República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-85064401-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 2 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2026-46501688- -APN-SGAI#TFN; MORES GERARDO ANTONIO

AUTOS Y VISTOS:

El **EXPTE. EX–2026–46501688–APN–SGAI#TFN**, caratulado: "**MORES GERARDO ANTONIO"** s/ apelación", y

CONSIDERANDO:

I.- Que en IF-2026-46501675-APN-DTD#JGM se interpone recurso de apelación contra la RESOL–2026–902–E–ARCA–DVJRCU#SDGOPII, de fecha 9 de abril de 2026, dictada por la División Jurídica de la Dirección Regional Río Cuarto, en virtud de la cual se dispuso aplicar a la contribuyente una multa de $69.500.015,62 equivalente al 200% del Impuesto a las Ganancias omitido de ingresar por el período fiscal 2022, con encuadre en la figura del art. 45 de la Ley 11.683. Dicha graduación tuvo lugar por resultar reincidente en la infracción endilgada al contar con multa firme aplicada por Resolución N.º 2007/19 (DV JRCU), conforme lo establece el 3er. párrafo del citado artículo, en virtud de lo previsto por el 2do. párrafo del 1er. art. agregado a continuación del art. 50 (art. 50.1.) del citado texto legal.

En primer lugar, plantea la nulidad de todo lo actuado. Indica que la información reunida durante el procedimiento administrativo de fiscalización desarrollado por ARCA previo a instruir el sumario que originó estas actuaciones, se encuentra inhabilitada por las normas constitucionales y convencionales que en el Sistema Interamericano de Protección de los Derecho Humanos le garantizan a todo imputado el derecho a no declarar contra sí mismo o, dicho de otro modo, vedan todo tipo de autoincriminación coactiva o forzada.

Alega que todos los elementos probatorios y reconocimientos (v.gr: DDJJ rectificativa) recabados por ARCA durante el procedimiento de fiscalización administrativa abierto con la mentada O.I. N° 2258829, fueron proveídos por el propio contribuyente inspeccionado, a quien el organismo recaudador le requirió una serie de profusa documentación, bajo expreso apercibimiento de aplicarle una sanción de multa en los términos del art. 39 de la Ley 11.683. Y esta circunstancia impide, dice, *per se*, el aprovechamiento en el ámbito penal-infraccional de la cosecha documental derivada de la actuación de ARCA.

Sostiene que por "F. 8400" N° 0130002024036389304, fue coaccionado y amedrentado por la amenaza de ser

multado por ARCA, y el 21/10/2024 le exhibió al ARCA todos sus papeles de trabajo y documentación respaldatoria requerida por ARCA.

Alega que los elementos de prueba sobre los que ahora la propia ARCA apoya su pretensión punitiva, fueron obtenidos coactivamente del propio imputado, al margen de todo control judicial tempestivo, y sin advertencia previa acerca de que los mismos podrían ulteriormente ser empleados como documentos incriminantes de una infracción tributaria, y que por ello tenía la posibilidad de guardar silencio, sin por ello recibir una sanción de naturaleza penal.

Afirma que si bien la documentación aportada al ARCA, en cumplimiento del "deber formal de colaboración", fue obtenida de acuerdo a las reglas y principios que rigen el procedimiento administrativo tributario (en particular conforme a los arts. 33 a 36 de la Ley 11.683), lo cierto es que su introducción lisa y llana en el proceso sumarial, como prueba de cargo en perjuicio de quien la aportó, violentaría el debido proceso, en general, y el principio constitucional que veda la autoincriminación coactiva, en particular.

Esgrime que en esta inteligencia la propia I.G. 6/2007 prescribe que no se configura una omisión fiscal cuando la declaración jurada rectificativa, y naturalmente el pago del importe emergente de la misma, se ingresa antes de que ARCA comience el procedimiento de determinación tributaria reglado en el art. 17 de la Ley 11.683.

Manifiesta que según la I.G. bajo análisis la presentación de una declaración jurada con antelación a que la Administración notifique la vista referida en el art. 17 de la Ley 11.683, representa una conducta atípica como infracción sustancial.

Detalla que el Fisco no tuvo la necesidad de recurrir al procedimiento de determinación de oficio del gravamen (cuyo primer paso es la vista del art. 17), por cuanto se procedió a presentar la correspondiente declaración jurada rectificativa del gravamen bajo inspección.

Alega que obró con la razonable y fundada creencia de que el pago tardío de sus tributos, en tanto fuera realizado antes de que ARCA inicie el procedimiento de determinación de oficio, constituía una conducta lícita, no delictual. Dicho de otra forma, que desconocía que pagar en mora, es decir, rectificar su declaración jurada e ingresar la diferencia antes de que ARCA curse la vista que dispone el art. 17 de la Ley 11.683, podía constituir una infracción tributaria material o sustancial prevista en el régimen contravencional tributario.

Sostiene en cuanto al ajuste que la normativa no prevé ninguna excepción para los bienes de uso, ni autoriza su exclusión del capital de apertura. En consecuencia, el valor impositivo neto de los bienes de uso —esto es, el costo de adquisición menos las amortizaciones acumuladas a tasas impositivas— forma parte del activo impositivo de apertura que se utiliza para determinar el patrimonio neto impositivo inicial, base del ajuste estático.

Invoca error de derecho excusable en materia de ajuste por inflación, por la complejidad interpretativa sobre los conceptos computables del ajuste por inflación. Afirma que interpretar que omitir los bienes de uso del ajuste por inflación equivale a reducir artificialmente la base del ajuste, resulta técnicamente incorrecto y perjudicial para el contribuyente.

Manifiesta que un activo es monetario cuando su importe esta expresado en una cantidad fija de unidades monetarias que no se ajusta ni indexa con la inflación. El saldo técnico de IVA cumple exactamente esta definición: representa un derecho a compensar una cantidad determinada de pesos con futuros débitos fiscales.

Con respecto a los “pagos a cuenta” la doctrina técnica se encuentra dividida respecto al tratamiento que debe darse a los “pagos a cuenta” (anticipos, retenciones, percepciones, pago provisorio de impuestos vencidos, etc.) frente al AxI Estático.

Al respecto, una posición sostiene que tales conceptos tienen una inexorable naturaleza jurídica-contable de activos monetarios expuestos a la inflación, y por ende deben computarse en el AxI. En la antípoda, otra parte de la doctrina (asumida por ARCA en el “Informe Final de Inspección” de marras) considera que los anticipos de impuestos no deben computarse en el AxI Estático.

Manifiesta que es dable o razonable entender que, al momento de auto-liquidar la declaración jurada del IG 2022 original, pudo creer con derecho a incluir o computar dentro del Ajuste por Inflación Estático determinados conceptos (bienes de uso, saldo técnico, pagos a cuenta, etc.), toda vez que la metodología técnica vinculada al mentado ajuste, resulta inexorablemente compleja, intrincada, ambigua y sujeta a las más variopinta gama de opiniones y/o interpretaciones técnicas.

Alega que la profusión de criterios, resoluciones, sean administrativas o jurisdiccionales, las constantes modificaciones de la ley del Impuesto as las Ganancias en materia de ajuste por inflación (v.gr.: Leyes 27.430, 27.468 y 27.541), y la complejidad de sus textos, han traído como consecuencia que -en los hechos- el administrado desconozca el ordenamiento jurídico ritual que rige la cuestión.

Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal, solicita se revoque el acto apelado con costas.

II.- Que mediante IF-2026-57074302-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se confirme el acto apelado, con costas.

En primer término, afirma que en oportunidad de notificarse el inicio de la inspección, los agentes fiscalizadores requirieron a la contribuyente la documentación y papeles de trabajo que sirvieron de base para la confección de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2022, en particular los referidos al mecanismo de ajuste por inflación impositivo.

Señala que a partir del análisis de dicha documentación, conjuntamente con los contratos de arrendamiento, escrituras públicas, registros y demás antecedentes aportados por el responsable en cumplimiento de las requisitorias formuladas en ejercicio de las facultades previstas en los arts. 33, 35 y concordantes de la Ley 11.683, la fiscalización detectó diversas inconsistencias en la determinación del ajuste por inflación practicado en el período fiscal.

Sostiene que dentro del ajuste estático, el cómputo como activos computables de conceptos que no revestían tal carácter a dichos fines, como ser determinados bienes de uso, el saldo técnico de IVA correspondiente al período fiscal 12/2021, así como retenciones, anticipos y pagos a cuenta del propio gravamen; y dentro del ajuste dinámico, errores vinculados con la consideración de determinados retiros y consumos, así como la incorrecta imputación de conceptos que, conforme la documentación aportada por la recurrente, constituían créditos a su favor y no consumos computables. También se constató la omisión del cómputo de la actualización de amortizaciones prevista en el art. 93 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Alega que la información utilizada por el Fisco para verificar la incorrecta determinación del ajuste por inflación no consistió en una manifestación autoincriminatoria de la recurrente, sino en documentación preexistente e independiente de su voluntad, que el Organismo fiscal se encuentra legalmente facultado para requerir y examinar

en ejercicio de las potestades de verificación y fiscalización conferidas por la Ley 11.683 (arts. ants. *cits*.).

Destaca que la circunstancia de que del análisis de dicha documentación surgiera una incorrecta aplicación de las normas relativas al ajuste por inflación y, consecuentemente, una determinación inferior del impuesto debido, no transforma la actividad fiscalizadora en un supuesto de autoincriminación constitucionalmente prohibida.

Sentado todo lo expuesto con precedencia, señala que en la especie la conducta atribuida a la actora encuadra holgadamente en la cuño de la figura prevista en el art. 45 de la Ley 11.683.

Alega que las circunstancias objetivas verificadas en autos demuestran que la responsable incumplió el deber de diligencia exigible al momento de confeccionar su declaración jurada, configurándose una conducta imputable, cuanto menos, a título de culpa. Precisamente, las infracciones previstas en el art. 45 de la ley procedimental son de naturaleza culposa y se configuran cuando la omisión de ingreso del tributo obedece a negligencia, imprudencia, impericia o inobservancia de los deberes impuestos por el ordenamiento tributario.

Señala que tampoco se configura un supuesto de “error excusable”. La cuestión debatida no presenta una complejidad jurídica extraordinaria ni una divergencia interpretativa de entidad suficiente que permitan considerar razonablemente justificada la conducta observada.

Manifiesta que las diferencias verificadas derivan de errores concretos en la determinación de los componentes del ajuste por inflación, respecto de los cuales la contribuyente se encontraba en condiciones de actuar con la diligencia necesaria para evitar el resultado finalmente producido.

Por otra parte respecto a la alegada atipicidad de la conducta con fundamento en la derogada Instrucción General AFIP 6/2007, manifiesta que disponía que no se aplicaría la sanción del art. 45 cuando el responsable presentara la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista del art. 17, cuadra recordar dicha instrucción solo se encontraba normada para el caso de omisión del pago del impuesto por falta de presentación jurada y no por ser inexactas las presentadas, como resulta ser el caso de autos (pto. 3.4.2.2).

Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal, solicita se confirme el acto, con costas.

III- Que, se cursa intimación a las partes a los fines de que manifiesten si consideran que la audiencia prevista en el art. 173 de la ley 11.683 deviene inoficiosa; dicha intimación fue contestada sólo por la demandada. Al respecto, la representación fiscal ratifica su oposición respecto de las pruebas ofrecidas por la parte actora realizada al momento de contestar el recurso de apelación considerando que la citada audiencia deviene inoficiosa.

Que habida cuenta lo manifestado por las partes y que sus argumentos respecto de los hechos sobre los que versa la presente causa y respecto de las medidas probatorias ofrecidas se encuentran debidamente desarrollados en los escritos de inicio y de responde producidos por la actora y la representación fiscal, respectivamente, como así también que la actora ha tenido la posibilidad de contestar la oposición formulada a la prueba por la representación fiscal se resuelve que la audiencia preliminar de prueba deviene inoficiosa.

En cuanto a la admisibilidad de las pruebas ofrecidas en autos, se resuelve que los puntos de pericia propuestos deben ser rechazados por improcedentes habida cuenta que no apuntan a que los peritos informen sobre cuestiones de hecho que surjan de los registros contables de la recurrente sino que se pretende un pronunciamiento por parte de aquellos sobre cuestiones de derecho que deben ser resueltas por este Tribunal, por

lo que se hace lugar a la oposición articulada por el Fisco Nacional a la prueba pericial contable ofrecida por su contraria.

Que mediante PV-2026-79905451-APN-VOCV#TFN se elevaron los autos a consideración de la Sala “B” y en IF-2026-82514377-APN-VOCV#TFN pasan los mismos a sentencia.

IV.- Que conforme se desprende del informe final de inspección obrante en IF-2026-57047880-APN-DTD#JGM la auditoría sujetándose a lo normando en la Ley de impuesto a las Ganancias en su titulo VI – Art. 105 hasta 109 - donde trata el “Ajuste por Inflación” procedió a dar análisis de dicho concepto declarado por el contribuyente en el periodo 2022.

Esa técnica de cálculo se descompone en dos ajustes – surgidos del art. 106 de la mencionada ley - , por un lado se debe confeccionar el Ajuste estático donde el mismo refleja el impacto inflacionario sobre el patrimonio al cierre del ejercicio anterior al que se liquida, aplicando el coeficiente IPC de punta a punta del IF-2024-04600902-AFIP-EQ3ADIRRCU#SDGOPII Página 2 de 6 periodo fiscal. Y por otro lado el Ajuste dinámico que refleja el impacto inflacionario de determinadas variaciones patrimoniales ocurridas durante el ejercicio que se liquida, taxativamente determinadas por la ley; medida por el IPC entre la fecha en que se produce y el cierre del ejercicio.

Así se desagrega y detalla las omisiones y/o errores operados por el contribuyente sobre ambos ajustes – Estático y Dinámico -.

En cuanto al ajuste estático, partiendo el Activo total del período 2021, se detrajeron los bienes de uso, el saldo técnico de IVA según DJ IVA 12/2021, retenciones, anticipos y pagos a cuenta del Imp. a las Ganancias, ajustando el Activo computable en $120.310.448,04, que multiplicado por el coeficiente de punta a punta, el capital expuesto genera una pérdida por inflación de ($83.968.422,83) para el período 2022 (Orden Nro. 11).

Como ajustes dinámicos positivos, se ajustaron los retiros por el importe del monto consumido, del mismo se detrajeron un Contrato de Arrendamiento Agrícola pagado por adelantado por $10.643.920,00; según documentación aportada por el contribuyente, ya que no correspondía considerarlo como consumido, sino que se refiere a un crédito a favor el contribuyente (Orden Nro 9).

El monto del consumido total asciende a $111.405.765,38. Como resultado se determinó un ajuste por inflación impositivo dinámico positivo de $44.471.071,56 (Orden Nro. 9 y 11).

El Ajuste por inflación impositivo para el período fiscal 2022 asciende a ($39.497.351,27) que sumado a los sextos trasladables de los períodos 2019 y 2020 genera un AXI total de ($41.399.725,69); el que comparado con lo declarado por la contribuyente, ($145.872.770,08) genera una diferencia a favor del fisco por ($104.473.044,39) disminuyendo la pérdida computada (Orden Nro 11, 12).

El contribuyente omite computar la actualización de las amortizaciones de los bienes adquiridos a partir del 2018 para la DJ del 2022 según Art. 93 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, la misma es incorporada por un importe que asciende a $5.360.180,90 (Orden Nro 10).

Con fecha 24/10/2024 el contribuyente aceptó el ajuste propuesto y procedió a rectificar la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 2022 la cual arrojó un impuesto a pagar de $ 35.842.072,37 que comparado con el impuesto a pagar de la declaración original ($1.092.064,56), genera un resultado de fiscalización a favor de AFIP de $34.750.007,81.

V.- Que en primer lugar, aún cuando no hayan sido planteados como excepción de previo y especial pronunciamiento, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación al agravio de la actora en cuanto solicita se declare la nulidad de todo lo actuado por existencia de autoincriminación coactiva al colectar la prueba incriminatoria.

Al respecto cabe señalar tal como surge del Dictamen de la Procuración en la causa C. 1306. XXXVI. RECURSO DE HECHO Cámara de Comercio e Industria de Santiago del Estero c/ Administración Federal de Ingresos Públicos, CSJN, del 16/04/2002 *"a partir del pronunciamiento de Fallos: 314:1376, que el conjunto de normas relativas al cumplimiento de los deberes formales, por parte de los contribuyentes y demás responsables tributarios, constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes y que la tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva, pues, precisamente, resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquéllos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye (...) el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la referida igualdad tributaria; desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes. Esta doctrina ha sido reiterada en otros precedentes, como los de Fallos: 316:1163, 1191, 1239, entre otros. Resulta indudable, por lo tanto, la estrecha vinculación que el Tribunal considera que existe entre el estricto acatamiento de este cúmulo de deberes de carácter formal, por un lado, y la correcta determinación y cumplimiento de las obligaciones tributarias de naturaleza sustantiva, por el otro. Es más, en el citado antecedente de Fallos: 314:1376 sostuvo, en el considerando 12 1, que frente a los valores de solidaridad, que se traducen en el logro de legítimos recursos económicos que permitan concretar el bien común de toda una sociedad, resulta errónea una concepción de la libertad que la mantenga aislada del cumplimiento de aquellas obligaciones que atiendan al respeto de los derechos de la comunidad y de la finalidad ética que sustenta al Estado, y agregó que estos postulados se convierten de imposible cumplimiento cuando el trabajo se manifiesta aislado dentro del cuerpo social que torna posible su accionar e insensible a las necesidades generales, debido a la evasión deliberada de aquellas obligaciones sociales comunes, como son las de naturaleza tributaria"*.

Más aún, respecto de la posible colisión entre los deberes de colaboración con el principio de no autoincriminación receptado en el art. 18 de nuestra Constitución Nacional, es útil recordar también el fallo "Florido" de la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal que señaló *"La actividad fiscalizadora de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) tiene por finalidad verificar la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables -art. 33 y cctes. de la ley 11.683-. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación -STC 110/1984-, los que, por otra parte, podrían ser conseguidos sin su colaboración, a través de un allanamiento. En esta inteligencia resulta evidente, tal cual lo viene sosteniendo la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en numerosos precedentes, que el resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo no puede ser invocado cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos son requeridas en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley -cfr. causa n° 1569/02 "Seven-Seas s/ inf. Ley 24.769", rta. el 14/12/03-. Máxime cuando el cumplimiento de los extremos formales establecidos en las normas tributarias constituye "el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben*

desenvolverse las relaciones económicas y de mercado" -Fallos 320:1221-”.

Ello así, no puede perderse de vista, que en materia tributaria, los deberes de colaboración del contribuyente representan una garantía para el funcionamiento de la actividad financiera del Estado, que si bien no tienen una recepción expresa en nuestra Constitución Nacional, implícitamente es indudable, toda vez que los mismos se infieren de lo establecido en su artículo 4to, cuyo valor en esta materia resulta fundamental.

Que, no se observa durante el procedimiento administrativo de inspección tributaria la pretendida vulneración de la garantía constitucional de la no autoincriminación, máxime cuando el cumplimiento de los extremos formales establecidos en las normas tributarias constituye "*el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado*" (Fallos 320:1221). En tal sentido, se ha profundizado sobre el tema objeto de agravio, sosteniéndose que la aportación o exhibición de documentos contables, durante el trámite administrativo de verificación y fiscalización del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, no puede considerarse como una colaboración equiparable a la " *declaración*" a la que hace referencia el art. 18 de la Constitución Nacional, ya que el contribuyente no formula una declaración en la que admite su culpabilidad en tanto se trata de aportes que efectúa como medio para determinar el impuesto, no su omisión o evasión. El resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo no puede ser invocado cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos contables son requeridas en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley, pues si bien la actividad fiscalizadora de la Administración Federal de Ingresos Públicos puede conducir a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación, los que podrían ser conseguidos sin su colaboración a través de un allanamiento (Cámara Nacional de Casación Penal, sala I 18/01/2007 “Florido, Raúl s/rec. de casación”. En el mismo sentido, Cámara Nacional de Casación Penal, sala III, 18/05/2006, "Faviano, Carlos s/rec. de casación", LA LEY 29/12/2006, 7 - IMP 2007-3, 277; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 14/02/2006, "Garantía Cía. Argentina de Seguros y otros", DJ 10/05/2006, 139 - IMP 2006-11, 1391; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, 04/10/2005, "Cargill S.A.C.I.").

Que asimismo es dable destacar que la presentación de declaraciones juradas rectificativas no tiene relevancia exculpatoria. Por el contrario, la presentación de estas últimas por montos mayores que los consignados por las declaraciones juradas originales no hace más que corroborar el conocimiento de que éstas no reflejaban la realidad económica de la sociedad que si estaría exteriorizada por las rectificaciones. No es posible sostener que la utilización de las declaraciones juradas rectificativas presentadas como un elemento de prueba de cargo, constituya una violación a la prohibición de autoincriminación compulsiva. En efecto, aun si se pretendiera considerar que la declaración rectificativa podría constituir una suerte de "prueba confesional", no se advierte en la causa ninguna circunstancia por la cual se permita concluir que aquella supuesta confesión fue conseguida coactiva o compulsivamente; este último elemento es el que constituye el fundamento de la disposición del artículo 18 de la Constitución Nacional, según la cual "nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo". (García Coni, Gregorio y otra s/ley 24769 (Estrella Federal Seguridad Integral SRL) Cám. Fed. San Martín, Sala II, 04/06/2009, Garantía Cía. Argentina de Seguros SA y otros, Cám. Nac. Penal Ec., Sala B, 14/02/2006, entre otros).

Que en lo que respecta a la pretensión de aplicación al caso de la Instrucción General 6/07 (AFIP), cabe señalar por un lado que la misma no se encuentra vigente y que en todo caso se trataba de un acto interno de la repartición fiscal, carente de valor normativo y por ende no vinculante para este Tribunal, debiendo señalarse a mayor abundamiento que únicamente resultaba aplicable para los casos de omisión de impuesto por falta de

presentación de la declaración jurada y no para aquellos casos, como el de autos, en que la omisión es consecuencia de inexactitud de la declaración jurada presentada.

Sentado ello cabe precisar en todo caso resulta de aplicación al caso lo normado por el 2do. párrafo del 1er. art. agregado a continuación del art. 50 (art. 50.1.) de la Ley 11683, t.o. vigente, con las modificaciones introducidas por la Ley 27.430.

Por último, este Tribunal entiende que no existe una verdadera vulneración al derecho de defensa de la actora, ya que en las actuaciones se encuentran acreditados los antecedentes de hecho necesarios para dar por cumplido el elemento "*causa*" del acto administrativo surgiendo del mismo una descripción clara y precisa de la conducta que se le achaca a la actora así como el derecho aplicable. Asimismo, no se advierte una indefensión de la recurrente que ha tenido oportunidad en todo momento de conocer la postura del organismo fiscal y ejercer su defensa.

Corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto sancionatorio apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (*vide* petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re* "*Ferioli, Jorge Oscar*" (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto *"...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial..."*.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* (B-485-XLV, "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

V.- Que, corresponde por lo tanto resolver a este Tribunal si la multa aplicada, con sustento en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) en el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2022, en la resolución apelada se ajusta o no a derecho..

Dicho ilícito requiere para su configuración, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones: a) omisión de pago de impuestos y b) falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos "Elen Valmi de Claret y Garello" del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa dijo: *"...Surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador"*. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el

criterio de la personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: *"...si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente"*.

Corresponde continuar analizando la excusabilidad del error opuesta por la actora, que se reduce a una mera invocación de la complejidad de la normativa sin acreditar ninguna circunstancia que así lo demuestre. Al respecto, cabe señalar que 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.

Asimismo el art. agregado a continuación del art. 50 de la Ley 11.683 a raíz de las modificaciones introducidas por la Ley 27.430 incorpora el concepto de "error excusable" expresamente en la ley *"Se considerará que existe 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.*

En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades".

En cuanto a los argumentos de la recurrente relativos a la complejidad jurídica extraordinaria corresponde señalar que las diferencias verificadas derivan de errores concretos en la determinación de los componentes del ajuste por inflación, respecto de los cuales la contribuyente se encontraba en condiciones de actuar con la diligencia necesaria para evitar el resultado finalmente producido.

En tales condiciones, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que la recurrente omitió ingresar el impuesto presentando declaraciones juradas inexactas, y ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada.

Que en función de todo lo expuesto y de las circunstancias de autos, no habiendo ofrecido prueba la actora que pudiera eximirla de la sanción aplicada, toda vez que no acredita la verificación de un error con entidad excusante, esencial, decisivo e inculpable y toda vez que la multa apelada fue adecuadamente ponderada por el juez administrativo, corresponde su confirmación con costas.

VI. Que, ahora bien, corresponde evaluar si la graduación al 200% impuesta por la ARCA es ajustada a derecho. Para ello resulta necesario determinar si en el caso particular hubo "reincidencia" en los términos establecidos en el segundo párrafo del art. 45 de la Ley de rito.

Ello así, cabe señalar que la ley 11.683 desde la modificación introducida por la Ley 27.430 contiene una definición de "reincidencia". En efecto, el artículo agregado a continuación del artículo 50 de la ley de

procedimiento dispone *"Se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso"*.

Conforme surge de los antecedentes administrativos la parte actora tiene un antecedente sumarial (vide fs. 34/36 Resolución N.º 2007/19 (DV JRCU)) en los términos del artículo 45 los que según informa el Fisco, y la parte no niega, estaría firme.

Ello, así teniendo en cuenta los términos expuestos en la normativa y el antecedente sumarial destacado por el Fisco Nacional corresponde confirmar la graduación de la pena en el 200%.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la multa aplicada, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.09.02 10:06:06 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: 2026.09.02 13:28:34 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: 2026.09.02 14:37:32 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: 2026.09.02 14:38:33 -03:00