República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-86968824-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 8 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2026-59361887- -APN-SGAI#TFN; FLORES RODRIGO JOSE HUMBERTO

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N° **EX-2026-59361887- -APN-SGAI#TFN** caratulado: **"FLORES RODRIGO JOSE HUMBERTO S/ APELACIÓN"**;

Y CONSIDERANDO:

I.- Que, el recurrente, interpone en los términos del artículo 76, inciso a) de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), recurso de apelación contra la Resolución RESOL-2026-889-E-ARCA-DVJSAL#SDGOPII de fecha 13 de mayo de 2026, dictada por la División Jurídica de la Dirección Regional Salta de la Dirección General Impositiva de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA). Mediante dicho acto se le aplicó una multa de pesos cuatro millones setenta y tres mil seiscientos cincuenta y un con cincuenta y tres centavos ($4.073.651,53), equivalente al cien por ciento (100%) del importe del tributo omitido por los períodos fiscales 04/2025 a 06/2025, del Impuesto al Valor Agregado (IVA), tipificada bajo las disposiciones del artículo 45 del mencionado texto legal y con el beneficio de reducción contemplado en el artículo 49, segundo párrafo, de la misma norma.

Al fundar sus agravios, la parte recurrente centra sus argumentos en lo que considera una indebida aplicación temporal de la ley al momento de cuantificarse la multa impuesta.

En tal sentido, sostiene que la resolución atacada calcula la sanción aplicando de manera retroactiva los parámetros consagrados en la Ley N° 27.799 (denominada "Ley de Inocencia Fiscal"), cuya vigencia se inició el 2 de enero de 2026.

Arguye que, al referirse los hechos que motivaron el sumario a infracciones presuntamente cometidas en los períodos fiscales de abril, mayo y junio del año 2025, correspondía regirse de forma exclusiva por las pautas sustantivas vigentes en dicho año fiscal, las cuales contemplaban un régimen supuestamente diferente y más beneficioso.

Agrega que la aplicación de normas sancionatorias posteriores al hecho del proceso conculca los principios constitucionales de legalidad, seguridad jurídica e irretroactividad de la ley penal más gravosa. Cita en su favor la Instrucción General ARCA N° 2/2026, afirmando que el propio organismo administrador reconoció en ella que las nuevas pautas derivadas de la reforma legal solo resultan aplicables a aquellos incumplimientos perfeccionados a partir del 2 de enero de 2026.

Concluye solicitando la nulidad parcial del acto administrativo en lo atinente al monto de la multa o, de manera subsidiaria, la revocación de la sanción o su recálculo conforme a la normativa vigente al momento de acaecer los hechos, con expresa reserva de caso federal.

II. Que mediante el IF-2026-77505649-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fue conferido, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos y defiende la plena validez de la resolución sancionatoria en crisis.

Sostiene que la multa fue aplicada con estricto apego a las previsiones de los artículos 45, 49 y 70 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), calificando la postura del apelante como manifiestamente improcedente debido a una errónea interpretación de los textos legales.

Asevera que el Fisco no aplicó en el caso "normativa ajena" ni de carácter retroactivo, toda vez que el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario prevé una sanción equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido desde la reforma introducida por la Ley N° 27.430 (vigente desde diciembre de 2017). Resalta que la posterior sanción de la Ley N° 27.799 no introdujo modificaciones ni incrementos sobre la alícuota ni las pautas del tipo infraccional del artículo 45 en lo que atañe a este caso.

Por otra parte, señala que se encuentran debidamente acreditados tanto el aspecto objetivo del ilícito (una omisión fiscal de $16.294.606,12 detectada en virtud del cruce de bases de datos de plataformas digitales y administradoras de tarjetas de crédito) como el aspecto subjetivo, atento a la culpa o negligencia en el obrar de la actora, quien presentó sus declaraciones juradas rectificativas sólo tras el inicio de la fiscalización (Orden de Intervención N° 2382131), descartando con ello toda espontaneidad.

Agrega que el contribuyente admitió su negligencia en sede administrativa y no demostró un comportamiento diligente ni alegó elementos que configuren un error de derecho excusable.

Por tales motivos, solicita la confirmación íntegra de la multa recurrida, con expresa imposición de costas.

III.- Que las presentes actuaciones quedan de puro derecho y se elevan los autos a consideración de la Sala “B” bajo la PV-2026-81765714-APN-VOCVI#TFN y mediante el IF-2026-83470120-APN-VOCVI#TFN se ponen los autos a sentencia.

IV.- Que, sentado ello, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo con los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: "Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 12/2/87, "Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario", sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F, Sala V, in re "Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento", sentencia del 27/4/98 y "Congelados Macchaiavello y Cía. S.A." del 26/4/2007, entre otros).

V.- Que, del examen minucioso de las actuaciones administrativas acompañadas, surge que con fecha 4 de diciembre de 2025 la División Fiscalización N° 2 de la Dirección Regional Salta del organismo fiscal dio inicio a un procedimiento de inspección respecto del contribuyente, materializado bajo la Orden de Intervención N° 2382131.

El origen de dicha fiscalización radicó en las inconsistencias detectadas mediante el cruce de datos informáticos del organismo, las cuales revelaron que las ventas informadas por administradoras de tarjetas de crédito y plataformas digitales de comercio electrónico resultaban sustancialmente superiores a las ventas declaradas por el contribuyente en sus declaraciones juradas originales del Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 04/2025, 05/2025 y 06/2025.

Como consecuencia de dicho requerimiento formulado, el contribuyente procedió a presentar, en fecha 18 de diciembre de 2025 (constatado en los sistemas del organismo "e-Fisco"), las declaraciones juradas rectificativas correspondientes al IVA de los períodos señalados, regularizando una diferencia total de impuesto omitido que asciende a la suma de pesos dieciséis millones doscientos noventa y cuatro mil seiscientos seis con doce centavos ($16.294.606,12).

VI.- Que, sentado lo anterior, corresponde abordar la tacha de nulidad parcial y agravio de fondo esgrimidos por el recurrente en relación con la supuesta aplicación retroactiva de la Ley N° 27.799.

En lo relativo a la supuesta aplicación retroactiva de la Ley N° 27.799 ("*Ley de Inocencia Fiscal*") que aduce el apelante, la pretensión recursiva deviene manifiestamente improcedente y carente de sustento fáctico y legal. Conforme se desprende del texto de la resolución recurrida, el Organismo Recaudador sancionó la omisión fiscal con sustento en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), el cual reprime la omisión de impuestos mediante declaraciones juradas inexactas con una multa equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen dejado de ingresar. Dicho porcentaje de sanción (100%) no constituye una novedad legislativa introducida por la Ley N° 27.799, sino que se encontraba plenamente vigente al momento de perfeccionarse los ilícitos en el año 2025, habiendo sido establecido por la reforma de la Ley N° 27.430 sancionada en el año 2017.

Dado que la Ley N° 27.799 no ha alterado de modo perjudicial el régimen sancionatorio ni la alícuota aplicable al supuesto de autos, el agravio por aplicación retroactiva de ley penal más gravosa resulta inatendible. Las instrucciones impartidas por la Instrucción General ARCA N° 2/2026, por lo tanto, no modifican la legalidad del acto puesto que la multa fue encuadrada bajo los textos normativos idénticos y vigentes en el momento en que se configuró la omisión (año 2025).

Así las cosas, ingresando al examen de la procedencia y cuantificación de la sanción, cabe destacar que la infracción prevista en el artículo 45 de la ley de rito reviste carácter culposo y requiere la acreditación concurrente de un elemento objetivo y uno subjetivo.

El elemento objetivo se perfeccionó con la omisión de ingresar la suma de pesos dieciséis millones doscientos noventa y cuatro mil seiscientos seis con doce centavos ($16.294.606,12) en concepto de Impuesto al Valor Agregado por los períodos 04/2025 a 06/2025, circunstancia que quedó plenamente admitida e instrumentada mediante la posterior presentación de las declaraciones juradas rectificativas por parte del contribuyente con posterioridad a la intervención de la fiscalización.

En cuanto al elemento subjetivo, una vez constatada la materialidad de la conducta omisiva, corresponde al contribuyente acreditar la existencia de causas eximentes o atenuantes, tales como el error de hecho o de derecho

excusable. Al respecto, la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (in re "Morixe Hnos. SACI", del 20/08/1996) exige que para la procedencia del error de derecho excusable, el contribuyente debe probar la existencia de una oscuridad manifiesta en los textos de las normas aplicables o que la interpretación de los mismos generara dudas razonables y generalizadas acerca del encuadre tributario de su actividad.

En el caso bajo análisis, el recurrente no ha desarrollado argumentación alguna dirigida a justificar su proceder bajo el amparo de un error de derecho con entidad excusante, ni ha arrimado elementos probatorios que demuestren un actuar diligente o una normativa alambicada que excuse la falta de declaración oportuna de las ventas informadas por las plataformas digitales y tarjetas de crédito.

Por ello, conforme lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 45 de la Ley N° 11.683, la alícuota de la sanción por omisión se encuentra fijada por ley en el cien por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, no admitiendo la norma una graduación inferior por fuera de los supuestos expresamente contemplados por el legislador. Sin perjuicio de ello, de las constancias administrativas surge que el propio juez administrativo de la ARCA aplicó de oficio el beneficio de reducción contemplado en el artículo 49, segundo párrafo, de la Ley de Procedimiento Tributario, en virtud de haber procedido el contribuyente a la presentación de las declaraciones juradas rectificativas con anterioridad a la notificación de la vista previa del sumario sancionatorio.

En atención a lo antes mencionado y a los fines de brindar una absoluta transparencia y certeza a la cuantificación de la sanción aplicada, se deja constancia de que aplicando el artículo 45 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998, resulta una multa a ingresar de $16.294.606,12. A lo cual, se le aplicó el artículo 49, segundo párrafo, del mismo cuerpo legal, reduciendo así el monto a ingresar a UN CUARTO (1/4), lo que da como resultado la siguiente ecuación: “*$16.294.606,12 x 1/4 = $4.073.651,53.”*.

En definitiva, no se advierte mérito para apartarse de lo resuelto por el Juzgador Administrativo, correspondiendo en consecuencia confirmar la multa aplicada, con costas.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la sanción aplicada mediante la resolución RESOL-2026-889-E-ARCA-DVJSAL#SDGOPII, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2026.09.07 17:57:30 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: 2026.09.08 09:41:18 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 Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.09.08 09:57:52 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.08 09:58:43 -03:00