República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-18842645-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 24 de Febrero de 2026

Referencia: EX-2025-113800206- -APN-SGAI#TFN; SHERPA SERVICIOS MINEROS S.A.S.;SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2025-113800206- -APN-SGAI#TFN, caratulado “SHERPA SERVICIOS MINEROS S.A.S. s/ recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I- Mediante RE-2025-113799170-APN-SGAI#TFN, se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el 18 de septiembre de 2025 por la Dirección Regional San Juan de ARCA-DGI, por la que se aplicó una multa correspondiente al período septiembre de 2024 del impuesto al valor agregado, equivalente a un medio (1/2) del mínimo legal fijado en el artículo 45 y de acuerdo con la reducción dispuesta en el artículo 49 de la ley de rito fiscal (RE-2025-113800188-APN-SGAI#TFN).

Relata que en virtud de la decisión de designar nuevo asesor contable e impositivo, se incurrió involuntaria pero inevitablemente en una breve y razonable demora en la presentación de la declaración jurada de impuesto y período antes aludido. Señala que el 5 de noviembre se recibió la notificación de inicio de orden de intervención y posteriormente presentó la citada declaración jurada.

Manifiesta que sin perjuicio de que la inspección no detectó ninguna inconsistencia relevante al momento de presentar la correspondiente declaración original, cometió un error involuntario relacionado al monto consignado como saldo de libre disponibilidad, el que había sido compensado en el período anterior, pero era desconocido por el nuevo asesor contratado. Expresa que tal situación fue corregida el 25 de noviembre de 2024 mediante la presentación de una rectificativa. Luego de ello, dice no haber tenido conocimiento de la existencia de una nota de crédito realizada por un proveedor habitual, ya que no había sido informada por éste y tampoco figuraba en la base “mis comprobantes recibidos”, lo que obligó a realizar una nueva declaración rectificativa el 27 de noviembre de 2024.

Plantea la inexistencia del elemento subjetivo que requiere toda acción punitiva para su procedencia, invocando

también la conducta colaborativa prestada a la inspección. En virtud de ello y la inexistencia de antecedentes sumariales, pide se lo exonere de la sanción aplicada. En subsidio, peticiona la reducción de la multa a una cuarta parte de su mínima expresión legal de acuerdo a lo normado en el art. 49 de la ley 11.683, destacando que además de no registrar infracciones previas, la mayor parte del impuesto fue regularizada antes de la prevista

Acompaña prueba documental, hace reserva del caso federal y por las razones que expone, solicita la eximición de la sanción o, subsidiariamente, la reducción a su mínimo legal.

II- A través del IF-2025-136449018-APN-DTD#JGM, contesta traslado el Fisco Nacional. Manifiesta que la actora omitió presentar su declaración jurada e ingresar el impuesto debido en tiempo y forma, por lo que resulta adecuado el encuadre otorgado al accionar de la responsable en el artículo 45 de la ley procedimental. Señala que la recurrente no aportó ni durante la fiscalización, ni en esta instancia, ningún elemento probatorio idóneo que permita acceder a la convicción de que ha actuado con un total acatamiento a las normas o que haya alguna causa que lo hubiera llevado a error y demorar el cumplimiento de su obligación, por lo que considera que no procede la eximición .

Aduce que existieron actuaciones previas del Fisco que impulsaron en el caso concreto la presentación de declaraciones juradas, y que de no haber mediado una fiscalización, se hubiera mantenido una situación perjudicial al ente fiscal.

Respecto a la graduación de la sanción, sostiene que es ajustada a derecho, dado que fue reducida a la mitad de su mínimo legal conforme lo establecido en el artículo 49 de la ley de rito fiscal, ya que la declaración jurada rectificativa N° 2 -conforme el ajuste propuesto- fue presentada durante la fiscalización cursada.

Acompaña antecedentes administrativos, pide que se tenga presente la reserva del caso federal y por los argumentos que desarrolla pide que se confirme el acto apelado, con expresa imposición de costas a la contraria.

III- Que mediante PV-2025-142759891-APN-VOCX#TFN se eleva la causa a conocimiento de la Sala “D”. Por IF pasan los autos a sentencia.

IV- Conforme surge de las actuaciones administrativas (vide archivo adjunto al IF-2025-136460784-APN-DTD#JGM), la actora, con cierre de ejercicio económico el 30 de abril de cada año, tiene como actividades declaradas “Movimiento de suelos y preparación de terrenos para obras”; “Servicios de transporte automotor de cargas N.C.P.”; “Explotación de minas y canteras N.C.P.”. Según se desprende del Informe Final de Inspección (fs. 5/9 de los antecedentes), el 5 de noviembre de 2024 se inició fiscalización bajo O.I. 2292835, teniendo como origen la falta de presentación de declaración jurada de IVA por el período fiscal 9/2024, constatando indicios de actividad económica. Con posterioridad a ello, el día 25 de noviembre de 2024, la recurrente hizo efectiva la presentación de la declaración jurada omitida.

Según se desprende de las citadas actuaciones, durante el curso de la inspección se observaron retenciones y percepciones sufridas en el impuesto al valor agregado para el período periodo fiscal cuestionado, puntualizando que se utilizaron saldos de libre disponibilidad por un importe de $3.229.527,30 que no fue descontado del saldo de retenciones, arrojando gravamen a ingresar. A raíz de eso, el contribuyente presentó declaración jurada rectificativa, consintiendo la observación efectuada por el organismo recaudador. Asimismo, el Fisco detectó la omisión de cómputo de una Nota de Crédito recibida, concluyendo que debía ser sumada al débito fiscal declarado, lo que fue notificado y nuevamente la contribuyente conformó el ajuste propuesto, presentando declaración rectificativa Nº 2 con fecha 27 de noviembre de 2024, cancelando la obligación reclamada.

En virtud de lo expuesto, el organismo consideró que la recurrente incurrió en la omisión de pago del Impuesto al Valor Agregado período fiscal septiembre de 2024, dejando por lo tanto de ingresar el tributo en su justa medida, encuadrándose la conducta en el artículo 45 de la ley de rito fiscal.

V- En lo que aquí interesa, el art. 45 de la Ley N° 11.683 (texto según ley 27.430) 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….”.

Sentado ello, 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 que éstas resultan inexactas. Resulta en autos verificado que no fue presentada en término la declaración jurada del IVA período fiscal septiembre de 2024, y que sin perjuicio de haberse ello concretado luego del inicio de la O.I. 2292835, existieron sendos ajustes posteriores efectuados por la inspección debido a que tanto la presentación de aquella declaración como su rectificativa N° 1 no se adecuaban a la pretensión fiscal, todo lo cual llevó a la actora a confeccionar la declaración jurada rectificativa N°2, en la que se consintió en su totalidad el criterio del organismo recaudador.

Es decir que, se encuentra probada la materialidad de la infracción sumado a que en virtud a las actividades declaradas por el contribuyente y los gravámenes en los que se encuentra inscripta (vide fs. 5 del Informe Final de Inspección, obrante en las actuaciones), no puede obviarse el conocimiento de los deberes que surgen de las diversas normas fiscales y las implicancias del incumplimiento incurrido, lo que deja entrever el actuar negligente. En tal sentido, el haber presentado la declaración jurada original del IVA período fiscal 9/2024 con posterioridad al inicio de la verificación y admitir luego observaciones puntuales del organismo recaudador sobre la liquidación del ese gravamen, no puede considerarse como un obrar espontáneo.

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 este sentido, en el caso de autos no se demostró la falta del elemento subjetivo en el obrar que se le imputa ni tampoco la existencia de error excusable. A su vez, cabe resaltar que contrariamente a la posición de la actora, la falta de antecedentes sumariales no resulta un elemento que permita tener por no configurada la infracción, ello atento las constancias de la causa.

Respecto a la graduación de la sanción, tal como se indica en el acto apelado el Fisco consideró que resultaba de aplicación la reducción a la mitad de su mínimo legal, dispuesta en el artículo 49 de la Ley de Procedimiento Tributario (texto según Ley 27.430)

En efecto, los párrafos segundo y tercero de dicha norma establecen que: “Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 y no fuere reincidente en las infracciones, previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal.”

“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”.

En efecto, asiste razón al organismo recaudador en cuanto a que para la graduación de la sanción a la mitad (1/2) de su mínimo legal se ponderó que si bien la declaración jurada original fue presentada sin haber mediado prevista, si se otorgó la prevista en relación a los ajustes que determinaron la presentación de la declaración rectificativa N° 2 del 27 de noviembre de 2024 consintiendo la pretensión fiscal (F8400/L N°0160002024065919402 de fecha 25 de noviembre de 2024, notificando el ajuste de inspección con la DDJJ Proforma ajustada a rectificar, invocado en el Informe Final de Inspección y en la contestación del recurso).

Por lo expuesto, cabe concluir que las razones y argumentos expuestos por el juez administrativo resultan aptos para fundar tanto la procedencia de la sanción como la graduación aplicada, correspondiendo confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que comparto el relato efectuado en el voto de la Dra. Gómez en los considerandos I a IV.-

II.- Que en las presentes actuaciones el Fisco Nacional aplicó una multa equivalente a un medio del mínimo legal, conforme los artículos 45 y 49 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), debido a que al 05/11/2024 (fecha de inicio de inspección) la actora no había presentado la declaración jurada en el Impuesto al Valor Agregado por el periodo fiscal 09/2024.

Que el 25/11/2024 el contribuyente presentó la declaración jurada original correspondiente, arrojando la misma un saldo a ingresar a favor del Fisco Nacional de $9.063.809,85, sin que a esa fecha la auditoría fiscal -ya iniciada- hubiera librado vista o prevista alguna, cuestión sobre la que no existe controversia.

Que analizada la presentación, la fiscalización observó que la recurrente computó un saldo de libre disponibilidad que ya había sido tomado el mes anterior. La empresa reconoció su error y procedió a rectificar su declaración, lo que implicó un impuesto a ingresar de $12.293.337,15. (rectificativa N° 1, ello como fruto de la intervención fiscal)

Posteriormente, los agentes fiscales detectaron la omisión de una nota de crédito, lo que trajo como consecuencia un mayor débito fiscal.

Que en ese contexto, mediante formulario F8400/L N° 0160002024065919402 de fecha 25/11/2024, se notificó a la apelante el ajuste de inspección con la declaración jurada proforma a rectificar, la cual arrojó un saldo a ingresar ajustado de $12.648.134,23, situación que quedó demostrada con la presentación de una nueva declaración jurada rectificativa N° 2.

Que hasta aquí y tal como analizó la Vocal Instructora, corrresponde confirmar la multa aplicada en los términos del artículo 45 de la Ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), ello sin perjuicio del principio non

reformatio in peius, teniendo en cuenta que son tres los incumplimientos de la recurrente que se evalúan, bien diferenciados, vinculados al mismo período fiscal . En primer lugar la no presentación de la declaración jurada original en tiempo y forma, luego el reconocimiento de un ajuste basado en el cómputo indebido de un saldo de libre disponibilidad a través de la rectificativa N° 1, previa intervención fiscal, y finalmente la omisión de una nota de crédito, situación aceptada con la presentación de la rectificativa N° 2, también detectada por el Fisco Nacional.

Que a su vez desde el plano legislativo el artículo 49 de la ley de rito citada prevé que las sanciones pueden ser susceptibles de reducción, dependiendo de la reincidencia o no de las infracciones materiales y del momento en que son reconocidos o regularizados los incumplimientos por parte del infractor. Su primer párrafo dispone que si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección y no fuere reincidente en las infracciones, las multas establecidas se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal. En el segundo párrafo el legislador estableció que la sanción se reducirá a un medio (1/2) de su mínimo legal si la presentación de la declaración jurada o rectificativa se hiciese antes de corrérsele las vistas del artículo 17 de la ley de rito.

Que en el caso de autos, la recurrente confeccionó y presentó tres declaraciones juradas: la original presentada luego de iniciada la inspección pero antes de la prevista, la rectificativa Nº 1 generada, producto de la observación efectuada por el Fisco Nacional en el saldo de libre disponibilidad y la rectificativa Nº2 que incluyó la nota de crédito también observada por el ente fiscal.

Que en la primera de ellas nos encontramos frente al supuesto normado en el primer párrafo del artículo 49 puesto que la declaración jurada original fue presentada con posterioridad al inicio de la inspección y antes de una vista previa, correspondiéndole en consecuencia, a mi entender, una reducción de la multa a un ¼ de su mínimo legal y no de un medio (1/2) tal como lo considera el Fisco Nacional, ya que la regularización del incumplimiento (estrictamente por lo montos declarados) se consolidó durante ese lapso y no quedó sujeta a ningún otro recaudo como para quitarle el beneficio “ganado” a ese momento. La continuidad de la inspección y los nuevos ajustes no alteran la consolidación de la presentación de la declaración original y sus efectos legales por los montos declarados en esa oportunidad.

Luego de analizar la declaración jurada original el Fisco Nacional detectó los incumplimientos que dieron lugar a los ajustes notificados, los que motivaron a la actora a conformar estos últimos mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas Nº 1 y N° 2. En estos dos supuestos comparto el criterio fiscal de reducir la multa a un medio (1/2) del mínimo legal, tal como lo dispone el segundo párrafo del artículo 49, por los montos alcanzados por los ajustes (exclusivamente) propuestos por el Fisco Nacional y que dieron lugar a las rectificativas señaladas.

Que por lo tanto, a tenor de lo expuesto, voto por confirmar parcialmente la resolución apelada en autos, con costas en proporción a los respectivos vencimientos. Como consecuencia de ello el Organismo fiscal deberá proceder a reliquidar en el término de 30 días la multa aplicada, ajustada a las reducciones señaladas.

Del resultado de la votación que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1°) Confirmar el acto apelado 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 $193.702 (pesos ciento noventa y tres mil setecientos dos) equivalente a

2,22 (dos con 22/100) UMA, y por el patrocinio letrado $484.254 (pesos cuatrocientos ochenta y cuatro mil doscientos cincuenta y cuatro) equivalente a 5,54 (cinco con 54/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en la presente causa, todo ello conforme Ley 27.423, Resolución SGA Nº 36/2026 (11/2/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen IVA.

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.23 10:53:00 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.23 11:45:24 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.24 08:19:30 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.24 08:19:30 -03:00