República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-94379793-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 28 de Septiembre de 2026

Referencia: EX-2026-57551940-APN-SGAI#TFN; CAJAL JUAN MARTIN; SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2026-57551940-APN-SGAI#TFN, caratulado “CAJAL JUAN MARTIN s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante la RE-2026-57496596-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 12 de mayo de 2026, emitida por la Jefa (Int) de la División Jurídica de la Dirección Regional Tucumán de ARCA-Dirección General Impositiva mediante la cual se impuso una multa equivalente al 100% del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2023 omitido con la reducción a un medio (1/2), con sustento en los artículos 45 y 49 de la ley 11.683 (t.o vigente).

Relata la recurrente que presentó en término la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2023 y que el Fisco detectó una discrepancia técnica en la metodología de aplicación de mecanismo de ajuste por inflación impositivo, motivo que generó una Orden de Intervención. Explica que procedió a exteriorizar voluntariamente la diferencia advertida mediante la presentación de la declaración jurada rectificativa pertinente, cancelando el impuesto en su totalidad antes de que se le corriera la vista prevista en el art. 17 de la ley de rito fiscal.

Señala que la diferencia detectada por la fiscalización obedeció a la complejidad normativa que rige el Ajuste por Inflación Impositivo para el período fiscal 2023, y por tal motivo dice que, al no encontrarse frente a una simple omisión, solicita que se considere la aplicación al caso del error excusable en el que incurrió, como causal de exoneración absoluta de la sanción.

Expone en su defensa que tomó la decisión de invertir en el sector privado agropecuario, generar empleo y contratar personal, y que a la compleja estructura impositiva, se le sumaron factores climáticos y biológicos que provocaron sequías y plagas que aniquilaron los rindes de producción, señalando que frente a ese contexto debió ponderar los eventos de fuerza mayor, haciendo notar que la multa impuesta resulta desmedida teniendo en cuenta

que regularizó su deuda en forma voluntaria. Asimismo, plantea que para el hipotético caso en que no se admita el error excusable que invoca, pide que se ratifique que la sanción no podrá superar el tope del 50% (un medio) de su mínimo legal.

Ofrece prueba y por los argumentos que expone, solicita que se revoque la resolución apelada, con costas y hace reserva del caso federal.

II- Que mediante la presentación identificada como IF-2026-82743747-APN-DTD-JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido. Expone que durante la auditoría se detectó que se consignaron datos inexactos en la declaración jurada original del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2023, por haber aplicado de manera incorrecta de los parámetros legales del ajuste por inflación impositivo, circunstancia que fue reconocida por el recurrente dado que presentó la declaración rectificativa en el marco de la orden de intervención.

Remarca que la sanción aplicada encuentra sustento en las previsiones del artículo 45, inciso a) de la ley 11.683, y por lo tanto se da en el caso la concurrencia del aspecto objetivo, esto es la omisión de ingreso del tributo en su justa medida, derivada de la falta de presentación o de la presentación inexacta de la declaración jurada y de un elemento subjetivo, consistente en que dicha conducta resulte atribuible al contribuyente, al menos, a título de culpa o negligencia. Agrega que la presentación posterior de una declaración rectificativa no tiene aptitud suficiente para borrar la inexactitud de las declaraciones originalmente presentadas ni para hacer desaparecer, por sí sola, la infracción que se ha configurado como consecuencia de aquella conducta.

En cuanto a la figura del error excusable que la actora invoca, pide que se disponga su rechazo. Manifiesta que la mera invocación de la complejidad operativa o matemática que pueda presentar la confección de una liquidación, no equivale, por sí sola, a la existencia de una dificultad objetiva para comprender el alcance de una obligación tributaria, negando que en el caso exista circunstancias vinculadas con la complejidad, oscuridad o novedad de la normativa aplicable.

Además, solicita que se desestime el planteo efectuado en forma subsidiaria, exponiendo que al momento del dictado de la resolución se ponderaron las circunstancias que, conforme al régimen legal vigente, resultaban susceptibles de justificar una reducción de la sanción y aplicó el máximo beneficio atenuante que correspondía. Motivo por el cual señala que la pretensión articulada por la recurrente no evidencia un perjuicio concreto ni identifica cuál sería, en el caso, el beneficio legal que habría sido omitido por el ente recaudador.

Se opone a la producción de las pruebas ofrecidas por la contraria y por las razones de hecho y derecho que expone, pide que se confirme la resolución apelada, con costas y pide que se tenga presente la reserva del caso federal.

III – Que mediante la PV-2026-90184995-APN-VOCX#TFN se hizo notar que la documental aportada ya se tuvo por acompañada (vide PV-2026-57551940-APN-SGAI#TFN) y no se hizo lugar a la producción de la prueba pericial, toda vez que los datos que se intenta obtener con los puntos A y C que se ofrecen surgen de las constancias de autos y/o la resolución apelada, mientras que el punto B corresponde a la materia que debe decidir este Tribunal al momento de resolver la presente causa.

Que por medio de la PV-2026-93187984-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y por IF-2026-93840250-APN-VOCX#TFN se pasan los autos para dictar sentencia.

IV.- Que conforme surge de las constancias administrativas (vide informe final agregado al IF-2026-82696596-APN-DTD#JGM), que con motivo de la orden de intervención N° 2343404, los actuantes constataron diferencias

entre lo expuesto en la declaración jurada original del impuesto a las ganancias del período fiscal 2023 respecto del mecanismo utilizado para calcular el ajuste por inflación. Que una vez que el Sr. Cajal fuera anoticiado de ello, admitió el ajuste propuesto, presentando la declaración rectificativa donde incluyó la diferencia apuntada, y procedió a abonarla.

Frente a ello, se dio inicio al sumario, encuadrando la conducta del recurrente en las previsiones del art. 45 inciso a) de la ley de rito fiscal, reduciendo la multa a un medio (1/2) del mínimo legal, conforme lo establecido en el art. 49 de dicha ley, dado que presentó la rectificativa antes de corrérsele la vista del artículo 17 y no es reincidente (vide actuaciones IF-2026-82696551-APN-DTD#JGM).

V- Que el art. 45 de la Ley N° 11.683 (t.o vigente), en lo que aquí interesa, dispone que: “Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas….”

Que, en el caso, el aspecto material de la infracción requiere de un resultado disvalioso, esto es la omisión del pago, mediante la falta de presentación de las declaraciones juradas o por ser éstas inexactas, no estando controvertido que la presentación de la declaración rectificativa admitiendo el ajuste proyectado, fue presentada durante la fiscalización, esto es una vez que fue anoticiada de la diferencia detectada y antes de que se corriera la vista prevista en el art. 17 de la ley de Procedimiento Tributario.

Ello así, el aspecto material de la infracción del artículo 45 inciso a) citado, requiere de un resultado disvalioso, esto es la inexactitud de los datos consignados en la declaración original, lo que resulta verificado en autos. En tal sentido, cabe recordar que conforme lo establece el art. 13 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), el declarante es responsable en cuanto a la exactitud de los actos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad.

Si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley Nº 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II,del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998) y es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias.

En tal sentido, cabe resaltar que en el caso de autos, la actora propone prueba documental y pericial contable; la primera de ellas responde a la declaración original y la rectificativa del impuesto y período que dio origen a la multa en estudio, los Formularios 931 de AFIP a fin de demostrar que era empleador y aporta copias de Decretos y Resoluciones referidos a la Emergencia Agropecuaria relativos al impacto de la sequía y la plaga de la chicharrita en el período en crisis. Que dicha probanza en nada acredita la discrepancia técnica en la metodología de aplicación de mecanismo de ajuste por inflación impositivo que invoca como desencadenante de haber presentado una declaración jurada con inexactitudes, ni tampoco demuestra la falta de culpa o negligencia en su obrar (vide RE-2026-57496938-APN-SGAI#TFN, RE-2026-57496850-APN-SGAI#TFN, RE-2026-57496840-APN-SGAI#TFN y RE-2026-57496823-APN-SGAI#TFN).

Por otra parte, en cuanto a la pericial contable, cabe señalar que los puntos propuestos están dirigidos a obtener

datos que surgen de las constancias agregadas en autos por el ente fiscal y/o resolución apelada, o cuestiones que deben ser dirimidas por este Tribunal (vg el hecho de que presentó la declaración rectificativa, que no tiene antecedentes sumariales o si existe complejidad de las normas), por lo que cabe concluir que dicha probanza no resulta hábil para acreditar debidamente la falta del elemento subjetivo en el obrar que se le imputa.

Respecto de la aplicación al caso de la figura del error excusable, cabe adelantar que no procede, en tanto para que se éste se configure, debe ser esencial e inculpable y, en el caso, las razones invocadas por el recurrente no poseen la entidad suficiente para demostrar un accionar diligente que lo llevara a creer razonablemente que su conducta no lesionaría el interés del erario (conf. “Capri Muebles S.R.L.” CNACAF Sala II, de fecha 28/4/94). En tal inteligencia quien pretenda exculpar una conducta, que resulta violatoria de los mandatos impuestos por las normas jurídicas, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de aquella, deberá acreditar fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta (CSJN in re “Krill Producciones Gráficas S.R.L.” del 8/6/1993, voto de los Dres. Belluscio y Petracchi), circunstancias que no se dan en los presentes autos.

Finalmente, en lo que hace al planteo subsidiario que formula la recurrente, cabe señalar que el mismo deviene inoficioso dado que, tal como surge del acto apelado, el ente fiscal se ajustó a lo establecido en el art. 49 de la ley 11.683, en cuanto en su tercer párrafo dispone que “si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de corrérsele las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal”.

VI.- Por lo expuesto, corresponde confirmar el acto apelado, con costas a la vencida.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

2°)Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $384.744.- (pesos trescientos ochenta y cuatro mil setecientos cuarenta y cuatro) equivalente a 3,63 (tres con 63/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $961.859.-(pesos novecientos sesenta y un mil ochocientos cincuenta y nueve) equivalente a 9,07 (nueve con 07/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto objeto del presente litigio, las particularidades de caso y la única etapa cumplida, conforme Ley 27.423, Resolución SGA 2372/2026 (CSJN 24/09/26) y Decreto N° 1077/2017.

3°) Se hace constar que los montos regulados no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2026.09.28 12:13:32 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Edith Viviana Gomez
Date: 2026.09.28 12:16:22 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.28 12:17:44 -03:00