República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-41068439-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 23 de Abril de 2026

Referencia: EX-2025-133888064- -APN-SGAI#TFN; LA HELVECIA S.R.L; 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-2025-133888064- -APN-SGAI#TFN, caratulado “ LA HELVECIA S.R.L s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2025-133880152-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 30 de octubre de 2025 dictada por la Jefa (Int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Rio Cuarto de ARCA-DGI por la que se le aplicó una multa equivalente al 200 % del Impuesto al Valor Agregado presuntamente evadido por los periodos fiscales 12/2022 y 05/2023, reducida a un cuarto, con sustento en lo previsto en los arts. 46, 47 inciso b) y 49 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modificaciones).

En primer término, plantea la nulidad de la resolución apelada sosteniendo que la misma adolece de inconsistencias en su fundamentación toda vez que en el Visto el ente fiscal califica la conducta como dolosa, en razón de la presentación de declaraciones juradas con datos inexactos por el cómputo de créditos fiscales impugnados derivados de operaciones concertadas con proveedores que se encontrarían en la base e- Apoc, para luego sostener en el Considerando de dicho acto, que el accionar atribuido encuadraría en una conducta culposa y finalmente concluye que reviste carácter doloso. Afirma que la citada contradicción evidencia la ausencia de una adecuada correspondencia entre los antecedentes consignados y la calificación jurídica adoptada, lo que torna al acto nulo por violación a los principios de razonabilidad y adecuada motivación.

Pone de manifiesto que para evitar inconvenientes optó por rectificar voluntariamente su declaración jurada e ingresó el impuesto correspondiente, circunstancia que no implicó allanamiento alguno a la pretensión punitiva del Fisco, en tanto se trató de ajustes mínimos, los cuales no reflejan una incidencia relevante sobre la materia imponible. Plantea que el Fisco solo demostró que se ingresó tributo en menos, pero no que la firma hubiera actuado con dolo, haciendo notar que prestó la colaboración debida durante la inspección. Destaca que los comprobantes por las operaciones celebradas con los proveedores observados fueron emitidos cumpliendo con los requisitos establecidos por ley, que dichos proveedores se encontraban debidamente inscriptos ante ARCA y que

su inclusión en la base APOC se produjo con posterioridad a las fechas en que se llevaron a cabo las operaciones cuestionadas. Asimismo, señala que el Fisco no individualizó de manera concreta cuáles fueron los contribuyentes objetados, ni precisó los periodos ni los conceptos alcanzados por las observaciones efectuadas.

Puntualiza que debió atenerse a lo dispuesto por la I.G. N° 06/07, en lo atinente al encuadre de la conducta y fundamentalmente, verificar la concurrencia de todas las circunstancias atenuantes, tales como la conducta colaborativa adoptada frente a la fiscalización.

Por los argumentos que desarrolla y la prueba que ofrece, pide que se deje sin efecto la multa apelada, con costas y hace reserva del caso federal.

II.- Que, a través de RE-2025-133880152-APN-SGAI#TFN el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. En primer lugar, pide que se rechace el planteo de nulidad articulado por la actora, con costas. Argumenta que durante el procedimiento seguido en sede fiscal no se advierte la existencia de irregularidades que hayan afectado su derecho de defensa, toda vez que tuvo a disposición la totalidad de las actuaciones y la posibilidad de efectuar su descargo en tiempo y forma. Señala que la conducta imputada fue encuadrada como dolosa y que la eventual existencia de un error material en la redacción del acto administrativo no altera la calificación atribuida. Asimismo, indica que a lo largo del acto sancionatorio dicho encuadre resultó claro, incluso fue comprendido por la propia recurrente al momento de contestar la vista, oportunidad en la cual ejerció su defensa solicitando que se reencuadre su conducta en las previsiones del artículo 45 de la ley de rito fiscal.

Precisa que el ajuste tiene su origen en la presentación de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los periodos diciembre de 2022 y mayo de 2023 que contenían datos inexactos. Explica que, en el marco de las tareas de fiscalización, se detectaron créditos fiscales improcedentes vinculados con proveedores incluidos en la base e-Apoc. Asimismo, expone que la actora presentó voluntariamente las declaraciones juradas rectificativas, quedando acreditada la omisión de ingresar el tributo en su correcta medida. No obstante, destaca que se le otorgó el beneficio de la reducción de la multa conforme lo previsto en el art. 49 de la ley de rito.

En cuanto a la procedencia de la sanción, manifiesta que en las actuaciones se encuentran debidamente configurados los presupuestos exigidos por la normativa para su imposición. En particular, afirma que el elemento subjetivo se encuentra acreditado, en tanto verificó que los montos consignados por la actora en sus declaraciones juradas resultaban inexactos, lo que implicó una conducta orientada a ingresar el tributo por un importe inferior al debido, con el consecuente detrimento a la recaudación fiscal.

Se opone a la producción de la prueba ofrecida por la contraria y por las razones de hecho y de derecho que alega, pide que se dicte sentencia confirmando el acto apelado, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2026-24706161-APN-VOCX#TFN se dispuso diferir el tratamiento de la nulidad articulada para el momento de resolver la cuestión de fondo.

Que por PV-2026-31945345-APN-VOCX#TFN se dispuso hacer lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional en su escrito de responde, respecto a la producción de las pruebas ofrecidas por la apelante.

Mediante PV-2026-36073712-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “D” y finalmente, por IF-2026-40485097-APN-VOCX#TFN se pasan los presentes actuados para dictar sentencia.

IV.- Que, corresponde tratar en primer término la defensa de nulidad articulada -diferida para esta oportunidad

procesal- con fundamento en que el acto recurrido carece de razonabilidad, fundamento, y que presenta una discordancia entre lo indicado en el Visto y en el Considerando, respecto de la clasificación de la conducta del aquí recurrente.

Tal como surge de las actuaciones administrativas, el Fisco ha sostenido de manera consistente a lo largo de todo el procedimiento que la conducta atribuida a la actora reviste carácter doloso. En efecto, más allá del error material invocado por la recurrente, el ente fiscal puso en su conocimiento que los hechos verificados no podían ser considerados como una mera conducta culposa, sino que configuraban una conducta intencional en los términos del art. 46 de la ley de rito fiscal. Ello así, del análisis de las actuaciones se observa que la apelante tuvo conocimiento del procedimiento de fiscalización seguido por el Fisco Nacional como así también de la instrucción del sumario, teniendo la oportunidad de formular su descargo.

Que, en tal sentido, según surge de las constancias administrativas y de la propia resolución apelada, el organismo fiscal procedió a detallar de manera específica la conducta reprochable manifestando que la apelante se computó créditos fiscales improcedentes relacionados con proveedores incluidos en la base e-Apoc dcl Organismo. Además, en la resolución recurrida se desprende con claridad los distintos sucesos que dieron lugar inicialmente a la presentación de la recurrente de declaraciones juradas rectificativas, y como consecuencia de ello a la aplicación de la multa aquí discutida, cuestiones sobre las que el recurrente puede no estar de acuerdo pero de modo alguno invalidan el acto.

A tenor de lo expuesto, no se evidencia que la recurrente haya sufrido perjuicio alguno dado que, del cotejo de las actuaciones surge que la misma ha contado con la posibilidad de ejercer su derecho de defensa y, como ocurrió en el caso de autos, conformar el ajuste que el Fisco Nacional le efectuara y efectivamente le notificara, como así también apelar ante este Tribunal la multa que se le aplica.

Con relación a la falta de fundamentación del acto que invoca la actora, cabe recordar que la motivación comprende la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto, permitiendo con ello de que pueda acudirse “... para interpretar el acto, a las actuaciones anteriores, ya que deben considerarse en su totalidad y no aisladamente porque son parte integrante de un procedimiento y, como etapas del mismo, son interdependientes y conexas entre sí...” (Dictamen de la Procuración del Tesoro 256/91 -BO 22/4/92- 2da sección pág. 21); asimismo “… no debe confundirse la brevedad de un acto administrativo, ni el grado de acierto técnico alcanzado en su motivación con la falta de motivación…” (Guido Tawil, Administración y Justicia, T.I, Depalma Bs. As. 1993, pag. 351).

Que ello asi, cabe concluir que la nulidad no puede decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. "Anteurquiza, Hugo Ramón" - CNACAF. - Sala IV - 26/3/1992 - entre otros), circunstancia que no ha sido acreditada en autos, por lo que corresponde rechazar la excepción opuesta por el recurrente, con costas.

V.- Resta resolver si la imputación efectuada en el acto cumple con las previsiones contenidas en el art. 46 de la ley N° 11.683, esto es que la actora actuó con dolo, sustentado en la presunción que fija el inciso b) del art. 47 de la citada ley.

Que conforme surge de las actuaciones, la fiscalización detectó que el recurrente había realizado operaciones con

proveedores que estaban incluidos en la base apoc y como corolario de las diligencias realizadas se impugnaron los créditos fiscales relacionados a ello. Según consta en el informe final de inspección (vide RE-2026-24530131-APN-DTD#JGM) el contribuyente presentó las declaraciones juradas rectificativas de IVA por los períodos objeto de la presente litis, conformando los ajustes propuestos por la inspección.

Que, no es motivo de debate que -como se dijera- la recurrente admitió el ajuste fiscal mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas, y conforme lo establece el art. 13 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) 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, por lo que corresponde tener por materializado el aspecto objetivo de la sanción impuesta.

Que, por tal motivo considero conveniente remarcar que no procede la revisión del ajuste que da origen a la multa apelada, quedando circunscripta la presente cuestión a examinar si la misma se ajusta a las previsiones contenidas en el art. 46 de la ley N° 11.683.

Que la figura tipificada en la norma antes citada requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. Por su parte, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de esa intención (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”).

Que en caso concreto, se invocó el art. 47 inc. b) de la ley 11.683, el cual presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible; y del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio.

Que en esta línea, de la frase referida a la “inversión de la carga de la prueba”, no debe inferirse la posibilidad de obligar al procesado a demostrar la falsedad de toda imputación huérfana de apoyo que se le formule, sino la necesidad de acreditar que las defensas que alegue tienen visos de seriedad suficientes para desvirtuar la presunción legal basada en hechos que corresponde probar a la parte acusadora” (cfe CSJN, in re “Industrias Delta S.A.I.C. y Otros”, sentencia del 11 de setiembre de 1984).

Que si bien la recurrente invoca en su favor la falta del elemento subjetivo, lo cierto es que la rectificación voluntaria de las declaraciones juradas realizadas por su parte, fue en ocasión de la verificación iniciada por el Organismo Fiscal, por lo que debe tenerse por acaecido el aspecto subjetivo de la sanción aplicada el cual es necesario para tener por cometido el ilícito que se le imputa, ya que la conformidad dada supone reconocer que las declaraciones juradas originales presentadas no se correspondían con la realidad de las operaciones efectuadas. Por otro lado, la ausencia de dolo debe ser probada toda vez que haber incurrido en un error de hecho o de derecho es causal de absolución si el mismo es excusable y si bien ofreció prueba ante esta instancia, no puede pasarse por alto que la misma, lejos de demostrar la falta de dolo que invoca, se encontraban dirigidas a reabrir el ajuste que derivó en la reliquidación del tributo, encontrándose dicho proceso terminado.

Asimismo, la actora invoca la Instrucción General 6/2007 como aplicable a la sanción de marras. Sin perjuicio de que he señalado reiteradamente que este tipo de normas resultan de carácter interno para el organismo recaudador y que aún cuando puedan utilizadas como pauta orientativa no resultan vinculantes para esta juzgadora, corresponde poner de resalto que la invocada instrucción no se encontraba vigente, habiéndose modificado -con vigencia para lo que aquí interesa- por la Instrucción General 7/2020 de fecha 24 de septiembre de 2020.

En definitiva, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito, como así también la debida utilización de las presunciones establecidas en el inciso b) del art. 47 de la citada normativa. Por lo expuesto y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa, corresponde disponer su confirmación, imponiéndose las costas a cargo de la parte vencida.

VI.- Por todo ello, voto por rechazar la excepción de nulidad articulada, con costas y confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. O’Donnell dijo:

Adhiero a la decisión propuesta por la Vocal Instructora, salvo respecto de la imposición de las costas en la defensa de nulidad invocada por la recurrente que, según criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 336.:70 (“Bolland”), entiendo que no corresponden.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiero al voto de la Vocal Instructora.

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

1°) Rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas.

2°) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $60.113 (pesos sesenta mil ciento trece) equivalente a 0,65 (cero con 65/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $92.482 (pesos noventa y dos mil cuatrocientos ochenta y dos) equivalente a 1,00 (uno con 00/100) UMA los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido en los puntos 1°) y 2°) y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en autos, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°538/2026 (31/3/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se hace constar que los montos regulados no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.22 15:46:12 -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: 2026.04.23 12:02:10 -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: 2026.04.23 12:10:43 -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: 2026.04.23 12:10:44 -03:00