República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-32035107-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 30 de Marzo de 2026

Referencia: SENTENCIA - Expediente Electrónico EX-2025-126657234- -APN-SGAI#TFN RIVULIS PLASTRO S.A.

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-2025-126657234- -APN-SGAI#TFN caratulado “RIVULIS PLASTRO S.A. s/ recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por RE-2025-126657229-APN-SGAI#TFN Rivulis Plastro S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº RESOL-2025-1609-E-ARCA2-DVJSJU#SDGOPII de fecha 24 de octubre de 2025 dictada por el Jefe (int.) de la Sección Juicios Universales a cargo de la División Jurídica de la Dirección Regional San Juan de ARCA, por la que se reencuadró su conducta en relación al Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 08/2023 y 10/2023 en la infracción tipificada en el art. 45 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) y se aplicó una multa de $ 4.806.192,30 equivalente a la mitad del mínimo legal dejado de ingresar, conforme el art. 49 de la ley de procedimiento tributario.

Señala que las declaraciones juradas objeto del sumario se encontraban presentadas con anterioridad al inicio de la inspección y que en el marco de la misma se constató el cómputo de crédito fiscal por operaciones con los proveedores Consultek Consultoría y Servicios S.R.L. y Expreso MKS S.A., quienes estaban incluidos en la Base de Contribuyentes no Confiables, por lo que se concluyó que no habían realizado efectivamente las operaciones correspondientes a las facturas emitidas, al carecer de capacidad técnica y económica para la prestación de los servicios documentados. Expone que el ente fiscal consideró configurada una maniobra de defraudación al entender que se habían presentado declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado con datos falsos o inexactos, mediante la inclusión de créditos fiscales provenientes de facturas emitidas por proveedores calificados como apócrifos.

Explica que luego su accionar fue reencuadrado debido a que se advirtió que “*la impugnación de crédito fiscal con sustento en haber sido emitidos por aquellos incluidos en la Base de Contribuyentes no Confiables corresponde a dos, siendo impugnados QUINCE (15) comprobantes que representan el 0,85% del total del*

crédito fiscal del período fiscal 2023".

Se queja de que el Fisco haya mantenido la decisión de sancionarlo en los términos del art. 45 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) solo por haber presentado fuera de término la declaración jurada, cuando la misma no mereció objeción alguna, a lo que agrega que como el sumario fue iniciado calificando su conducta como dolosa, alega que no tuvo la posibilidad de defenderse de la calificación legal culposa. Advierte que así se vulneró el principio de congruencia y del debido proceso, lo que genera la invalidez del acto sancionatorio.

En su defensa también sostiene que no existió en la conducta desplegada dolo o culpa a los efectos del elemento subjetivo de la sanción, que la haga procedente.

En subsidio, pide la eximición de la multa aplicada con fundamento en un error excusable que lo libera de responsabilidad.

Por último, pide que se hagan lugar a los fundamentos expuestos y se revoque la resolución apelada, con costas al Fisco Nacional. Hace la reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2026-15679164-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Manifiesta que se detectó que Rivulis Plastro S.A. había celebrado operaciones con dos proveedores apócrifos y que en el marco de la fiscalización presentó las declaraciones juradas rectificativas en las que se detrajo el crédito fiscal por las operaciones analizadas, prestando conformidad a la pretensión fiscal, por lo que se resolvió instruir sumario por la infracción del art. 46, según la redacción introducida por la ley N° 27.430, y al inciso a) y b) del art. 47 de la ley N° 11683 (t.o. 1998 y mod.). Así, pone de resalto que los hechos fueron en primer lugar encuadrados en el art. 46 de la ley de rito fiscal y que a partir de un nuevo análisis de la cuestión a la luz del descargo presentado por la actora y de la consulta efectuada al sistema e-Fisco se resolvió proceder al reencuadre en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, con fundamento en que el juez administrativo consideró que la recurrente posee una cantidad considerable de proveedores, y que la impugnación del crédito fiscal con sustento en haber sido emitidos por aquellos incluidos en la Base de Contribuyentes no Confiables corresponde únicamente a dos, habiendo sido impugnados quince (15) comprobantes que representaban el 0,85% del total del crédito fiscal del período fiscal 2023.

Sobre el agravio esgrimido, señala que lo que está vedado es la "reformatio in peius", sin que el reencuadre de la conducta del tipo defraudatorio al culposo pueda perjudicar a la recurrente, cuando los hechos imputados son los mismos, y ésta pudo ejercer plenamente su derecho de defensa.

Alega la procedencia de la sanción aplicada debido a que el elemento objetivo quedó acreditado desde que la apelante efectuó la presentación de las correspondientes declaraciones juradas rectificativas dando conformidad a la pretensión fiscal.

Explica que en la tipología de infracciones que describe el artículo 45 de la ley ritual, se encuentra tanto la falta de presentación de la declaración jurada como su presentación inexacta, y en este caso la conducta punible consistió en la omisión del ingreso del impuesto debido y tal maniobra fue efectuada mediante la presentación de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, periodos fiscales 08/2023 y 10/2023, de forma inexacta, habiendo obrado con negligencia o imprudencia, sin que se encuentra acreditado un supuesto error excusable como se pretende.

Por lo expuesto, pide que se confirme la resolución apelada, con costas y formula reserva del caso federal.

III.- Que corresponde resolver si la multa aplicada se ajusta a derecho.

Que en autos la sanción recurrida fue aplicada bajo la Orden de Intervención Nº 2.285.099, en la cual se constató que Rivulis PLastro S.A. había computado créditos fiscales y/o deducciones improcedentes de facturas electrónicas recibidas por compras a proveedores que poseían perfil APOC (Sujetos incluidos en la Base de Contribuyentes no Confiables).

La firma a la fecha de generación del cargo había presentado las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales de 01/2023 a 12/2023.

Ante el requerimiento formulado, la contribuyente efectuó una presentación digital acompañando los libros IVA Compras e IVA Ventas por los períodos fiscales de 01/2023 a 12/2023.

La inspección verificó el cómputo de crédito fiscal por operaciones con el proveedor Consultek Consultoría y Servicios S.R.L., respecto de quien se concluyó que no realizó efectivamente las operaciones correspondientes a las facturas que emitió, dado que no cuenta con la capacidad técnico/económica para efectuar las prestaciones de servicios documentadas (fletes y movimientos de suelo). Mientras que en el caso del proveedor Expreso MKS S.A. se arribó a similar conclusión al considerar que no poseía la capacidad operativa, económica y financiera requerida para prestar los servicios de fletes facturados.

Por lo expuesto la fiscalización procedió a elaborar papel de trabajo con el detalle de las declaraciones juradas rectificativas en las que se detrajo el crédito fiscal por las operaciones con los proveedores antes analizados, y la firma efectuó la presentación de las correspondientes declaraciones juradas rectificativas dando conformidad a la pretensión fiscal.

IV.- Que el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) en su redacción actual conforme ley N° 27.430 tipifica la infracción, en lo que aquí interesa, en los siguientes términos: “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 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: 271:297 “Parafina del Plata S.A.”02/09/1968).

Que en el presente caso ha quedado acreditada la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa, toda vez que la omisión derivada de la inexactitud de la declaración jurada presentada originalmente se consuma al presentarse la misma, siendo éste y no otro el aspecto temporal que fija el artículo 45 de la ley, al aludir al que “...omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas...”.

Que según se desprende de la resolución apelada y consta en informe final de inspección (IF-2026-15674704-APN-DTD#JGM) Rivulis Plastro S.A. presentó las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 08/2023 y 10/2023, conformando de esta forma el ajuste fiscal propuesto y configurándose así el aspecto objetivo de la sanción recurrida.

Que uno de los agravios esbozados por la actora se refiere a sostener que no pudo defenderse de la figura culposa finalmente aplicada debido a que el sumario inicialmente había sido instruido por el art. 46 de la ley de procedimiento fiscal, sobre lo que no le asiste razón debido a que dicho proceder del ente fiscal no le ocasiona un perjuicio, sino que resulto sancionada con una multa más benévola, advirtiéndose además que la propia recurrente en el descargo presentado en sede de la Administración peticionó el reencuadre, lo que el Juez Administrativo consideró procedente en función de los argumentos expuestos en el acto apelado. En ese sentido, se expresó que " *en el caso el volumen de comprobantes apócrifos en relación con el universo total de operaciones genuinas efectuadas por el responsable en el período bajo fiscalización resulta dirimente para hacer lugar al reencuadre solicitado por la contribuyente*."

Por otro lado, si bien la recurrente invoca en su favor la falta del elemento subjetivo para fundar la improcedencia de la sanción, lo cierto es que la rectificación de las declaraciones juradas ocurrió una vez iniciada la verificación, por lo que ese actuar no resulta espontáneo. No obstante lo cual, dicha circunstancia -el momento en que se presentaron las declaraciones juradas- fue contemplada por el Juez Administrativo al graduar la sanción junto con la falta de antecedentes sumariales, y por ello, por aplicación del art. 49 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) se redujo a la mitad del 100% del gravamen omitido el quantum de multa.

Que conforme lo ha sostenido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en numerosas oportunidades "si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, es de carácter prevalentemente objetivo -por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada-, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas" (CNACF, Sala IV, "Club Atlético Rosario Central" del 23/05/2006). En este sentido se pronunció la CSJN, señalando que, si bien se ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad rige en el campo del derecho represivo tributario, "...el apelante ni siquiera ha alegado tal como lo exige la doctrina reseñada que, a pesar de haber actuado con la debida inteligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta" (CSJN "Wortman, Jorge Alberto y otros" del 08/06/1999).

Que finalmente cabe destacar que no se advierte en autos la configuración de un error excusable como pretende la actora sin dar mayores precisiones, al no verificarse la existencia de una causal exculpatoria válida que permita al contribuyente eximirse de la responsabilidad endilgada. Por lo que queda configurado el elemento subjetivo de la sanción al requerir la existencia de un accionar culposo y habiendo obrado la recurrente de manera negligente al demorar el cumplimiento de la obligación a su cargo.

V.- Por los motivos enunciados corresponde confirmar la multa aplicada. Las costas se imponen a la vencida.

Las Dras. Gómez y O´Donnell dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal Instructor.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la multa aplicada en el acto apelado, 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 $ 169.488 (pesos ciento sesenta y nueve mil cuatrocientos ochenta y ocho) equivalente a 1,89 (uno con 89/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $ 423.719 (pesos cuatrocientos veintitrés mil setecientos diecinueve) equivalente a 4,71 (cuatro con 71/100) UMA los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en autos, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423 y la Acordada N° 2/26 (03/03/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.30 09:52:24 -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: 2026.03.30 10:37:59 -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: 2026.03.30 15:08:21 -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: 2026.03.30 15:08:22 -03:00