República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-27424368-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 17 de Marzo de 2026

Referencia: EX-2025-130569078- -APN-SGAI#TFN;BELONA PRIETTO SRL;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-2025-130569078- -APN-SGAI#TFN, caratulado “BELONA PRIETTO SRL s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I- Mediante RE-2025-130568681-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el 3 de octubre de 2025 por la Dirección Regional Neuquén del Fisco Nacional por la que se le aplicó una multa equivalente a un cuarto del 100% del IVA período agosto de 2024 atribuido como omitido, ello de conformidad con lo previsto en los artículos 45 inciso a) y 49 de la ley de rito fiscal (RE-2025-130568830-APN-SGAI#TFN)

Relata que en virtud de su número de CUIT, el vencimiento para presentar la declaración jurada de IVA por el período fiscal 08/2024 operaba el día 20 de septiembre de ese año. Señala que el 21 de octubre siguiente, es decir, un mes después, presentó la declaración jurada original de ese período, ya que debido a temas administrativos se produjo un mínimo retraso en la presentación, destacando que el saldo resultante más sus intereses resarcitorios fueron cancelados mediante un plan de facilidades. A su vez, expone que el día 9 de octubre de 2024 se emitió la apertura a una orden de intervención bajo el N° 2287108, concluyendo en la aplicación de la multa que aquí se apela.

Expone que pese a existir un impuesto correctamente determinado, abonándose los intereses resarcitorios y la multa del artículo 38 específicamente establecida para la falta de presentación de la declaración jurada, el Fisco imputó adicionalmente la conducta de omisión de impuestos. Frente a ello, manifiesta que el camino a recorrer por la falta de una declaración jurada, en principio es la multa formal del artículo 38 de la ley 11.683 y no la multa material del art. 45, resaltando que se trata de dos hechos completamente distintos. Ello así, plantea la nulidad de lo actuado considerando que se afectó el principio del no bis in ídem en materia tributaria, es decir la aplicación de dos multas sujetas a sendos procedimientos sumariales por un mismo hecho.

Por otro lado, la apelante manifiesta que no se desarrolló fiscalización alguna. En tal sentido destaca que el propio organismo dispuso una apertura de una orden de intervención que nunca existió, siendo que –según la actora- consta de las actuaciones administrativas que tanto su inicio, materializado por el Formulario 8000/I y su cierre con el Formulario 8900, no le fueron notificadas. Aduce que se simuló una inspección integral, pero en esencia resultó una intimación por parte del Fisco a presentar una declaración jurada. Concluye que al surgir de lo actuado en sede administrativa, una mera intimación a presentar una declaración jurada y de acuerdo a lo normado en el artículo 49 de la ley de rito fiscal, corresponde la eximición de la sanción material aplicada.

Asimismo, invoca la desproporción de la multa por falta de presentación de declaración jurada, indicando que: fue presentada a los treinta (30) días de vencimiento; se canceló tanto el saldo de gravamen como los accesorios generados; se abonó la multa por incumplimientos a los deberes formales. Sostiene que frente a la ausencia de dolo, la regularización inmediata y el evidente exceso entre la sanción aplicada y el tiempo de demora en el cumplimiento, corresponde admitir la existencia de error excusable y dejar sin efecto la sanción pretendida.

En subsidio, plantea que corresponde reducir la multa conforme a lo previsto en el artículo 49 de la Ley 11.683, invocando además los atenuantes del artículo 50 y de la Instrucción General 7/2020.

Ofrece prueba informativa y por las razones que expone pide que se revoque el acto apelado, con costas y hace reserva del caso federal.

II- A través del IF-2026-11598869-APN-DTD#JGM contesta traslado el Fisco Nacional. Señala que la sanción prevista en el artículo 38 de la ley de rito fiscal se encuentra enderezada a verificar el cumplimiento de la obligación formal de presentar la declaración jurada, mientras que la inspección dispuesta tuvo como finalidad fiscalizar la correcta exteriorización del tributo, sin que existiera superposición o contradicción en el accionar del organismo. Asimismo, resalta que del cotejo de las actuaciones administrativas surge que la recurrente presentó la declaración jurada original con posterioridad a la inspección iniciada; con lo cual -según el Fisco- el elemento objetivo de la infracción imputada quedó acreditado desde ese momento.

En cuanto al aspecto subjetivo, expone que la recurrente no indicó cuál sería el extremo que la hizo incurrir en error o la norma oscura que impidió u obstaculizó el cumplimiento de su obligación tributaria. Ello así, sostiene que la conducta de la actora resultó correctamente encuadrada en las previsiones establecidas por el inciso a) del artículo 45 de la Ley 11.683, habiéndose cumplido con el procedimiento reglado por la Ley 11.683.

Acompaña antecedentes administrativos y por lo expuesto peticiona que se confirme el acto apelado, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III- Mediante PV-2026-17896239-APN-VOCX#TFN se resolvió que la prueba informativa ofrecida en el recurso de apelación devenía inoficiosa,toda vez que lo que se intenta probar surge de las constancias obrantes en los antecedentes administrativos acompañados por el Fisco.

Por PV-2026-21113325-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y finalmente por IF-2026-26121750-APN-VOCX#TFN se pasan los mismos para dictar sentencia.

IV- En cuanto al planteo de nulidad introducido por la recurrente en el punto IV. 3) de su recurso, el mismo se sustenta en la supuesta violación a la garantía “non bis in ídem, por la aplicación de sendas multas por los ilícitos previstos en los artículos 38 y 45 de la ley de rito fiscal.

Ante ello, cabe señalar que los tipos definidos en los artículos 38 y 45 de la ley 11683 resultan diferentes.

En tales términos, la actora reconoce que abonó la multa prevista en el artículo 38, resultando el tipo allí descripto una infracción formal que, en principio, hace que la multa sea aplicable por la sola existencia de la trasgresión y el bien jurídico tutelado es la Administración Tributaria, es decir que resulta indiferente si existe o no gravamen a ingresar. Distinto a ello y en línea a lo expuesto por el Fisco al contestar el recurso, lo que se imputa en estos autos es la omisión culposa en el pago de tributos mediante la falta de presentación de declaración jurada al momento del vencimiento del plazo, independientemente de la actitud desplegada por el contribuyente una vez presentada, o no, la declaración jurada originaria (cfr. criterio expuesto al sentenciar la causa "Pipeline Corrosion Services de Argentina S.R.L", sentencia del 3 de junio de 2024).

En consecuencia, corresponde rechazar el planteo formulado por la actora, no correspondiendo imposición de costas por no sustanciarse como una cuestión previa.

V- Que según se desprende del Informe Final de Inspección, obrante en el archivo anexo al IF-2026-11308326-APN-DTD#JGM, el denominado caso se generó en virtud de indicios de actividad y la falta de presentación de la declaración jurada del impuesto al Valor Agregado del período agosto de 2024. Que no resulta controvertido que el 21 de octubre de 2024, el aquí recurrente presentó declaración jurada de dicho gravamen y período, arrojando saldo a favor del organismo recaudador.

Con motivo de lo reseñado, el Fisco consideró que la recurrente incurrió en la omisión de pago del citado impuesto y período, dejando por lo tanto de ingresar el tributo en su justa medida, encuadrándose la conducta en el artículo 45 inciso a) de la ley de rito fiscal.

Dicha norma, 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….". Además, se establece que cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir.

En primer lugar, cabe referirse al cuestionamiento de la actora en el recurso en torno a que nunca fue notificado de la una Orden de Intervención, citando apoyo de sus dichos lo actuado en sede administrativa y, a tenor de ello, concluye que no correspondía aplicar sumario o multa, alegando que lo que existió fue una mera intimación a presentar una declaración jurada, que conforme lo normado por el artículo 49 de la ley de rito fiscal, debía implicar la eximición de sanción material.

Tal postura respecto al obrar del Fisco Nacional es contradictoria con lo expuesto en el descargo en sede administrativa (vide fs. 36 de los antecedentes), donde expresamente se señala: "El sumario objeto del presente descargo, tiene su origen en la fiscalización efectuada mediante Orden de Intervención N°2287108, notificada oportunamente mediante Formulario N° 0360002024058274804 de fecha 9/10/2024, notificado el día 14/10/2024, que incluyera Impuesto al Valor Agregado del período 2024" (sic).

"Con posterioridad al inicio de la fiscalización, con fecha 21/10/2024 se procedió a regularizar la presentación de la Declaración Jurada correspondiente arrojando la misma un saldo a pagar por $118.014.039,13".

Es decir que más allá de los argumentos que la actora intenta en su recurso, lo cierto es que de sus propios dichos en sede administrativa, se advierte que la actora admitió tener conocimiento de la Orden de Intervención N°2287108, de la que reconoce además su notificación "oportuna", como así también el haber presentado la declaración jurada correspondiente al IVA período agosto de 2024 con posterioridad a dicha circunstancia.

En tal sentido y como señala la representación fiscal al contestar el recurso, existió un procedimiento de fiscalización a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la recurrente, quien tuvo conocimiento de ello y presentó la declaración jurada que había omitido a la fecha de su vencimiento. Sentado ello, no puede considerarse que ese obrar de la actora haya sido espontáneo. sino que fue motivado por la actuación fiscal.

Ello así, el aspecto material de la infracción del artículo 45 inciso a), requiere de un resultado disvalioso, esto es la omisión del pago, mediante la falta de presentación de declaración jurada, todo lo que resulta verificado en autos.

Es decir que, se encuentra probada la materialidad de la infracción sumado a que merced a la actividad desarrollada por el contribuyente (“Servicio de Transporte Automotor de Cargas NCP”), no puede obviarse el conocimiento de los deberes que surgen de las diversas normas fiscales y las implicancias del incumplimiento incurrido, con lo cual debe presumirse el actuar negligente.

En esta línea, 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.

Que no resulta válido para justificar un supuesto error excusable que la demora se debió a “temas administrativos” (vide fs. 5 del recurso), ya que no se encuentran acreditadas en autos situaciones que justificaran el retraso incurrido; tampoco resultan atendibles en esa línea los argumentos de la actora en cuanto a un perjuicio fiscal doloso, cuando lo que aquí se atribuye es una infracción de naturaleza culposa.

Por todo ello, en el caso de autos la actora no logró acreditar debidamente la falta del elemento subjetivo en el obrar que se le imputa ni tampoco la existencia de error excusable.

En otros términos, la recurrente no procedió con una conducta diligente como la que corresponde al contribuyente que adopta los recaudos para cumplir con sus obligaciones en tiempo y forma oportuno. Ello, sin perjuicio de hacerlo con posterioridad y a instancias de la fiscalización iniciada, pero sin poder considerarse ello como realizado en el momento que correspondía.

A mayor abundamiento, cabe señalar que en el recurso también invoca la Instrucción General N° 7/2020 de fecha 24 de septiembre de 2020. Sin perjuicio de resultar una pauta orientativa para esta juzgadora, allí se prevé en su artículo 3.3.2 que “La omisión de impuesto por falta de presentación de declaración jurada prevista en el artículo 45 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, se consuma el día del vencimiento general dispuesto para su presentación y pago”. En efecto, se advierte que el Fisco se ajustó a lo allí dispuesto en cuanto a la concreción del ilícito imputado.

Finalmente, cabe resaltar que para la graduación de la sanción se ponderó la inexistencia de antecedentes sumariales en infracciones materiales como el momento en que se presentó la declaración jurada omitida y en virtud de eso por aplicación del artículo 49 se redujo a un cuarto del 100% del gravamen omitido el quantum de multa, no advirtiéndose la desproporción señalada por la recurrente.

En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.

La Dra. O'Donnell y el Dr. Martín dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, 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 $ 715.895 (pesos setecientos quince mil ochocientos noventa y cinco) equivalente a 7,97 (siete con 97/100) UMA, y por el patrocinio letrado $1.789.738 (pesos un millón setecientos ochenta y nueve mil setecientos treinta y ocho) equivalente a 19,91 (diecinueve con 91/100) 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 235/2026 (05/03/2026) 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: 2026.03.16 12:25:40 -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: 2026.03.16 16:24:27 -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: 2026.03.17 11:14:28 -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: 2026.03.17 11:14:29 -03:00