República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-91282241-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2026-49539966- -APN-SGAI#TFN; DISTRIBUIDORA DE MAQUINARIAS S.A.

AUTOS Y VISTOS:

El **EX-2026-49539966- -APN-SGAI#TFN** caratulado **“DISTRIBUIDORA DE MAQUINARIAS S.A.** s/ **Recurso de Apelación”**;;

CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2026-49534668-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 215/2026 (DV NJUR SUM), de fecha 20/04/2026, dictada por Jefe (int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Norte de la Dirección General Impositiva de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (en adelante, “ARCA”).

El apelante impugna la mencionada resolución relativa a una multa frente al Impuesto sobre los Bienes Personales - Acciones y Participaciones-, periodos fiscales 2023 y 2024, por la suma de $11.857.550,20 equivalente a ¼ del 100% del gravamen dejado de ingresar conforme arts. 45 y 49 Ley 11.683.

Que la actora solicita se haga lugar al recurso de apelación y se revoque el acto administrativo en crisis por los fundamentos que a continuación se exponen.

Manifiesta que el 06/06/2025 se le notificó el inicio de una fiscalización bajo la Orden de Intervención Nº 2.345.605 y que el 11/07/2025 presentó las declaraciones juradas del Impuesto a los Bienes Personales - Acciones y Participaciones - de los periodos 2023 y 2024, las que presentaron un saldo a favor de ARCA.

Agrega que en esa fecha los saldos junto a los intereses correspondientes fueron incorporados al plan de facilidades de pago U859210, el que indica está totalmente cancelado, y al U859211, en el que indica está acogido a 36 (treinta y seis) cuotas de las que se han abonado 9 (nueve).

Señala que el 09/03/2026 se procedió a dictar la instrucción de sumario por la supuesta comisión de la infracción de la omisión fiscal, y que el 10/04/2026 presentó el descargo correspondiente.

Plantea la nulidad de la resolución recurrida por encontrarse viciada de los elementos esenciales del acto administrativo –causa y motivación- y asimismo indica que resulta violatoria del principio de la tutela efectiva, vulnerando el derecho a ser oído y a una decisión fundada, al no dar tratamiento a ninguno de los argumentos de hecho y de derecho desarrollados en su descargo.

En cuanto al fondo de la cuestión, alega la falta de configuración del elemento subjetivo y señala que la carga de la prueba de los extremos configurativos de la infracción recae sobre la Administración.

Agrega que en el presente caso, ARCA se ha limitado a verificar una supuesta omisión en el ingreso del tributo, sin desarrollar ni acreditar la existencia del obrar doloso o culposo por parte de su mandante, omitiendo un presupuesto esencial para la procedencia de la sanción pretendida.

Explica que la falta de ingreso oportuno del tributo obedeció a un error involuntario, el cual fue subsanado en el marco del proceso de fiscalización mediante la presentación de las declaraciones juradas correspondientes y el acogimiento a planes de facilidades de pago por los importes resultantes.

Destaca que tuvo un obrar diligente y transparente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y que carece de antecedentes sancionatorios.

Advierte que no se encuentra acreditado el elemento subjetivo exigido por el tipo penal previsto en el art. 45 de la LPT.

Plantea el error excusable eximente de responsabilidad y sostiene que actuó conforme a un estándar de diligencia razonable habiendo corregido su situación una vez advertido su error.

Acompaña documental. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso, formula reserva del caso federal y solicita se haga lugar al recurso en todas sus partes y se revoque la resolución recurrida, con costas.

II.- Que mediante IF-2026-74052406-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal y niega todos los hechos esgrimidos por la parte actora.

En cuanto a la nulidad, manifiesta que la causa se encuentra constituida por los antecedentes de hecho y de derecho que justifican el dictado del acto, mientras que la motivación importa la exteriorización de las razones por las cuales, sobre la base de tales antecedentes, la Administración arriba a la decisión adoptada.

Señala que, el acto cuestionado encuentra suficiente sustento en los antecedentes de hecho y de derecho que le sirvieron de causa, los cuales fueron debidamente individualizados y valorados por el juez administrativo al momento de resolver.

Sostiene que la responsable tuvo conocimiento de la imputación formulada, contó con oportunidad de presentar su descargo y articular las defensas que estimó pertinentes y, finalmente, pudo recurrir la decisión ante ese Tribunal.

Agrega que la recurrente no ha individualizado qué defensa concreta se habría visto impedida de ejercer como consecuencia de los vicios que invoca ni ha demostrado la existencia de un perjuicio efectivo derivado de ellos.

En cuanto al fondo de la cuestión, indica que la regularización posterior de las obligaciones constituye una circunstancia ajena a la configuración plena de la infracción ya consumada y, por lo tanto, no resulta suficiente

para excluir los elementos objetivo y subjetivo de los ilícitos que dieron pie al sumario.

Expresa que, la infracción prevista en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones) no exige la existencia de la conducta dolosa como la requerida por el artículo 46, resultando suficiente la culpa o negligencia del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Pone de resalto que el elemento subjetivo se configura en la falta de adopción -de la actora- de los recaudos conducentes al cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales, toda vez que no presentó en término las declaraciones juradas correspondientes procediendo a su presentación recién una vez iniciada la fiscalización y efectuado el correspondiente requerimiento por parte de este Organismo.

Respecto al error excusable planteado por la actora, advierte que no basta con afirmar la ausencia de intención de incumplir, sino que resulta necesario acreditar la existencia de circunstancias concretas que permitan considerar que el incumplimiento obedeció a un error verdaderamente excusable.

Considera que la recurrente se limita a atribuir el incumplimiento a un “error involuntario”, sin aportar elementos probatorios suficientes que permitan demostrar que aquél obedeció a circunstancias ajenas a su voluntad que razonablemente no hubiera podido prever o evitar.

Agrega que no se advierte una dificultad interpretativa respecto de las normas aplicables, ni la existencia de criterios administrativos o jurisprudenciales contradictorios que razonablemente hubieran podido inducir a la recurrente a incurrir en el incumplimiento verificado.

Aclara que la regularización de las obligaciones y la ausencia de antecedentes infraccionales no resultan suficientes para excluir la configuración de la infracción, sin perjuicio de su eventual consideración a los fines de la graduación de la sanción.

Acompaña antecedentes administrativos. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal. Solicita por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de la recurrente y que se confirme el acto apelado, con costas.

III.- Que por PV-2026-85591937-APN-VOCV#TFNse hace saber a las partes que la presente causa se resolverá con las constancias de autos y sus actuaciones

administrativas, quedando la misma conclusa para definitiva.

Que en atención al estado de la causa por PV-2026-87777469-APN-VOCV#TFNse elevan los autos consideración de la sala “B”, y mediante IF-2026-89330150-APN-VOCV#TFN llama autos para sentencia.

IV.- Que corresponde señalar que el origen del cargo tiene su génesis en la Orden de Intervención Nº 2.345.605. Las presentes actuaciones fueron generadas por medio de un cruce sistémico cuyo origen es la Falta de Presentación de Declaraciones Juradas de Bienes Personales - Acciones y Participaciones - periodos fiscales 2023 y 2024.

Que el 02/07/2025 se notificó el inicio de las tares de fiscalización mediante la notificación del formulario F. 8000.

Se solicitó que aporte las Declaraciones Juradas de Bienes Personales - Acciones y Participaciones - de los periodos 2023 y 2024 junto a los papeles de trabajo y multinota detallando la actividad que realiza y domicilios

donde los desarrolla. Se consultó la Base E-fisco, verificándose que con fecha 11/07/2025 la fiscalizada presentó las declaraciones juradas respectivas.

Conforme los antecedentes administrativos, la contribuyente hizo una presentación digital mediante la cual dio cumplimiento al requerimiento de inicio de fiscalización, presentando toda la documentación solicitada. Surge que presentó las declaraciones juradas de Bienes Personales - Acciones y Participaciones - de los periodos 2023 y 2024, el día 11/07/2025, no surgiendo observaciones en cuanto a los montos declarados.

Además indica que los saldos de esas declaraciones fueron incluidos en Planes de Facilidades de Pago (U850210 y U859211 respectivamente) con fecha 11/07/2025.

Que la actividad de la empresa es “dedicarse por cuenta propia o de terceros o asociada a terceros a Aportes e Inversiones de Capital a Sociedades o contratos de colaboración empresaria constituidas o por constituirse”.

V.- Que en primer lugar, aun cuando no hayan sido planteados como excepción, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de la actora por cuanto considera la nulidad absoluta e insanable de la resolución administrativa por vicios en su motivación, causa y afectación de su derecho de defensa.

Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).

Que respecto de lo estrictamente formal, la resolución de autos, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Que, por otra parte, debe tenerse en cuenta que: "...cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, fallos 205:549, 247:52, 267:393).

Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada, por lo que procede rechazar los planteos de nulidad.

Que corresponde señalar aquí que, si bien 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 sumarial 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...”.

Que 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).

VI.- 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 sobre los Bienes Personales - Acciones y Participaciones - periodos fiscales 2023 y 2024, 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, cabe señalar que dicho artículo tipifica la infracción requiriendo la concurrencia de la omisión de pago del impuesto mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas, se trata de un ilícito culposo que protege como bien jurídico la renta fiscal. Asimismo, la norma establece expresamente que no procederá la sanción en los casos en que exista “error excusable”.

En otras palabras, para que la conducta en análisis pueda ser reprimida, se deben verificar concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito de marras.

Debe señalarse que no se encuentra controvertido en autos que la contribuyente no había presentado las declaraciones juradas al vencimiento sino que, presentó las mismas recién como consecuencia del procedimiento de fiscalización.

En efecto, en el caso de autos se encuentra debidamente acreditado el elemento objetivo requerido por la norma para que se configure la infracción, en atención a que fue, como consecuencia de la fiscalización efectuada, que la recurrente presentó las declaraciones juradas, admitiéndose de esta forma la materialidad de la infracción.

Ahora bien, ello no implica que no deba analizarse el elemento subjetivo que requiere la figura a los fines de su configuración, en cada caso en particular.

Como ya se señaló, en relación con el aspecto subjetivo, el tipo infraccional contemplado en el artículo 45 de la ley procedimental requiere para su configuración el elemento culposo, traducido en una conducta negligente desplegada por el contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dispuesto en el fallo Casa Elen-Valmi de Claret y Garello, de fecha 31/03/1999 que *"esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - T. 271 - pág. 297; T. 303 - pág. 1548; T. 312 - pág. 149). 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 sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - T. 316 - pág. 1313; causa L.269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/L. 23771", fallada el 31/10/1997)"*.

En efecto, en las presentes actuaciones, la actora ha cometido una conducta que se subsume en el concepto de culpa que sólo podrá desvirtuarse probando la existencia de un error excusable. La jurisprudencia ha señalado que *"para su viabilidad se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación"* (CSJN, "Morixe Hnos. S.A.C.I", pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa N° 36.571/12, *in re* "Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c. DGI", del 13/02/2013; Sala V, "Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c. D.G.I.", expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III "Arauca Bit A.F.J.P. S.A." (TF 36903-I) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

En el caso, la excusabilidad del error opuesta por la actora, se reduce a una mera invocación de su existencia sin explicar en que consiste y sin acreditar ninguna circunstancia que lo demuestre.

En efecto, la parte actora no esgrime ningún argumento para exculpar su conducta, mucho menos aporta elementos probatorios o factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad, para acreditar que en el caso existió error excusable.

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 tales condiciones, corresponde concluir que encontrándose 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 en término el impuesto por falta de presentación de las declaraciones juradas, y ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia del error excusable previsto en la norma, toda vez que no se acredita

la verificación de un error, esencial, decisivo e inculpable y toda vez que la multa apelada fue adecuadamente ponderada por el juez administrativo, corresponde su confirmación con costas.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la multa aplicada, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.09.18 12:54:36 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: 2026.09.18 13:28:18 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: 2026.09.18 14:34:35 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: 2026.09.18 14:35:19 -03:00