República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-82034273-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2026-42127448- -APN-SGAI#TFN; MAVERICK S.A. s/ Apelación

---

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N° EX-2026-42127448- -APN-SGAI#TFN, caratulado: **"MAVERICK S.A. s/ Apelación"**;

Y CONSIDERANDO:

I.- Que a través de RE-2026-14696716-APN-SGAI#TFN, la recurrente interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 42/2026 de fecha 31/03/2026 emitida por ARCA –DGI, que determinó de oficio el Impuesto sobre los Bienes Personales, Acciones o Participaciones Societarias por el período fiscal 2018, con más intereses resarcitorios, y se aplicó una multa equivalente a tres veces el gravamen dejado de ingresar conforme lo previsto por el art. 46 de la ley 11.683.

En primer lugar, plantea la prescripción de la pretensión fiscal para determinar el tributo correspondiente al período fiscal 2018. Expone que el plazo quinquenal previsto en la Ley N° 11.683 comenzó a correr el 1° de enero de 2020 y venció el 31 de diciembre de 2024, sin que mediara, con anterioridad a esa fecha, acto interruptivo o suspensivo idóneo.

Afirma que la vista fue conferida el 19/12/2025 y notificada el 22 de diciembre de ese año, cuando la acción fiscal ya se encontraba extinguida, a su vez, la determinación de oficio fue dictada el 31/03/2026 por lo que solicita se declare la prescripción y se deje sin efecto la determinación practicada respecto del referido período fiscal.

En ese sentido, manifiesta que la mera iniciación de la fiscalización no constituye un acto con aptitud para interrumpir o suspender el curso de la prescripción y agrega que tampoco existió denuncia penal tributaria ni otro supuesto legal que produjera tales efectos.

Sostiene que la resolución recurrida fue dictada cuando el organismo carecía de potestad para ejercer la facultad determinativa respecto del período cuestionado, circunstancia que, a su criterio, compromete la validez del acto administrativo.

Asimismo, afirma que la declaración de prescripción debe proyectarse sobre los intereses resarcitorios liquidados, por tratarse de accesorios cuya existencia depende de la validez de la obligación principal y sobre la multa.

En subsidio, solicita que los intereses sean dejados sin efecto o reliquidados en la medida en que no subsista válidamente el ajuste practicado.

Por otra parte, cuestiona la multa aplicada con fundamento en el artículo 46 de la Ley N° 11.683, ello en tanto señala que el acto administrativo no individualiza una maniobra ardidosa o engañosa ni acredita la existencia de dolo, limitándose a inferir la conducta defraudatoria de la supuesta inexactitud de la declaración jurada presentada. Aduce que la diferencia detectada por el organismo obedece exclusivamente al criterio utilizado para determinar la base imponible del impuesto y que ello, por sí solo, no resulta suficiente para configurar la infracción prevista en la citada norma.

Agrega que el Fisco no acreditó hechos concretos que permitan tener por configurado el elemento subjetivo requerido para la aplicación de la sanción agravada, razón por la cual solicita que la multa sea dejada sin efecto o, subsidiariamente, reencuadrada en la figura infraccional que eventualmente corresponda.

Invoca la afectación de principios constitucionales, principio de legalidad derecho de propiedad y el de seguridad jurídica. Ello en tanto afirma que la pretensión fiscal de mantener vigente una determinación practicada fuera del plazo legal vulnera, además, principios constitucionales básicos que informan todo el sistema tributario y sancionatorio.

Finalmente, reserva la cuestión federal, acompaña prueba documental, ofrece prueba informativa y solicita se revoquen los actos apelados, con costas.

II.- Que, el Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente, solicitando su íntegro rechazo, con costas.

En primer término, en relación con el planteo de prescripción, sostiene que el cómputo del plazo correspondiente al período fiscal 2018 comenzó el 1° de enero de 2020, pero afirma que dicho plazo se vio suspendido por la aplicación del artículo 17 de la Ley N° 27.562, que dispuso con carácter general la suspensión por un año del curso de la prescripción de las acciones del Fisco para determinar tributos y aplicar multas. Agrega que también resulta aplicable la suspensión prevista en el artículo incorporado a continuación del artículo 65 de la Ley N° 11.683, en razón de la notificación de la vista del procedimiento determinativo.

Sobre esa base, concluye que, al momento del dictado y notificación de la resolución determinativa, las facultades del organismo para determinar el tributo y aplicar sanciones respecto del período fiscal 2018 se encontraban plenamente vigentes, por lo que solicita el rechazo del planteo articulado por la actora.

Con relación a la determinación efectuada, sostiene que la recurrente limita sus agravios al planteo de prescripción y a la impugnación de la multa, sin formular cuestionamientos concretos respecto del ajuste practicado ni expresar agravios sobre la interpretación de la normativa aplicada para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias.

Asimismo, señala que la contribuyente tampoco presentó descargo durante el procedimiento administrativo previsto en el artículo 17 de la Ley N° 11.683. En consecuencia, solicita que se confirme la determinación practicada. Cita doctrina y jurisprudencia aplicable.

Respecto de los intereses resarcitorios, sostiene que constituyen una consecuencia legal de la mora derivada de la falta de ingreso oportuno del tributo y que, acreditado el incumplimiento de la obligación tributaria, corresponde su aplicación conforme lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley N° 11.683. En consecuencia, solicita que también sean confirmados.

En cuanto a la multa aplicada con fundamento en el artículo 46 de la Ley N° 11.683, sostiene que se encuentran acreditados tanto el elemento objetivo como el subjetivo de la infracción. Afirma que la contribuyente presentó una declaración jurada inexacta al determinar la base imponible del impuesto sobre la base de la diferencia entre activo y pasivo a valores históricos, en lugar de utilizar el patrimonio neto surgido de los estados contables confeccionados conforme a las normas contables vigentes.

Señala que dicha conducta implicó ocultar la real capacidad contributiva de la sociedad mediante una declaración engañosa, configurándose así una maniobra apta para inducir a error al organismo recaudador. Agrega que la normativa aplicable y la doctrina administrativa y jurisprudencial invocadas resultaban claras y conocidas, razón por la cual descarta la configuración de un supuesto de error excusable y solicita la confirmación de la sanción impuesta, así como de la graduación fijada en tres veces el impuesto omitido.

Finalmente, acompaña los antecedentes administrativos, hace reserva del caso federal, solicita que se dicte sentencia rechazando el recurso de apelación y confirmando íntegramente la resolución recurrida, con expresa imposición de costas.

III.- Que, no habiendo medios probatorios a producir se hace saber a las partes que la presente causa se resolverá con las constancias de autos, y los antecedentes administrativos acompañados por el Fisco Nacional, quedando conclusa para definitiva.

Mediante PV-2026-77462914-APN-VOCV#TFN, se elevan los autos a consideración de la Sala “B”, la que inmediatamente los pone para dictar sentencia.

IV.- Que corresponde señalar que conforme surge de los antecedentes administrativos y del informe de inspección obrante en IF-2026-67814620-APN-DTD#JGM, el origen del cargo encuentra su génesis en la Orden de Intervención N° 2.292.279, iniciada el 4 de noviembre de 2024 y notificada a la contribuyente el 5 de noviembre de 2024, la cual tuvo su origen en lo remitido por la Sección Penal Tributaria de la División Jurídica de la Dirección Regional La Plata, en el marco de la causa FLP 8409/2024, por la que se solicitó el inicio del procedimiento de verificación y determinación de deuda previsto en el artículo 18 de la Ley N° 24.769.

Se desprende del Informe Final de Inspección que la fiscalización verificó, en primer término, la situación registral de la contribuyente, constatando su domicilio fiscal y electrónico, las actividades económicas declaradas y su condición frente a los distintos tributos objeto de fiscalización, comprendiendo el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones o Participaciones y el Impuesto sobre los Débitos y Créditos en Cuenta Corriente. Asimismo, se dejó constancia de las declaraciones juradas presentadas por la responsable en cada uno de los gravámenes fiscalizados, verificándose, entre otros extremos, la falta de presentación de determinadas declaraciones juradas y de los estados contables correspondientes a algunos de los períodos objeto de inspección, así como la inexistencia de inscripción en determinados tributos durante parte de los ejercicios analizados.

Se indica que, atento al origen de la fiscalización, no se cursaron requerimientos a la contribuyente, sino que las tareas de inspección se desarrollaron mediante la compulsa de la documentación obrante en la causa penal FLP 8409/2024, previamente digitalizada e incorporada a las actuaciones, conjuntamente con la información obtenida

de las bases de datos internas del Organismo y demás registros disponibles.

A partir de dicha documentación, la inspección efectuó el análisis de las declaraciones juradas, los estados contables, la información proveniente de los sistemas "e-Fisco", los registros de altas y bajas de bienes registrables, las acreditaciones bancarias informadas por terceros, la facturación electrónica, los libros IVA, las consultas de créditos fiscales y demás antecedentes obrantes en las bases del Organismo, proyectando los ajustes que estimó procedentes respecto de los distintos tributos y períodos fiscalizados.

Finalmente, la recurrente fue notificada de los ajustes y solicitó una prórroga de setenta y dos (72) horas respecto del plazo conferido para contestar la vista, la cual fue concedida; sin embargo, una vez vencido dicho término, no efectuó presentación alguna, razón por la cual las actuaciones fueron remitidas a la División Revisión y Recursos para la prosecución del procedimiento de determinación de oficio, dejándose asimismo constancia de que las hipótesis de investigación inicialmente formuladas habían sido corroboradas.

Que la recurrente se trata de una persona jurídica inscripta ante este Organismo en la actividad principal de Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados N.C.P., CIIU 681094; con cierre de ejercicio fiscal el 31 de diciembre de cada año.

Como expresa el acto de vista conferida, se verifica que la contribuyente presentó declaración jurada original del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente a las acciones o participaciones societarias, del período fiscal en crisis, computando como base imponible la diferencia entre activo y pasivo a valores históricos.

En ese orden, a partir del estado contable del ejercicio comercial cerrado al 31/12/2018, extraído de los sistemas informáticos de ARCA, se releva el patrimonio neto respectivo -activo menos pasivo-, sobre esa base se determina el impuesto correspondiente.

Cita en el acto apelado que conforme los Dictámenes 60/2003, 67/2003 y 64/2005 (DI ATEC), mediante los cuales se emitió opinión en relación a la valuación de las acciones y participaciones societarias a que hace referencia el régimen instaurado por el artículo 25.1 de la Ley del Impuesto a los Bienes Personales, considerando que deberá realizarse sobre la base del balance contable sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente.

V.- Que en primer término, corresponde expedirse con relación al planteo de prescripción efectuado por la actora y analizar, en consecuencia, si la acción del fisco para determinar el Impuesto a los Bienes Personales Acciones o Participaciones por el período fiscal 2018, se encuentra prescripta de conformidad con lo previsto por las disposiciones de la ley 11.683.

Que dicha ley, en su artículo 56, dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras previstas en la ley de rito prescriben, conforme el inc. a), por el trascurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, por su parte el art. 57 establece, que el término de la prescripción de la acción comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de las declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

Siendo así, prima facie, el plazo de prescripción habría comenzado el 1/01/2020 y vencido el 31/12/2024. Toda vez que la resolución apelada es de fecha 31/03/2026, notificada el mismo día y la vista conferida durante el proceso de fiscalización se notificó el 22/12/2025, corresponde analizar entonces si se presenta en el caso algún supuesto de suspensión o interrupción del término de la prescripción

Que la Ley Nº 27.562 (B.O. 26/8/2020) en su artículo 17 dispuso: *"Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales";* debiendo tenerse presente que de conformidad con el artículo 18 de dicha norma, sus disposiciones son de orden público y entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

Toda vez que el texto legal que nos ocupa es, indudablemente, de una claridad meridiana y como es sabido, cuando una norma es clara en su formulación y sus alcances no ofrecen inconvenientes interpretativos, no cabe sino su directa aplicación (Fallos 308:1745: 320:2145).

Tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador y la primer fuente para determinar tal voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796. consid. 11 y sus citas) sin que quepa a los jueces sustituir a aquel, sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 300:700); las leyes deben interpretarse conforme al sentido propio de las palabras que emplean sin molestar su significado especifico (Fallos 295:376), máxime cuando aquel concuerda con la acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente (Fallos 295:376).

Acerca de esto último, cabría adicionar que la cuestión que aquí se debate ya ha merecido tratamiento por parte del Máximo Tribunal, en ocasión de establecerse similares alcances para la ley 23.495 del año 1987 que instauró un régimen de normalización impositiva cuyo artículo 49 establecía que se suspendía *"con carácter general por el termino de 1 (un) año, el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales"* - resolviéndose que la suspensión del curso de la prescripción prevista en el artículo transcripto alcanzaba a la generalidad de los contribuyentes, toda vez que no se había establecido vinculación exclusiva entre la suspensión y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria (Fallos: 314:1656).

Vale destacar que dicho criterio fue ratificado por el mismo tribunal in re "AFIP-DGI c/Paredes Cereales Sociedad Anónima s/recurso extraordinario" del 15/10/15 - adhiriendo al dictamen de la Procuración General de la Nación del 29/5/15- en donde, con relación al artículo 44 de la ley 26.476, se pronunció por la aplicación literal del precepto.

Que se entiende que el art. 17 de la ley 27.562 dispone expresamente que el curso de la prescripción se suspenderá por el término de un año con carácter general, desprendiéndose —con total claridad—, la intención del legislador, la cual ha sido extender los efectos de la suspensión a todos los contribuyentes sin excepción, esto es, hayan o no acogido sus deudas a los beneficios conferidos por dicha ley. Por lo que el plazo de prescripción en la presente causa se vio suspendido por 1 año por aplicación del artículo reseñado.

En adición, tal como expresa el Fisco Nacional, con el corrimiento de la Vista en fecha 19/12/2025 -notificada el 22/12/2025-, resulta aplicable la causal de suspensión establecida en el artículo agregado a continuación del art. 65 de la Ley procedimental que dispone: *"Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de*

determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción."

Por lo considerado, a los fines de resolver la cuestión planteada, incumbe considerar el cómputo de la prescripción según el criterio establecido precedentemente y toda vez que la resolución apelada es de fecha 31/03/2026, las facultades del fisco para determinar y exigir el pago del impuesto y aplicar sanción por el período fiscal de autos, no se encontraban prescriptas. Por ello, se resuelve no hacer lugar al planteo de prescripción incoado por la actora.

Que toda vez que el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N, in re "Colorín- IMSSA (T.F.N 24.123-I) c/DGI" sentencia del 2 de Julio de 2013).

VI.- Que sentado ello, corresponde transcribir la normativa que sustenta el ajuste fiscal.

En efecto, el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales establece que: *"El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades ley 19.550, t.o. 1984 y sus modificaciones, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por esa ley y la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.*

A los efectos previstos en el párrafo anterior, se presume sin admitir prueba en contrario, que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales (t.o. 1984) y sus modificaciones, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.

Las sociedades responsables del ingreso del gravamen, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago..."

Por su parte, el artículo 22 de la ley del tributo al que remite el artículo citado establece las pautas de valuación de los bienes situados en el país, disponiendo específicamente en el tercer párrafo de su inciso h) que: *"...Cuando se trate de acciones se imputarán al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida. La reglamentación fijará la forma de computar los aumentos y/o disminuciones de capital que se hubieran producido entre la fecha de cierre de la sociedad emisora y el 31 de diciembre del año respectivo..."*

Además, el Decreto N° 988/03 incorporó un segundo artículo agregado a continuación del artículo 20 del Decreto N° 127/96, reglamentario del tributo, que dispone:

"La determinación del gravamen a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley,

será liquidado e ingresado con carácter de pago único y definitivo por las sociedades comprendidas en la Ley N° 19.550, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones, incluidos los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades extranjeras mencionadas en el artículo 118 de esta última ley, las sociedades de hecho y las sociedades irregulares.

El citado gravamen se liquidará considerando el importe que surja de la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad correspondiente al 31 de diciembre del año respectivo, y aplicando la alícuota del CERO CON CINCUENTA POR CIENTO (0,50%) sobre el monto resultante atribuible a las acciones y participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior...".

Ahora bien, del análisis de las normas citadas, se concluye que la ley del gravamen establece que las entidades que lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances en forma comercial, deberán calcular el valor patrimonial proporcional correspondiente de las acciones a partir de los valores del activo y pasivo expuestos en los respectivos estados contables. Es decir, que las sociedades comerciales liquidan el gravamen aplicando la alícuota sobre el Valor Patrimonial Proporcional (VPP) que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida.

Por su parte, el Decreto N° 1269/02 (B.O 17/7/2002), modificó el artículo 10 de la Ley N° 23.928 por el que se derogaron todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios.

Conforme la nueva redacción, la derogación no comprende a los estados contables, disponiéndose que en lo sucesivo y de acuerdo a lo establecido en el artículo 62 de la Ley N° 19.550 (t.o. Decreto N° 841/84) y sus modificatorias, deberían confeccionarse en moneda constante, derogando el Decreto 316, del 15 de agosto de 1995, que prohibía a los organismos de contralor, la recepción de dichos estados que contuvieran toda forma de ajuste. En función de ello, la Inspección General de Justicia dictó la Resolución N° 11/02 (B.O: 22/4/03), por la que dispuso que los estados contables correspondientes a ejercicios finalizados a partir del 1/5/2002 deberían ser presentados en moneda constante.

La jurisprudencia de este propio Tribunal ratificó que el balance base es el confeccionado según las normas contables profesionales vigentes aprobadas por el Consejo Profesional de Cs. Económicas correspondiente y formalmente aprobado por la Asamblea de accionistas o el órgano equivalente.

En efecto, esta propia Sala (en su actual conformación) ha compartido al sentenciar la causa "CCI – COMPAÑÍA DE CONCESIONES DE INFRAESTRUCTURA S.A", sentencia del 20/3/2024, la jurisprudencia emanada de la anterior composición en la causa 24.590-I, "El Marisco S.A." de fecha 3/7/2006, "Conexport S.A." sentencia del 9/02/2007 y "Unifrio S.A." del 01/11/2012, donde se señalara que: *"la Ley N° 25.585 establece que las acciones deben valuarse al valor patrimonial proporcional correspondiente al balance comercial ajustado según las normas contables. Que en cuanto a la manifestación de la recurrente referida a que la autoridad administrativa no admite en la liquidación del Impuesto a las Ganancias el ajuste por inflación sobre el balance comercial histórico, no hace al caso en discusión en autos por tratarse de distintos tributos y que el supuesto en examen estaba previsto en las normas legales referidas al Impuesto sobre los Bienes Personales en forma precisa, contemplando expresamente que a los efectos liquidatorios de este tributo las acciones deben valuarse al valor patrimonial proporcional correspondiente al balance comercial ajustado según las normas contables"*.

Por lo tanto, cabe concluir que para el período aquí cuestionado, para el Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias, la base imponible debía determinarse utilizando el balance confeccionado, a valores constantes como la normativa lo instruye y no con la diferencia entre el activo y pasivo a valores históricos.

Cabe agregar que recientemente este Tribunal ha emitido sentencia en la causa "YPF ENERGÍA ELÉCTRICA", sentencia del 3/8/2026, resolviendo en el mismo sentido donde se especificó *"en cuanto a la R.G. 3363/2012 a la que refiere la actora en apoyo de su postura, corresponde señalar que la misma fue emitida originalmente con el propósito de regular la presentación de los estados contables y las declaraciones juradas de las empresas en un momento de transición normativa. Apuntó especialmente a aquellos sujetos obligados (u opcionales) a confeccionar sus balances bajo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, adoptadas en Argentina por la RT 26). Como las NIIF cambian drásticamente los criterios de medición respecto de las normas locales anteriores, la AFIP (hoy ARCA) dispuso un régimen informativo y de "conversión" o papeles de trabajo para conciliar el balance comercial con los datos que exigían los sistemas del fisco.*

La reinstauración del ajuste por inflación impositivo y la obligatoriedad del ajuste por inflación contable a partir de los ejercicios finalizados en diciembre de 2018, llevan a concluir que si bien las normas establecían que las empresas debían aportar documentación complementaria si utilizaban el NIIF, no invalidan en modo alguno que el balance para Bienes Personales fuera el contable aprobado por la asamblea, tal como dispone la ley del gravamen.

La expresión a la que refiere la actora, del artículo 4 de la R.G. N° 3363, que dice "para la determinación del tributo de que se trate", si bien aparece como sumamente amplia, en derecho tributario corresponde precisar que la amplitud de la redacción de una Resolución General no puede pasar por encima de la naturaleza jurídica de cada impuesto y lo que la ley del tributo establece. En efecto, el principio de legalidad o de reserva de ley, actúa como un límite a las facultades reglamentarias del Fisco, una resolución reglamenta pero no puede crear ni modificar la ley del impuesto. Si bien el argumento de la actora toma la literalidad de la R.G. en cuanto dice " para la determinación del tributo de que se trate", acusando que el Fisco no dijo que solo aplicara para ganancias, su interpretación es errónea desde la perspectiva del ordenamiento legal. El principio de jerarquía normativa (art. 31 de la C.N.) impide que una resolución del Organismo fiscal modifique la base imponible que fija la ley. No cabe duda que la ley del impuesto está por encima de la Resolución General.

Por otra parte, es dable precisar que la expresión en estudio funciona en realidad para tributos que requieren ajustes impositivos sobre bases contables, tal como el Impuesto a las Ganancias donde la ley crea una base imponible puramente impositiva, en donde el balance comercial es solo el punto de partida pero la ley dispone realizar ajustes impositivos para llegar a la materia imponible. En cambio, para Bienes Personales -Acciones y Participaciones- no existe un concepto a partir del cual ajustar, ya que la ley de Bienes Personales delega la valuación de forma directa en el Valor Patrimonial Proporcional (VPP) del balance comercial aprobado por la Asamblea; no hay en este caso un ajuste impositivo, no hay una materia imponible diferente al propio valor contable".

Que en función de lo expuesto, corresponde confirmar el criterio fiscal expuesto en el acto recurrido.

VII.- Que en materia de los intereses resarcitorios, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Respecto de los agravios vinculados a los intereses resarcitorios, en donde se aduce la ausencia de mora culpable, cabe señalar que, en forma reciente, la CSJN ha revisado la doctrina de fallos “Ika Renault” en donde se expuso que “si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cod. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria.

Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia.

Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas” (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

VIII.- Que resta tratar si la multa aplicada en autos, en lo que respecta al ajuste de autos con sustento en el artículo 46 de la Ley 11.683, se ajusta a derecho.

Que, con relación a la sanción por defraudación debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las multas previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, *"...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)”*.

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que *“el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa”* (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

En el particular, el Fisco Nacional encuadra la conducta analizada, bajo la figura defraudatoria contenida en el art. 46 sin acreditar dichos elementos, es decir no explica ella maniobra ardidosa o el engaño al Fisco Nacional ni sustenta el dolo en las presunciones que establece la norma.

En el caso particular se trata de una discrepancia en la interpretación de la norma respecto de la utilización del balance histórico o actualizado que no justifica la maniobra endilgada. Por lo que corresponde revocar la sanción aplicada.

Cabe dejar sentado, a mayor abundamiento, que el posible reencuadre en la sanción del art. 45 en atención a la inexactitud de las declaraciones presentadas llevaría a idéntica conclusión ya que, con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiere resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN -Morixe Hnos. SACI - 20/8/96). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación".

Por su parte, el segundo artículo agregado mediante la ley 27.430 a continuación del artículo 50 de la ley de rito, incorpora que se entenderá por "error excusable" cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. Y continúa, en orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, que deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

En el caso es dable reconocer la existencia de interpretaciones disímiles por la complejidad de la cuestión, en especial por las resoluciones generales emitidas por el ente fiscal en la materia, por lo que corresponde entender que en el caso concreto pudo haber existido una duda razonable por parte del contribuyente en la interpretación de la norma, lo que también llevaría a este Tribunal a revocar la sanción.

IX.- Las costas se imponen por su orden en atención a la complejidad y novedad de las cuestiones debatidas.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar parcialmente la resolución apelada en cuanto al impuesto e intereses determinados y revocarla en cuanto a la sanción allí aplicada, costas por su orden. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.08.24 11:52:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2026.08.24 16:13:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2026.08.25 15:13:17 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.25 15:13:59 -03:00