



**USAL**  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



*Bertazza Nicolini Corti & Asociados*

# RESEÑA JURISPRENCIA TRIBUTARIA RELEVANTE

Humberto J. Bertazza

18-03-2020

Auspician



Acompañan



# CONFIRMACIÓN DEL AJUSTE POR INCREMENTOS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADOS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR

BNE  
Bertazza Nicolini Corti & Asociados

## CAUSA: "Monteleone, Francisco José" TFN, Sala "D" del 10/7/2019

- Disiento con el tratamiento otorgado al ajuste realizado por el Organismo Recaudador con relación a la adquisición de moneda extranjera por parte de la Señora Dora García Fernández, que devino en considerarla un incremento patrimonial no justificado en cabeza de su cónyuge, el Sr. Francisco José Monteleone.
- En la resolución N' 10/2013 se dejó constancia que La adquisición fue realizada por ella en el período fiscal 2009 y por un monto de \$10.465.
- Los artículos 29 y 30 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto vigente al momento de producidos los hechos que se analizan) disponían que las ganancias atribuibles a la sociedad conyugal serían incorporadas por el marido excepto que la mujer demostrara la generación de ingresos, ya sea por actividad propia, bienes propios o adquiridos con el ejercicio de su actividad.
- En definitiva, la cuestión se hubiera zanjado de forma inmediata de haberse demostrado o siquiera expuesto la existencia de alguno de los elementos que le permitieran evidenciar el aporte de ingresos o fondos -cualquiera fuere el tratamiento para en el o impuesto- que justificaran la compra de moneda extranjera en nombre propio.
- Pero ello no ocurrió ni en sede administrativa ni en esta instancia, resultando resorte del contribuyente la demostración de la excepción al principio rector de atribuir al marido las ganancias de origen ganancial.
- A mi entender no resulta determinante, pero sí indicativo el carácter de "carga de familia" otorgado por el recurrente a su cónyuge, porque ello hace presumir la inexistencia de Ingresos o por debajo del límite que fija el artículo 23 inc. b) LIG, ya que constituye un requisito para la deducción allí prevista.
- Habiendo estado presente el criterio de atracción hacia el marido, las ganancias de su cónyuge cuando esta no pueda demostrar el origen de los fondos que posee o dispone, deben incorporarse y confundirse con sus propias rentas, por lo que deberá confeccionarse una sola declaración jurada con la determinación de un único impuesto a su nombre.

**Voto de la mayoría (D. Martín y E. Gomez) en disidencia (A. O'Donnell)**



# REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DEL BENEFICIO DE LITIGAR SIN GASTOS RESPECTO DE UNA PERSONA JURÍDICA



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## Causa: “Asociación de Superficiarios de la Patagonia c/YPF SA” CSN del 10/9/2019

- El beneficio de litigar sin gastos solicitado por una asociación sin fines de lucro debe ser concedido, pues la interesada ha logrado generar convicción suficiente sobre la verosimilitud de las condiciones de insolvencia alegadas, en los términos de los arts. 78 y ss. del Cód. Procesal Civil y Comercial.
- Si bien el beneficio de litigar sin gastos debe ser apreciado con suma prudencia cuando el que demanda es una persona de existencia ideal, no existen restricciones legales para concederlo en tanto los medios probatorios incorporados al incidente reúnan los requisitos suficientes para llevar al ánimo del juzgador la verosimilitud de las condiciones de insolvencia.
- A efectos de la concesión del beneficio de litigar sin gastos no es imprescindible producir una prueba tal que otorgue un grado absoluto de certeza sobre la imposibilidad de pago invocada, sino que basta con que se alleguen al expediente suficientes elementos de convicción que permitan verificar, razonablemente, que el caso encuadra en el supuesto que autoriza su otorgamiento.

# EXCLUSIÓN DEL OBJETO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE CIERTOS CONCEPTOS ABONADOS AL EMPLEADO COMO CONSECUENCIA DEL CESE LABORAL



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Mouratian, Lucia” TFN, Sala “A” del 5/7/2019

- Los rubros identificados como “Bonificación Gross” y “Adicional Grossing up” no se encuentran incluidos dentro del objeto del impuesto a las ganancias —cfr. art. 2 de la ley del tributo, por no cumplir los requisitos de periodicidad y permanencia en la fuente, en tanto fueron abonados por única vez por la empresa empleadora, al momento de abonar la liquidación final y con motivo de la disolución del vínculo laboral que lo unía con el trabajador. (1)
- La acción de repetición promovida por un trabajador a los efectos de obtener la restitución de las sumas que le fueron retenidas en concepto de impuesto a las ganancias por su ex empleador, debe ser admitida, toda vez que los conceptos “indemnización preaviso”, “SAC indemnización preaviso”, “vacaciones no gozadas” y “SAC sobre vacaciones no gozadas” se originaron en el cese del vínculo laboral y tiene el carácter de compensatorias o restitutorias por la pérdida de la fuente que genera los ingresos. (2)

**(1) Ver también, “Stefanelli del Vecchio, Stanislao” TFN, Sala “B” del 14/2/2019**

**(2) En sentido contrario, “Linos, Gustavo”, CCAF, Sala I del 20/2/2018**

# CONFIRMACIÓN DE LA IMPUGNACIÓN EFECTUADA EN EL IVA RESPECTO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO A LOS COMBUSTIBLES COMO PAGO A CUENTA



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Molinos Cerribal” TFN, Sala “A” del 5/9/2019

- Una vez reseñada la normativa y a los efectos de analizar si la actividad de la recurrente resulta alcanzada por los beneficios contemplados los decretos antes mencionados, considero oportuno examinar finalidad que tuvo en mira el legislador al momento de dictar norma.
- En este sentido, de los considerandos de los sendos decretos dictados por el Poder Ejecutivo Nacional surge que el otorgamiento de los beneficios antes mencionados tuvieron en miras evitar que el impacto económico derivado del aumento de dicho impuesto, quitara competitividad a la actividad de transporte tanto de pasajeros como de cargas, así como también a las economías regionales, permitiendo de esta manera que los contribuyentes que realizaran dicha labor pudieran utilizar las sumas pagadas como pago a cuenta en el impuesto al valor agregado.
- En el mismo sentido, se ha expedido el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 2 en la causa "Dota S.A. c/ AFIP-DGI" de fecha 30/04/08 y sentencia que fuera confirmada por la Sala II de la Excma. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal con fecha 30/10/08.
- Sobre la base de lo expuesto, cabe señalar que más allá de los argumentos de la actora en relación a que realiza "...la actividad de cargas en forma habitual durante todo el año..", lo cierto es únicamente aportó un listado denominado "ITC Computable" en donde se totalizan supuestas compras de combustible efectuadas por aquella sin efectuar aclaración alguna respecto al destino de las mismas que permitan identificar que los mismos se corresponden con su actividad de transporte de cargas.
- Por todo lo expuesto corresponde confirmar la Resolución N° 389/06, en relación con el ajuste antes analizado.

# REENCUADRAMIENTO DE LA CONDUCTA EN BASE A LA INEXISTENCIA DE DOLO



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Metromec SA” TFN, Sala “A” del 3/9/2019

- Resta tratar la procedencia de la sanción aplicada que el ente fiscal subsume en la figura que describen los artículos artículo 46 y 47 inciso c) de la ley de rito.
- Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes. En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.
- Comprobada la presencia del elemento objetivo, corresponde analizar la imputabilidad del autor, toda vez que la norma exige la acreditación no sólo de la conducta descrita sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.
- Bajo esas premisas, corresponde destacar que en autos quedó configurado el elemento objetivo de la conducta achacada.
- Más el ente fiscal no indica en el acto recurrido en que elementos reposa la intención defraudatoria del recurrente, sin expresar en ningún momento cual es el engaño o ocultación maliciosa llevada a cabo por el contribuyente que serviría de sustento para aplicar la sanción aplicada.
- Es por ello que no comparto la existencia de dolo en su accionar, como concluye el ente fiscal,
- No obstante lo expuesto, en atención a los hechos relatados, los elementos que obran en los antecedentes administrativos, y si bien no se comparten las conclusiones del Fisco Nacional acerca de la configuración de la conducta dolosa, lo cierto es que el recurrente omitió declarar el impuesto en su justa medida.
- Como quedo dicho, si bien el Fisco Nacional no pudo probar en forma fehaciente y directa la conducta dolosa que le atribuye, la misma debe reputarse como cometida con culpa y por ello, encuadrarse en la figura que tipifica el artículo 45, salvo que se acredite la presencia de error excusable, situación que no se produjo en autos.
- Por tal razón, voto en el sentido de reencuadrar la conducta del recurrente en los términos de aquella norma, que prevé la omisión fiscal mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas para los períodos en cuestión, por errores imputables a la actora, los que no resultan excusables.
- Por ello, con base en el cambio de calificación, la graduación de la sanción impuesta debe modificarse, siendo razonable que se reduzca al mínimo legal previsto en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.v. a la sazón). Costas según los respectivos vencimientos.



# GRAVABILIDAD DE LAS OPERACIONES DE RANCHO EN EL ISIB PBA POR NO CONSTITUIR EXPORTACIONES



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Massalin Particulares” TFABA, Sala II del 23/4/2019

- Respecto de la interpretación que cabría hacer de la aplicación al caso del art. 186 del Código Fiscal corresponde hacer la distinción entre "exportación" y "rancho". Exportar es extraer efectos o productos del propio país a otros. La exportación no se configura solamente por el hecho económico de la expedición legal de la mercadería hacia mercados exteriores, sino que debe completarse con un receptor en el mercado extranjero que habrá de darle un destino económico comercial, que es la finalidad de este tipo de operaciones. En cambio, el léxico aduanero y marítimo, le concede otra acepción al vocablo "rancho", cuando lo define como una operación sobre mercadería destinada para aprovisionar buques, para consumo de la tripulación y pasajeros de a bordo.
- Se concluye que las operaciones de rancho, no constituyen exportación, y por consiguiente no se encuentran comprendidas en el supuesto de no gravabilidad previsto en el Código Fiscal
- **NOTA: En la causa “Axion Energy Arg SA c/Pcia de Santa Fe” la CSN (18/3/2018) dictó una medida cautelar favorable a la empresa, frenando el reclamo fiscal.**

# INCONSTITUCIONALIDAD DE LA RES 405/2016 AGIP DE NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA DE PAGOS A CUENTA VENCIDOS PRO FALTA DE REPRESENTACIÓN DE DDJJ AL NO PREVEERSE UN SISTEMA DE EMISIÓN DE MENSAJE AL CONTRIBUYENTE



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



**CAUSA: “GCBA c/Berezovsky, Rubén” C. Cont. y Tributario, CABA, Sala III del 8/11/2018**

- La intimación fehaciente exigida por la legislación tributaria para habilitar el procedimiento excepcional de pago a cuenta de impuestos vencidos frente a la falta de presentación de declaraciones juradas no puede ser cumplido en los términos de la Resolución 405/2016 (AGIP), debiendo declararse así su inconstitucionalidad, porque el acto que da inicio al procedimiento requiere un emplazamiento del contribuyente y en el marco del nuevo régimen de notificaciones electrónicas es el interesado quien tiene que acudir a la sede electrónica de la Administración para notificarse.
- La obligación de notificarse de manera electrónica no puede incluir el caso del pago a cuenta del art. 195 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires —t.o.2018—, pues se configuraría una situación de indefensión, dado que el nuevo sistema no prevé la emisión de un mensaje al contribuyente, pues la falta de recepción de los avisos de cortesía no afecta la validez de la diligencia.
- La pretendida inimpugnabilidad de las notificaciones realizadas por el procedimiento establecido por la Resolución 405/2016 (AGIP) restringe de modo ilegítimo el derecho al debido proceso de los administrados, en contradicción a la tutela administrativa y judicial efectiva, que supone la posibilidad de ocurrir a los tribunales de justicia y autoridades administrativas y obtener de ellas sentencia o decisión útil relativa a los derechos invocados.
- Resulta excesivamente formal el criterio utilizado por la juez de grado, al desestimar la excepción de inhabilidad de título opuesta al considerar “someramente” cumplido el procedimiento de emisión del título, difiriendo las cuestiones planteadas a un juicio ordinario posterior, cuando resulta manifiesta la inexistencia de deuda, atento a la falta de cumplimiento del emplazamiento previo.
- Las costas de ambas instancias deben imponerse a la actora, atento a que no se advierten razones para apartarse del principio objetivo de la derrota.
- Si el contribuyente demandado presentó las declaraciones juradas con posterioridad al inicio de la ejecución y a la traba del embargo preventivo y las correspondientes a determinados períodos —08 a 12 del 2017— luego de ser intimado de pago, debe soportar las costas, ya que su incumplimiento hizo necesaria la intervención de la jurisdicción (del voto en disidencia parcial del Dr. Centanaro).



# GRAVABILIDAD DEL REAJUSTE DE HABERES PREVISIONALES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Cotta Ramusino, Antonio Juan” CCAF, Sala II del 21/11/2019

- En tal orden de consideraciones, cabe señalar que el Señor Juez de la instancia anterior, en lo sustancial, consideró que las jubilaciones se encuentran derechamente gravadas en el Impuesto a las Ganancias, de acuerdo a lo establecido en el art. 79, inc. c) de la ley del tributo y citó pronunciamientos de la C.S.J.N. en tal sentido.
- Además, resaltó que las exenciones en materia tributaria deben interpretarse con criterio restrictivo y, en caso de duda, debe prevalecer la tesis contraria al beneficio fiscal. Desechó la postura sustentada en el art. 8 de la ley 27.260, por cuanto se circunscribe a aquellos que se hubieran acogido a al “Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados”, en el marco de un acuerdo transaccional, y además, la norma entró en vigencia en fecha muy posterior a la percepción de las sumas reconocidas en el pronunciamiento judicial.
- Sin perjuicio de lo antes expuesto, cabe señalar que lo decidido en la instancia anterior, se apoya esencialmente en lo dispuesto en el Capítulo IV, Ganancias de la Cuarta Categoría, Renta del Trabajo Personal; art. 79: “constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes: (...) c) de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas.”.

## GRAVABILIDAD DEL REAJUSTE DE HABERES PREVISIONALES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS (cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- A ello cabe agregar que, conforme fuera puesto de manifiesto en la instancia anterior, la Corte Suprema de Justicia de la Nación -con remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación-, revocó la sentencia que declaró la inconstitucionalidad del art. 79, inc. c), de la ley 20.628, en cuanto alcanzó con el impuesto a las ganancias los haberes jubilatorios de los actores, en el marco de la causa N° D. 248. XLVII. REX, caratulada: “Dejeanne, Oscar Alfredo y otro c/A.F.I.P.”, del 10/12/2013.
- En dicha oportunidad, se sostuvo que el art. 2° de la ley 20.628 establece que: “[a] los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una: periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”.
- Al interpretar una disposición similar contenida en el art. 1° de la ley 11.682, el Tribunal señaló que si bien los réditos o rentas no presentan en sí mismos rasgos distintivos, existen signos o caracteres objetivos tales como la periodicidad, la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación que permiten reconocerlos con relativa seguridad. La idea de periodicidad está claramente expresada, pues el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir. Así el fruto que produce el árbol o la cosecha que da la tierra, el arrendamiento, el salario o el interés de un capital (se citó Fallos: 182:417).
- Esa periodicidad del rédito induce la existencia de una fuente relativamente permanente que subsiste después de producirlo, la cual se debe también “mantener y conservar”, pues sólo haciéndolo así se podrán “mantener y conservar” los réditos como lo requiere la definición de la ley (criterio reiterado en Fallos: 209:347).
- Ello es así porque, para configurar el gravamen sobre las personas físicas, nuestro legislador hizo suya la denominada “teoría de la fuente”, “teoría clásica de la renta” o “renta-producto”, que la ley adopta durante el período de la litis para las personas físicas y sucesiones indivisas (cfr. art. 2° de la ley 20.628, ya transcripto y en igual sentido se pronunció en la causa D.1.148, L.XLII, “De Lorenzo, Amelia Beatriz c/D.G.I.”, del 17/06/2009).

## GRAVABILIDAD DEL REAJUSTE DE HABERES PREVISIONALES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS (cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- Agregó que los montos cobrados por los actores en ese caso, en virtud de sus respectivas jubilaciones, son susceptibles de ser encuadrados sin dificultad dentro de los cánones de la ley 20.628 reseñados, a lo que cabe agregar que la configuración del gravamen decidida por el legislador involucra una cuestión ajena a la órbita del Poder Judicial, a quien no compete considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que requiere el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, sino que sólo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional (arg. Fallos: 223:233; 318:676, entre otros).
- En ese orden de ideas, recordó que en los precedentes de Fallos: 328:2567 y 332:1571, para impugnar un tributo por los motivos esgrimidos en la demanda ha de demostrarse que, en el supuesto en concreto llevado ante la justicia -por las peculiaridades que éste pueda mostrar-, hay una violación al derecho de propiedad debido a que el gravamen adquiere ribetes que lo tornan confiscatorio.
- Sin embargo, la acreditación de este aserto está rodeada de rigurosas exigencias de prueba tendientes a poner en evidencia su acaecimiento (confr. Fallos: 193:369; 194:283; 200:128; 201:165; 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255; entre muchos otros), extremos que no condicen con que pueda ser admitido, como ocurrió en la sentencia recurrida, que trató la cuestión como de puro derecho, y sin que los actores hayan aportado en su momento prueba alguna que permita tener por configurada, siquiera indiciariamente, la manifiesta ilegalidad o arbitrariedad endilgada al accionar del Estado.
- Por ende, estimó que tampoco por ese argumento cabría acceder a lo peticionado en su momento por los actores en ese caso, máxime cuando ellos dirigieron sus embates contra las retenciones mensualmente realizadas sobre sus cobros, sin haber indicado cuál es el monto del impuesto que, en definitiva y anualmente, deben abonar ni al total de sus emolumentos, sin mencionar la posible existencia o no de otras rentas o ingresos -de la categoría y naturaleza que fuere- que pudieran tener, de manera tal que posibilitara ingresar en el estudio de los efectos confiscatorios denunciados.
- En consecuencia, en atención a que en la sentencia apelada se han efectuado consideraciones de cuya corrección se ha dado cuenta más arriba, cabe concluir que las manifestaciones del recurrente no permiten poner en cuestión la decisión allí adoptada, por lo que no cabe más que desestimar el recurso de apelación interpuesto por el accionante.
- Por lo demás, y tal como lo ha señalado el Tribunal a quo, el recurrente no ha formulado ni al inicio, ni ante esta instancia un planteo concreto, fundado y autosuficiente, vinculado con la presunta inconstitucionalidad de la normativa involucrada, siendo indispensable una declaración sobre el punto a efectos de privarla de vigencia y aplicación.
- Por último en punto a las costas de esta instancia, toda vez que no se presentan motivos que permitan dispensar a la vencida, corresponde que le sean impuestas (cfr. art. 68, 1º parte del C.P.C.C.N.).

## EXENCIÓN EN EL IVA DE POLIZAS DE SEGURO EMITIDOS EN CABA SOBRE BIENES SITUADOS EN TIERRA DEL FUEGO



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



### CAUSA: “El Comercio Cía. de Seguros a Prima fija SA” TFN, Sala “D” del 15/11/2019

- Corresponde establecer si las Resoluciones apeladas en los presentes autos se ajustan a derecho, para lo cual debe determinarse el tratamiento fiscal frente al impuesto al valor agregado de las pólizas de seguros que El Comercio, con domicilio en la Ciudad de Buenos Aires, emitiera en los períodos fiscales comprendidos en las mismas por riesgos sobre bienes situados en la Provincia de Tierra del Fuego, cuestión sobre la cual a la fecha en que se dicta esté pronunciamiento ya existe jurisprudencia de este Tribunal al pronunciarse en la causa “Mapfre Argentina Seguros S.A.” del 23 de abril de 2010, confirmada a su turno por la Alzada en la sentencia del 11 de junio de 2010, en la que, luego de realizar un análisis minucioso de las normas aplicables a los hechos, que guardan similitud con los aquí invocados y probados, sostuvo que:
  - a. no existe ninguna disposición en la ley 19.640 que limite la exención prevista en su art. 1° únicamente a las personas que exporten mercaderías y no servicios desde territorio continental al área aduanera especial;
  - b. no puede afirmarse que la actividad que realiza la aseguradora se lleve a cabo, en términos absolutos, en el territorio continental, si se tiene en consideración que los bienes asegurados se encontraban en Tierra del Fuego y que el siniestro sobre los mismos, de producirse, también se alojaría allí; y por último,
  - c. el impuesto, al valor agregado es trasladable por naturaleza, por lo que termina incidiendo en el asegurado, por lo que admitir la gravabilidad de las pólizas implicaría ir contra la finalidad de la ley 19.640.
- De un modo similar ya se había pronunciado la Excma. Cámara al fallar en la causa “Banco de Valores S.A.”, del 21 de diciembre de 2009, que también se cita en el precedente citado.
- No habiéndose invocado en estos autos argumentos diferentes a los allí tratados, corresponde adoptar el criterio que surge de los mismos y, en consecuencia, revocar las Resoluciones en todas sus partes, con costas.
- Por la forma en que se resuelve resulta insustancial referirse al resto de los agravios.

## PROCEDENCIA DEL RECURSO DE AMPARO POR DEMORA EXCESIVA EN RESOLVER LA SOLICITUD DEL SALDO A FAVOR DEL IDyCB



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



### CAUSA: “Obra Social del Personal de Dirección Acción Social de Empresarios ASE” TFN, Sala “D” del 11/10/2019

- En el caso, según se desprende de la documentación agregada y de las manifestaciones de ambas partes, el 7 de febrero de 2018 ASE presentó el pedido de devolución de los montos que le fueran percibidos en exceso -por aplicación de la alícuota general y no de la diferencial para obras sociales-, durante el término que por una cuestión formal estuvo excluida del “Registro de Beneficios Fiscales en el Impuesto sobre los Créditos y Débitos en cuentas Bancarias y Otras Operatorias”, por aplicación del art. 14 de la RG (AFIP) N° 3900/2016.
- Asimismo, surge de las actuaciones administrativas acompañadas por el Fisco Nacional que el 28 de febrero de 2018 ASE presentó una nota en la que reiteró su solicitud (v. fs. 52) la que volvió a instar el 11 de diciembre de 2018 con el escrito de pronto despacho.
- Sin embargo, la única explicación brindada por la representación fiscal al presentar su informe ante este Tribunal es la existencia de inconsistencias en la información obrante en sus propias bases de datos, que no detalla, y que, según dice, requieren una mayor profundización en las tareas de verificación de rigor., Pero ello no es lo que revelan las actuaciones administrativas que acompaña. En efecto, de las mismas no surge que haya habido actividad alguna que responda al pedido de devolución de ASE, ni que se haya dejado constancia de las inconsistencias invocadas o bien se le haya requerido que aportara lo necesario para aclarar su situación. Sólo obra la nota de elevación del Sector Recaudación de la Agencia N° 8 en la que hizo su presentación a la Dirección Regional Centro -División Gestiones y Devoluciones- del 19 de marzo de 2018, en la que dicha dependencia pide que se verifique el saldo a convalidar y en la que se detallan las formalidades cumplidas por ASE, así como la documentación aportada.
- De ello se sigue que, desde la fecha indicada, 19 de marzo de 2018, hasta la fecha en que se deduce el recurso de amparo en esta instancia, el 24 de septiembre de 2019, el Fisco Nacional no llevó a cabo ninguna diligencia, ni trámite en dicho sentido, es decir, permaneció inactiva por un plazo mayor al año y medio, con el agravante que se trata de un impuesto que ASE ingresó por las percepciones que le practicaran los agentes de liquidación y percepción designados por la ley 25.413 y sus reglamentaciones, que son informadas por éstos en los sistemas de la AFIP, configurándose de ese modo el supuesto de demora excesiva que el recurso del art. 182 de la ley 11.683 precisamente busca remediar. Por su parte, tratándose el contribuyente de una obra social puede inferirse el perjuicio que la demora le ocasiona toda vez que sus servicios tienen relación directa con el derecho fundamental a la salud, tutelado en la Constitución Nacional -art. 42-.
- Por lo expresado, corresponde hacer lugar al recurso y ordenar a la AFIP que en el plazo de diez (10) días lleve a cabo las diligencias necesarias para culminar el trámite iniciado por ASE, con costas.



# CONFIRMACIÓN DEL AJUSTE PRACTICADO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS E IVA EN BASE AL CONTROL DE FACTURACIÓN Y REGISTRACIÓN DIRIGIDO A RESTAURANTES



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: "Chapatin SA" TFN, Sala "B" del 30/9/2019

- Entrando al análisis de la cuestión de fondo, corresponde en primer lugar señalar que la recurrente en su líbello recursivo no efectúa agravios concretos en relación al ajuste efectuado por el Fisco Nacional centrado en que todos los consumos correspondientes a comprobantes "B" y "E", por los cuales no se habría emitido ticket fiscal, fueron efectivamente cobrados, constituyendo débitos fiscales omitidos de declarar e ingresar en el Impuesto al Valor Agregado e ingresos (ventas) omitidos de declarar e ingresar en el Impuesto a las Ganancias. En efecto, la actora en su recurso luego de plantear la nulidad ya tratada supra, se limita a afirmar que la tributación fue correctamente realizada por la empresa, lo que quedará claro con la producción de la prueba pericial contable y la informativa que ofrece.
- Como se viera, el presente caso reconoce su origen el 19 de abril de 2013, día en el cual el Fisco Nacional llevó a cabo un operativo de los denominados "de control de facturación y registración" dirigido a restaurantes, tendientes a efectuar un control de ventas, en un todo de acuerdo con las facultades de verificación y auditoria que la reseñada normativa le otorga, habiéndose obtenido la autorización y el consentimiento para el desarrollo del mismo en el local comercial de la contribuyente apelante en la localidad de Ramos Mejía, por parte del Sr. Pablo Salvatierra -encargado responsable del mentado local, quien voluntariamente procedió a suscribir el acta correspondiente conjuntamente con los funcionarios actuantes en el operativo.
- En el marco de tal operativo de facturación, se intervinieron las facturas tipo "A" y tipo "B", habiéndose igualmente solicitado -entre otros elementos-: la emisión de Reportes "X", los comprobantes que respaldaron los pagos efectuados mediante tarjetas de débito/crédito, emisión del total "Z", lectura de la memoria fiscal y del sistema de facturación. Se constató asimismo en el marco del operativo referido, y a partir de la lectura del F.960 data Fiscal, que la recurrente no había presentado las declaraciones juradas originales del impuesto a las ganancias en los plazos legalmente estipulados.



# CONFIRMACIÓN DEL AJUSTE PRACTICADO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS E IVA EN BASE AL CONTROL DE FACTURACIÓN Y REGISTRACIÓN DIRIGIDO A RESTAURANTES (cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- Ya iniciada la fiscalización, el Grupo de Auditores Fiscales de Sistemas que revistan en la planta de empleados del Fisco Nacional efectuó la lectura de la memoria fiscal de la impresora marca EPSON, modelo TMU222AF, número de serie PEL 0011934, correspondiente al punto de venta 0002 y a copiar en un DVD el sistema de facturación de la actora, denominado "MAXIREST" y que se hallaba instalado en una PC que se encontraba conectada al controlador fiscal (cfr. Informe Técnico obrante en las ya referidas copias certificadas del Cuerpo Nota N° 635/2014. 01635/2014. Procesamiento de memorias fiscales, Operativo Restaurantes día 19/04/2013).
- Como consecuencia de tales tareas técnicas, realizadas por personal especializado, se comprobó que las operaciones contenidas en la tabla "mxfac.dbf" del tipo "D" y "A" tenían su correspondiente ticket fiscal asociados al controlador fiscal, mientras que las de tipo "B" y "E" no Expte. 43.155-1 y acum. 5.- tenían asociado ticket fiscal alguno. Asimismo, se detectaron comprobantes del tipo "Y" y "K" que correspondían a notas de crédito con y sin ticket fiscal asociado. De allí que se haya concluido que todos los consumos correspondientes a comprobantes 'B' y 'E', por los cuales no se emitió ticket fiscal, fueron efectivamente cobrados por la firma, constituyendo débitos fiscales omitidos en el impuesto al valor agregado y ventas omitidas de declarar en el Impuesto a las Ganancias.
- En virtud de todo lo expuesto se puede concluir que las impugnaciones realizadas por el Fisco Nacional son la conclusión lógica de haberse verificado una serie de indicios precisos, claros y concordantes, resultantes de la información extraída del controlador fiscal e impresora fiscal de la recurrente.

# IMPROCEDENCIA DEL PLANTEO DE NULIDAD INVOCADA POR EL CONTRIBUYENTE POR LA OBTENCIÓN ILEGAL DE INFORMACIÓN SIN ORDEN DE INSPECCIÓN



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Chapatín SA” TFN, Sala “B” del 30/9/2019

- Asimismo corresponde señalar que ello fue consecuencia de la información obtenida en el operativo de control de ventas realizado a restaurantes llevado a cabo el 19 de abril de 2013.
- Respecto de éste último, no puede considerarse al mismo como un allanamiento de domicilio, como pretende la actora, sino que el mismo se inscribe claramente en las facultades de verificación y control que posee el Fisco Nacional, habiendo dado lugar inmediatamente al inicio de una fiscalización debidamente notificada a la firma y acerca de la cual ésta siempre tuvo acabado conocimiento, habiendo podido esgrimir todas las defensas que hacían a su derecho en las oportunidades previstas en la normativa vigente y aplicable.
- Corresponde aquí recordar que, de acuerdo con el artículo 35 de la ley de rito, la Administración Federal de Ingresos Públicos tiene amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. Por su parte, el artículo 36 de dicha normativa establece que los contribuyentes, responsables y terceros que efectúan registraciones mediante sistemas de computación de datos, deberán mantener en condiciones de operatividad en los lugares señalados en el último párrafo del artículo 33, los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de dos (2) años contados a partir de la fecha de cierre del período fiscal en el cual se hubieran utilizado. El inciso c) del artículo 36 prevé además la utilización, por parte del personal fiscalizador del Organismo recaudador, de programas y utilitarios de aplicación en auditoría fiscal que posibiliten la obtención de datos, instalados en el equipamiento informático del contribuyente y que sean necesarios en los procedimientos de control a realizar.

## IMPROCEDENCIA DEL PLANTEO DE NULIDAD INVOCADA POR EL CONTRIBUYENTE POR LA OBTENCIÓN ILEGAL DE INFORMACIÓN SIN ORDEN DE INSPECCIÓN (cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- Es en uso de tales facultades que en el operativo de control de facturación efectuado el 19/04/2013, en el domicilio fiscal y comercial de la recurrente, se realizó la lectura de la Memoria Fiscal de la Impresora correspondiente al punto de venta 0002 y a copiar en un DVD el sistema de facturación de la PC conectada al Controlador Fiscal. Como consecuencia de la constatación de ingresos en dicho operativo y atento verificarse la omisión de exteriorizar ingresos en las DDJJ, se originó la orden de intervención, que concluyera finalmente con las determinaciones recurridas en autos.
- Corresponde señalar que no puede desconocerse que la información originada en la lectura de la información obrante en el sistema informático y en el controlador fiscal de la apelante, de la cual se desprende la omisión de declarar ventas y -en consecuencia- de ingresar el tributo correspondiente, fue suministrada de manera voluntaria a los funcionarios fiscales por parte del encargado del local en el marco de un operativo regular de facturación (y de observancia de las previsiones de la entonces vigente Resolución General N° 4.104 (DGI), texto sustituido por la Resolución General N° 259), quien también de manera voluntaria suscribió el acta pertinente, extremos estos que confirman la plena validez del mentado operativo y del procedimiento desarrollado por el ente recaudador con posterioridad al mismo.
- En lo que atañe a la impugnación la toma de archivos de computación como prueba, por haberse llevado a cabo las mismas sin su debido control, debe señalarse que de tales extremos fácticos no se aprecia per se una violación flagrante a la garantía de la defensa en juicio y/o del debido proceso.

## IMPROCEDENCIA DEL PLANTEO DE NULIDAD INVOCADA POR EL CONTRIBUYENTE POR LA OBTENCIÓN ILEGAL DE INFORMACIÓN SIN ORDEN DE INSPECCIÓN (Cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- A mayor abundamiento, tal procedimiento no exige necesariamente la intervención de la contribuyente. Es menester enseñar que no hay contradicción propiamente dicha en tal instancia y que la Administración cuenta con discrecionalidad técnica en el ejercicio de sus tareas, debiendo apuntarse que la quejosa no aporta elementos probatorios que acrediten un efectivo perjuicio sufrido. En este sentido, es preciso recordar que es criterio admitido que la libertad de actuación, característica del obrar administrativo, es una cualidad ingénita de la función discrecional. Dicha función implica la posibilidad de optar por soluciones diversas en mérito a apreciaciones de conveniencia y oportunidad, resultando procedente siempre que no se vulneren derechos personales garantizados por la Constitución Nacional (cf. "Vollenweider, Roberto L. c. A.F.I.P.-D.G." sentencia del 28/04/1 999, Juzgado Federal Río Cuarto).
- En cuanto a la prueba pericial informática, con la que la actora busca descalificar el procedimiento llevado a cabo, los peritos designados a propuesta de las partes no se ponen de acuerdo en su dictamen respecto de la cadena de custodia de la información obtenida el día del operativo de control de facturación.
- Ello así, corresponde a este Tribunal extraer su conclusión analizando las respuestas brindadas por cada uno de los expertos. Al respecto, cabe señalar más allá de lo expuesto por el perito de la actora respecto de la forma en que debería manipularse un equipo informático para la toma de información, señalando que el mismo debe embalarse y enviarse a un laboratorio, que no resultaría ello conveniente respecto de un controlador fiscal puesto que, como lo advierte el perito del Fisco, eso implicaría la imposibilidad de seguir operando comercialmente. Por ello, como lo señala el mismo y se advierte de las actas labradas en aquella ocasión, se procedió a obtener la información del equipo informático y resguardarla en un soporte óptico (DVD) y se efectuó su ensobrado en el lugar con la firma de los actuantes y el empleado de la empresa, el Sr. Salvatierra, quién conforme surge del informe pericial se hizo presente en el acto de copia del DVD junto con los peritos, por haber sido el que precisamente había firmado el sobre en el que se encuentra reservado el soporte óptico original, a fin de corroborar que el sobre y su firma se encontraban inalterados.

## IMPROCEDENCIA DEL PLANTEO DE NULIDAD INVOCADA POR EL CONTRIBUYENTE POR LA OBTENCIÓN ILEGAL DE INFORMACIÓN SIN ORDEN DE INSPECCIÓN (Cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- Asimismo corresponde destacar lo expuesto por el perito del Fisco Nacional en cuanto a que no existe norma que obligue a quien obtiene información de un equipo computador a realizar el resguardo del mismo de una manera u otra, por lo que, queda a criterio del fiscalizador realizar la guarda del mismo de tal manera que pueda asegurarse la integridad de los datos contenidos en el mismo y la trazabilidad del soporte desde el domicilio del contribuyente hasta el lugar de custodia, tanto es así que en el presente caso, el dicente puede afirmar que así se hizo, ya que se utilizó un soporte óptico, el cual no puede ser afectado por campos magnéticos, y se efectuó el ensobrado en origen con la firma de los actuantes, entre los que se encontraba el Sr. Salvatierra. Por otra parte, debe meritarse el tipo de contribuyente, ya que si se trata, como en el presente caso, de una casa de comidas, retirar la computadora implicaría un gran inconveniente en su giro comercial.
- En tal sentido cabe aclarar que este Tribunal tiene dicho en reiteradas oportunidades, en consonancia con cita de doctrina jurisprudencial de nuestro Alto Tribunal, que la prueba testimonial en sede fiscal posee un valor probatorio acotado. Al respecto, y entre otros, cabe citar lo señalado por esta Sala in re "Wree Helmuth Tomás" (sentencia del 30/9/2002) donde se dijera "Que, la prueba testimonial en materia fiscal tiene un valor probatorio acotado, frente a otras circunstancias que resultan probadas.. .Que, las personas deponentes revestían, en varios casos, características de cuasi dependientes, familiares o amigos del actor.. .Que, al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene inveteradamente resuelto que la prueba para desvirtuar la determinación del Fisco puede ser ampliamente desarrollada "aunque claro está que esa prueba no puede consistir únicamente.., en certificaciones de sus propios dependientes porque de admitirse tal procedimiento, los fraudes fiscales quedarían impunes" (CSJN in re S.I.A. S.A. 06/09/1967)."
- Por otra parte, más allá de la forma en que declare en esta ocasión la manera en que se habría llevado a cabo el procedimiento, queda claro que luego de intentar comunicarse con su jefe y no lograrlo, vuelve al lugar donde se encontraban los inspectores quienes entonces terminan su trabajo. Ello hay que merituarlo a la luz del acta suscripta por el Sr. Salvatierra, en la que queda expuesto como se efectuó el procedimiento y la forma en que se obtuvo la información, habiéndola firmado de conformidad.



## IMPROCEDENCIA DEL PLANTEO DE NULIDAD INVOCADA POR EL CONTRIBUYENTE POR LA OBTENCIÓN ILEGAL DE INFORMACIÓN SIN ORDEN DE INSPECCIÓN (Cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



Bertazza Nicolini Corti & Asociados

- Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido "Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo", CSJN Expte. 43.155-1 y acum. 4.- 5/10/95, T. 318 , P. 1798; "Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios", CSJN, 6/02/01, T. 324, P. 151; "Simijosky Juan e/ E.N. (E.M.G.E.) si personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94", C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).
- Respecto de lo estrictamente formal, la resolución determinativa de autos, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.
- En cuanto a la no admisión de una prueba ello no puede considerarse como causal de nulidad si se tiene en cuenta que en el procedimiento común se halla previsto el supuesto de la apertura a prueba en los casos en que en la alzada deba realizarse una prueba que no ha sido admitida en la primera instancia (CPCC art. 206). Ello es también valedero en la instancia de este Tribunal, toda vez que las partes pueden ofrecer ante el mismo la prueba que hubiera sido denegada en sede administrativa, de acuerdo con lo que se establece en los arts. 155 y 156 de la ley de procedimiento fiscal (doctrina TFN en la causa "Carboquímica SACIM" fallo del 5-7-77) lo que está corroborado por los pasos seguidos en la instrucción del presente caso durante la cual la actora ha tenido ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes a esclarecer los hechos controvertidos.



## IMPROCEDENCIA DEL PLANTEO DE NULIDAD INVOCADA POR EL CONTRIBUYENTE POR LA OBTENCIÓN ILEGAL DE INFORMACIÓN SIN ORDEN DE INSPECCIÓN (Cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- En este sentido la doctrina de nuestro más Alto Tribunal (fallos 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) ha expuesto que "cuando la restricción de la defensa ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esta restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional procura de justicia".
- En definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.
- Corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (vide petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto "...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...".
- En el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia en cuanto "Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia" (13-485-XLV, "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

# COMPETENCIA DEL TFN EN EL RECURSO DE APELACIÓN CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE IMPONE MULTA DE DEFRAUDACIÓN FISCAL POR MONTO INFERIOR AL MÍNIMO LEGAL COINCIDENTE CON LA RESOLUCIÓN DETERMINATIVA DEL IVA CUESTONADA ANTE EL MISMO TRIBUNAL

## CAUSA: “Media Traders SA” TFN, Sala “B” del 12/9/2019

- Con fecha 28/08/2017 la Sala "B" de este Tribunal, por mayoría, dictó sentencia declarando su incompetencia, con costas, en virtud de interpretar que para determinar su competencia deben considerarse los montos de las resoluciones que se recurren en forma independiente. Dicha resolución fue oportunamente apelada por la parte actora.
- El día 12/07/2018, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal hizo lugar al recurso de apelación y revocó la resolución apelada en cuanto fue materia de agravios imponiendo las costas en ambas instancias en el orden causado. Para así resolver la Alzada entendió que: "No debe pasarse por alto que el elemento objetivo de la sanción aplicada por la presunta evasión del IVA coincide con el ajuste practicado en la resolución determinativa de ese tributo, cuya procedencia se encuentra cuestionada ante el Tribunal Fiscal, motivo por el cual resulta razonable que ambas impugnaciones sean analizadas por el mismo tribunal (...)".
- "Por ello, si bien no se desconoce la limitación impuesta por la ley a la habilitación de la discusión ante el Tribunal Fiscal de la Nación, ello no empece a que se deba impedir la existencia de una posible contradicción sobre aspectos esenciales de los presupuestos fácticos comunes a ambos, pues se caería en un inaceptable escándalo jurídico, riesgo que se superará, dada las particulares circunstancias del caso, si el examen de la conducta endilgada a la actora tramita en el mismo tribunal en que se encuentra en discusión la obligación tributaria que la sustenta".
- Devueltos los autos a este Tribunal, conforme lo dispuesto por la Cámara, con fecha 31/08/2018 la Sala "B" ordenó elevar la causa al Tribunal en Pleno a efectos de considerar su acumulación al Expte. N° 39.148-1, de igual carátula, en trámite ante la Vocalía de la 100 Nominación (Sala "D").

# INCOMPETENCIA DEL TFN PARA ENTENDER EN UN RECURSO DE APELACIÓN CONTRA EL SILENCIO DEL MINISTERIO DE HACIENDA ANTE EL PEDIDO POR EL QUE SE SOLICITÓ EL RECONOCIMIENTO DEL IVA



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “MM Zona Segura SA” TFN, Sala “C” del 26/9/2019

- La actora dedujo recurso de apelación en los términos del art. 76 inc. b) de la ley 11.683 contra el "silencio" (sic) que guardó el Ministro de Hacienda de la Nación ante el pedido que presentó el 28/12/ 2018, por el cual solicitó el reconocimiento del valor agregado al trabajo realizado por los dependientes de su empresa ingresando en sus cuentas tributarias nacionales el crédito fiscal a favor generado por las contribuciones cuyo pago se encuentra obligada la firma.
- La recurrente afirmó la competencia de este Tribunal por entender que el silencio por parte del Ministro de Hacienda de la Nación encuadra dentro del concepto "otras sanciones" previstas en el art. 159 inc. b) de la ley 11.683.
- Tal como se desprende del inc. b) del art. 159 de la ley 11.683 se requiere el dictado de un acto por el cual se apliquen las sanciones que habilitan la competencia de este Tribunal, supuesto que -en el caso de autos- no se advierte, por lo que corresponde declarar de oficio la incompetencia de este Tribunal para entender en los presentes autos, con costas.

# IMPROCEDENCIA DEL PRINCIPIO DEL NON BIS IN IDEM ENTRE UNA CAUSA PENAL Y EL SUMARIO DE OMISIÓN FISCAL



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Mutual 7 de Noviembre” CCAF, Sala IV del 12/11/2019

- En relación con el planteo de doble sanción por un mismo hecho se debe advertir, preliminarmente, que la sentencia de grado explicó adecuadamente esta cuestión al rechazar tanto esa defensa como la inconstitucionalidad de los arts. 17 y 20 de la ley 24.769, sin que la apelante haya expuesto razones suficientes para dejarla sin efecto.
- Sin perjuicio de ello, conviene efectuar algunas especificaciones referidas a esta cuestión. Así, surge del sub examine que se promovió acción penal contra los señores Michel Mizrach y Rodrigo Nicolás Mariani - responsables de la Mutual 7 de Noviembre- por la presunta comisión del delito previsto por el art. 1º de la ley 24.769 (evasión de tributos nacionales sobre los créditos y débitos bancarios), que tramitó por ante el Juzgado Penal Tributario N° 1 y concluyó con el sobreseimiento de aquéllos. Para decidir de esa forma, el magistrado penal señaló que “carecer del certificado de exención de impuestos” no equivalía necesariamente al despliegue del “ardid o engaño” tipificado en el citado artículo.
- Con posterioridad, el titular de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI dictó la resolución 267/2015, que reencuadró el sumario oportunamente instruido a la mutual y, en ese marco, por resolución AFIP-DGI DV SRR1 354/2015, le impuso una multa de \$4.345.293,10, respecto del impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente bancaria por los períodos 09/2006 a 02/2009, equivalente al 70% del gravamen dejado de ingresar, por hallársela incurso en la infracción tipificada por el art. 45 de la ley 11.683 (v. fs. 38/44).
- Teniendo en cuenta ello, se debe advertir que la ley 24.769 dispone “El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria (...) aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos...” (art. 18) y que “... las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales...” (art. 17).

## IMPROCEDENCIA DEL PRINCIPIO DEL NON BIS IN IDEM ENTRE UNA CAUSA PENAL Y EL SUMARIO DE OMISIÓN FISCAL (cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- De esta forma, a efectos de evitar sanciones contradictorias, el art. 20 de esa ley establece: “La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativo o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en autos. La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales. Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”.
- Es decir, que ni la circunstancia de que la determinación de oficio se encuentre apelada impide la promoción de la denuncia penal, ni esta última obsta a su vez la prosecución de los procedimientos administrativos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda impositiva. Ambos procedimientos -penal y administrativo- están llamados a avanzar en paralelo.
- La letra de la norma impone una importante limitación al disponer que no se podrán aplicar sanciones administrativas antes de que haya quedado firme la sentencia en sede penal, la que constituirá cosa juzgada respecto de las declaraciones de hechos contenidas en ella (cfr. esta Sala, causa N° 23.621/2016 “Grey Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 14/6/2016).



## IMPROCEDENCIA DEL PRINCIPIO DEL NON BIS IN IDEM ENTRE UNA CAUSA PENAL Y EL SUMARIO DE OMISIÓN FISCAL (Cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



Bertazza Nicolini Corti & Asociados

- La finalidad buscada por el legislador ha sido “evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos” (conf. Sala V, causa “Almeida, Nora Mabel [TF 194331] c/ DGI”, sent. del 15/3/2006).
- En ese orden de ideas, es necesario recordar que el delito tributario requiere de dos aspectos: uno objetivo, que implica necesariamente el examen de la normativa fiscal a los efectos de determinar la procedencia del gravamen, y otro subjetivo, que implica la valoración de la conducta desplegada.
- Concordemente con ello, las posibilidades para desligar a un imputado de un proceso penal se relacionan tanto con el tipo objetivo previsto por la norma penal cuanto con el tipo subjetivo. Asimismo, la desvinculación referida con el tipo objetivo de la norma puede tener que ver tanto con el entendimiento de que los hechos no existieron, o no fueron realizados por el imputado, etc., cuanto con una valoración jurídica de los hechos probados, a la luz de la norma extrapenal (tributaria), concluyéndose que no se ha verificado el hecho imponible o debería aplicarse una sanción o desgravación, o no se es sujeto según las normas sustantivas, etc. (cfr. causa “Grey Argentina SA” y la doctrina que allí se cita).
- En consecuencia, si el sobreseimiento se dispone por una causal objetiva, es decir porque el hecho no se cometió, o porque es atípico, tiene que referirse esencialmente a lo fáctico, por lo que la resolución administrativa -y en su hora- los decisorios consiguientes no pueden alterar tal declaración sobre los hechos (confr. Sala V, “Agroferia SRL c/ DGI”, sent. del 15/7/2008).



## IMPROCEDENCIA DEL PRINCIPIO DEL NON BIS IN IDEM ENTRE UNA CAUSA PENAL Y EL SUMARIO DE OMISIÓN FISCAL (Cont.)



- A la luz de lo expuesto, y tras un detenido examen de la pretensión de autos, corresponde concluir que, de conformidad con lo resuelto en primera instancia, en el sub examine no se vulneró el principio non bis in ídem tal como lo alega la apelante, atento a que no se observa que las resoluciones cuestionadas hayan alterado las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal, especialmente respecto de las conclusiones referidas a que no había existido conducta “ardidosa” por parte de los imputados.
- En ese sentido, se debe hacer notar que el sobreseimiento resuelto en sede penal por no haberse demostrado ardid o engaño respecto de los responsables de la Mutua 7 de Noviembre, no tiene incidencia en la presente causa en la que se la juzga por la figura infraccional de omisión en los términos del art. 45 de la ley 11.683, que prevé, básicamente, que quienes omiten pagar, retener o percibir tributos, mediante declaraciones juradas o informaciones inexactas, son pasibles de ser sancionados con multa de media a una vez el importe del tributo omitido, no retenido o no percibido, salvo que exista error excusable o alguna causal que excluya la culpa, y que, en estos casos, la inexactitud se debe originar en una conducta culposa pero no dolosa,
- En virtud de ello, y toda vez que la apelante no aporta nuevos argumentos que logren conmovir los fundamentos expuestos por la sentencia de grado referidos a la no violación del principio non bis in ídem y a la inconstitucionalidad de los arts. 17 y 20 de la ley 24.769, cabe concluir que el sobreseimiento en sede penal no tiene incidencia en la presente causa en la que se juzga a la actora por la figura infraccional de omisión en los términos del art. 45 citado.

# IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE LA LEY PENAL MÁS BENIGNA RESPECTO DE LA MULTA POR OMISIÓN EN VIRTUD DE LA LEY 27430



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Inconar SRL” CCAF, Sala I del 8/8/2019

- La ley 27.430 no resulta aplicable, como ley penal más benigna, al contribuyente al cual se le impuso una multa por omisión, pues de conformidad con el nuevo régimen le correspondería una multa equivalente a un cuarto —1/4— del 100%, mientras que, según las normas vigentes al momento de la comisión de la infracción, le correspondió un tercio —1/3— del 50% del gravamen omitido, lo que permite concluir que este último resulta ser el régimen más benigno.

*Ver también, “Mendoza, Geromo” Cam. Fed. Ap. CBA, Sala “A” del 10/12/2018*

# IMPROCEDENCIA DEL PLANTEO DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IGMP EN FUNCIÓN DEL RESULTADO PROVENIENTE DE LA REGISTRACIÓN CONTABLE



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Compañía de Transporte de Energía Transener SA” CCAF, Sala III del 27/8/2019

- La sentencia que declaró la inconstitucionalidad del Título V de la ley 25.063 debe ser revocada, pues la empresa contribuyente obtuvo ganancias en el ejercicio comercial 2015, lo cual torna razonable la génesis de la obligación tributaria en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta.
- Para conocer si ha existido la renta que la ley 25.063 presume —impuesto a la ganancia mínima presunta—, se torna innecesario acudir a los mecanismos que la ley 20.628 prevé para determinar la renta gravada en el impuesto a las ganancias, sino que requiere de la compulsión de los registros contables de la compañía durante el ejercicio comercial en cuestión, entre los cuales se halla el estado de resultados, que estima los ingresos, gastos, beneficios y/o pérdidas.

***Ver también, “Pampa Energía SA” Sala II del 12/2/2019***

# LAS VENTAS DE PRODUCTOS FARMACEUTICOS EFECTUADAS POR UNA DROGUERIA AL SECTOR PÚBLICO NO SON REALIZADAS A CONSUMIDOR FINAL EN EL ISIB PBA



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Droguería Disval SRL” TFABA, Sala I del 1/10/2019

- El ajuste fiscal en el impuesto sobre los ingresos brutos, con sustento en que las ventas de productos farmacéuticos al sector público deben ser consideradas como efectuadas a “consumidor final”, debe ser revocado, pues se observa un erróneo tratamiento fiscal en cuanto a la actividad y a la alícuota, ya que el fisco se refiere a la venta al por mayor, cuando se trata de venta minorista, cuya alícuota es del 2,5%.
- La multa por omisión respecto de un determinado período fiscal —en el caso, 2008— debe ser confirmada, pues no es posible razonar que el contribuyente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo, en tanto el ajuste se fundó en una clara interpretación de las normas aplicables.
- La facultad del fisco para aplicar una multa por omisión de tributos respecto de un determinado período —en el caso, 2007— se encuentra prescripta, por haber sido decidida fuera del plazo legal, al momento de haberse notificado el acto determinativo.
- La gravabilidad en el impuesto sobre los ingresos brutos de las operaciones de ventas efectuadas al sector público, otorgándoles el carácter de “ventas a consumidor final” solo resulta aplicable, en tanto el sujeto que las realiza desarrolle una actividad industrial frente al gravamen (del voto en disidencia parcial del Dr. Lapine).
- El criterio fiscal de considerar que las ventas que efectúa una droguería al sector público deben recibir el tratamiento de “ventas al consumidor” no puede ser convalidado, en razón de no encuadrar en la norma invocada —art. 217 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, t.o. 2011—, por no tratarse de actividad industrial, sino de una típica actividad comercial de compra y venta, la cual debe tributar la alícuota diferencial del 1% (del voto en disidencia parcial del Dr. Lapine).

# INAPLICABILIDAD DE LAS NORMAS DE SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN PARA LA PROCEDENCIA DE SANCIONES AL IMPLICAR UNA APLICACIÓN RETROACTIVA



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Bonavia, Horacio” TFN, Sala “A” del 9/8/2019

- Por otra parte, no resultan aplicables en la especie, las disposiciones contenidas en los artículos 4 de la ley 26.476 y 17 de la ley 26.860 en tanto implican la aplicación retroactiva de una norma que coloca al contribuyente en una situación más gravosa, violatoria por ello de la garantía contenida en el artículo 2 del C.P.N. En efecto, reconocido el carácter punitivo de las multas tributarias, cabe recurrir a las normas del Código Penal, en la medidas que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código, por ser incompatible la norma penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella, con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos: 211:1567; 267:74, entre muchos otros).
- En ese contexto resulta de aplicación el principio que impide la aplicación retroactiva de leyes que impliquen empeorar las condiciones de los infractores, en cuyo concepto claramente debe incluirse las que establezcan un mayor tiempo de prescripción (vid, entre muchos otros, C.S.J.N., "Fisco Nacional c/César Demarco s/ejecución fiscal", 19/2/76). Debe tenerse presente que las leyes penales no son solo aquellas que contienen precepto y sanción, sino también las que se relacionan con el derecho penal de fondo, y que por ello, la complementan, como son por ejemplo las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc.
- Ello así, entiendo que las facultades del Fisco Nacional para aplicar sanción en la presente causa, prescribieron el 31/12/2014.
- No empece tal conclusión las disposiciones del inciso d) del artículo 65 de la ley 11.683 -t.v. a la sazón-.
- En efecto, en oportunidad de efectuar la denuncia penal que establece el artículo 20 de la ley 24.769 al que alude la norma suspensiva, esto es el 30/12/2015, las facultades fiscales se encontraban prescriptas.
- En virtud de lo expuesto, voto por acoger la excepción de prescripción articulada por el recurrente, con costas.

**Voto de la mayoría (Guzman y Machevsky) En disidencia (Gómez).**

# LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN PARA APLICAR MULTAS POR COMISIÓN DE NUEVAS INFRACCIONES REQUIERE DE UNA DECISIÓN ADMINISTRATIVA O JUDICIAL FIRME



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: "Bonavia, Horacio" TFN, Sala "A" del 9/8/2019

- Ello así y como adelantara, el criterio fiscal no puede ser acogido favorablemente, pues cuando el artículo 68, inc. a) menciona la "comisión de nuevas infracciones", indudablemente exige la presencia de una decisión administrativa o judicial firme que así lo hubiere determinado. Esto es, la interrupción del curso de la prescripción sólo operará una vez que el hecho al que se le atribuye ese efecto, hubiere sido juzgado y en la medida que la condena hubiera quedado firme.
- Este, por otra parte, es el criterio sostenido por nuestro Máximo Tribunal en numerosos pronunciamientos en los que, con sustento en el principio constitucional de inocencia -aplicable a las infracciones tributarias en atención a su naturaleza eminentemente penal sostuvo que la comisión de nuevos delitos no tiene carácter interruptivo, de no mediar una sentencia judicial firme que declare su realización y atribuya la responsabilidad al mismo encausado (Fallos 312:1351; 322:717, 323:3699; 304:154, entre muchos otros).
- Idéntica postura adoptó la Cámara Federal de Casación Penal, a través de todas sus Salas y la Cámara Nacional en lo Penal Económico (Vid. Sala 1, Rasso, Eugenio, 30/6/2005; Sala "Reyes, Dalmira", del 27/8/97; Sala III: "Aleart, Guillermo", del 6/2/07 y Sala IV: "Gorali, Diego C.", del 2/6/06 y C.N.P.E., Sala "A", causa "Fernández, Delia s/ inc. de prescripción de la acción" (ver La Ley, 2004-D, 660) y C.N.RE., Sala "B", causa "Orlanda S.A.", Nro. 20.337, resuelta el 4/7/07").

**Voto de la mayoría (Guzman y Machevsky) En disidencia (Gómez).**



# REENCUADRAMIENTO DE LA CONDUCTA EN UN CASO DE IMPUGNACIÓN FISCAL POR PROVEEDORES APÓCRIFOS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Von Muhlinen Santiago” TFN, Sala “A” del 5/9/2019

- Conforme se desprende del informe de inspección correspondiente al Impuestos al Valor Agregado, con motivo de las tareas de fiscalización que le son propias, el organismo fiscal en lo que aquí interesa, observó la utilización de facturas emitidas por un contribuyente incluido en la base Eapoc con fecha 11/1/2017 bajo la condición "Usina única actividad venta de facturas", por lo que se le impugnó los Créditos Fiscales emergentes de dichas facturas.
- Del análisis de las DD.JJ presentadas y la documentación (registros IVA Compras) aportada por la contribuyente, se pudo establecer la utilización de facturas, del contribuyente incluido en la referida base en los períodos en cuestión. Del chequeo efectuado no se registraron otras firmas incluidas en aquella base.-
- Dicho ajuste fue conformado por la actora, que presentó las respectivas DD.JJ rectificativas antes de la vista previa. El saldo a ingresar, fue incluido en el plan de pagos.-
- Sentado lo que antecede corresponde analizar la procedencia de la sanción aplicada que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, incisos a) y b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).
- En el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.
- Analizados los antecedentes administrativos, el informe del inspector actuante y la resolución dictada en consecuencia, se desprende que el Fisco Nacional no actuó diligentemente en razón de las consideraciones que paso a exponer.

## REENCUADRAMIENTO DE LA CONDUCTA EN UNA CASO DE IMPUGNACIÓN FISCAL POR PROVEEDORES APÓCRIFOS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- En el acto administrativo impugnado se imputa al recurrente la voluntad de presentar, declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas "cuando medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11"; y "cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible", al haberse detectado que las diferencias se originan en la utilización de documentación que el ente fiscal presume "apócrifa" toda vez que el proveedor se encuentra incurso en la base E-apoc. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.
- Conforme se desprende de las actuaciones llevadas adelante, el organismo fiscalizador, observó algunas facturas, emitidas por el proveedor Vallemar, lo que llevó a tildarlas de apócrifas, originándose un mayor impuesto a ingresar, diferencia que en definitiva fue regularizada por el recurrente mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas.
- El principal motivo tenido en cuenta para tildar como apócrifos los instrumentos es la inclusión a la mencionada Base E-apoc del proveedor en cuestión, y como consecuencia de ello -se sostiene- que las operaciones efectuadas no fueron realizadas por el contribuyente.-
- Con esos argumentos, el juez administrativo sostiene que "se constató la utilización de comprobantes no válidos para respaldar las operaciones registradas y declaradas (facturas apócrifas). Concretamente, se impugnaron créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado... Ello, con sustento en que el contribuyente no ha podido demostrar la veracidad de las operaciones y, el supuesto proveedor está incorporado en la base e-Apoc de este Organismo Recaudador bajo la condición "Usina única actividad venta de facturas".-
- A partir de lo expuesto, entiendo que el acto recurrido no logra describir en la imputación formulada cuáles fueron los elementos en los que sustenta que el proveedor y los instrumentos son apócrifos, así como no explica ni describe cuál fue el grado de participación del contribuyente en el fraude, sustentando su intención sancionadora en la supuesta aceptación de la actora de esa conducta por la presentación de declaraciones juradas inexactas. En otros términos, aunque las facturas fueren falsas -circunstancia que no aparece discutida en autos- no se describe como encuadra la conducta imputada en las presunciones descriptas en la norma ni su grado de incidencia.

# REENCUADRAMIENTO DE LA CONDUCTA EN UNA CASO DE IMPUGNACIÓN FISCAL POR PROVEEDORES APÓCRIFOS (conf.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- Es menester recordar a esta altura, que la Alzada -en casos similares al examinado- en concordancia con mi crítica al accionar fiscal - sostuvo que "...en lo sustancial, pudiera haber existido una connivencia entre la empresa actora y quienes suministraron las facturas fraguadas para obtener una ventaja fiscal. Mas tal actitud debe necesariamente partir de elementos de juicio obrantes en la causa, cuyo peso y vehemencia permitan hacer jugar las presunciones "iuris tantum" establecidas en el ordenamiento" (conf. "Ferrocuer S.A.", Sala 1, 27/11/01).
- En conclusión, sólo cabe afirmar que la calificación de apócrifas que efectúa el ente fiscal -inclusión del proveedor en la base e-apoc- sin sustentar la misma mediante elementos probatorios concretos, no puede dar por sí lugar a la existencia del dolo como pretende. A esta circunstancia cabe añadir que según surge del informe de inspección "Respecto a Vallemar.com.ar se incorporó en base E-apoc en fecha 11/01/2017, bajo la condición "Usina única actividad venta de facturas".-
- No obstante lo expuesto, en atención a los hechos relatados, y el planteo de la actora a fs. 12, los elementos que obran en los antecedentes administrativos, y si bien no se comparten las conclusiones del Fisco Nacional acerca de la configuración de la conducta dolosa, lo cierto es que el recurrente omitió declarar el impuesto en su justa medida.
- Como quedo dicho, si bien el Fisco Nacional no pudo probar en forma fehaciente y directa la conducta dolosa que le atribuye, la misma debe reputarse como cometida con culpa y por ello, encuadrarse en la figura que tipifica el artículo 45, salvo que se acredite la presencia de error excusable, situación que no se produjo en autos.
- Este Tribunal sostuvo en varios pronunciamientos el encuadre legal de la conducta por la que se atribuye al responsable haber cometido la infracción, siempre que no se agrave la sanción, toda vez que no es posible en esta instancia la "reformatio in pejus", tesitura que ha sido confirmada por la Alzada.
- Por tal razón, voto en el sentido de reencuadrar la conducta del recurrente en los términos de aquella norma, que prevé la omisión fiscal mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas para los períodos en cuestión, por errores imputables a la actora, los que no resultan excusables.

# REENCUADRAMIENTO DE LA CONDUCTA EN EL CASO DE DISPOSICIÓN DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Metronec SA” TFN, Sala “A” del 3/9/2019

- Resta tratar la procedencia de la sanción aplicada que el ente fiscal subsume en la figura que describen los artículos artículo 46 y 47 inciso c) de la ley de rito.
- Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes. En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.
- Comprobada la presencia del elemento objetivo, corresponde analizar la imputabilidad del autor, toda vez que la norma exige la acreditación no sólo de la conducta descrita sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.
- Bajo esas premisas, corresponde destacar que en autos quedó configurado el elemento objetivo de la conducta achacada.
- Más el ente fiscal no indica en el acto recurrido en que elementos reposa la intención defraudatoria del recurrente, sin expresar en ningún momento cual es el engaño o ocultación maliciosa llevada a cabo por el contribuyente que serviría de sustento para aplicar la sanción aplicada.
- Es por ello que no comparto la existencia de dolo en su accionar, como concluye el ente fiscal,
- No obstante lo expuesto, en atención a los hechos relatados, los elementos que obran en los antecedentes administrativos, y si bien no se comparten las conclusiones del Fisco Nacional acerca de la configuración de la conducta dolosa, lo cierto es que el recurrente omitió declarar el impuesto en su justa medida.
- Como quedo dicho, si bien el Fisco Nacional no pudo probar en forma fehaciente y directa la conducta dolosa que le atribuye, la misma debe reputarse como cometida con culpa y por ello, encuadrarse en la figura que tipifica el artículo 45, salvo que se acredite la presencia de error excusable, situación que no se produjo en autos.
- Por tal razón, voto en el sentido de reencuadrar la conducta del recurrente en los términos de aquella norma, que prevé la omisión fiscal mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas para los períodos en cuestión, por errores imputables a la actora, los que no resultan excusables.
- Por ello, con base en el cambio de calificación, la graduación de la sanción impuesta debe modificarse, siendo razonable que se reduzca al mínimo legal previsto en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.v. a la sazón). Costas según los respectivos vencimientos.

# REENCUADRAMIENTO DE CONDUCTA EN EL CASO DE AJUSTE FISCAL POR PROVEEDOR APÓCRIFO



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Grieco, Américo Antonio” TFN, Sala “A” del 3/9/2019

- En el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.
- En ese contexto, corresponde analizar si el accionar fiscal y los actos dictados en consecuencia, se ajustan a derecho. El ente fiscal considera que el recurrente incurrió en la conducta que reprocha el artículo 46 de la ley de rito, con sustento en la presunción dispuesta en el inc. b) de su art. 47 que establece que “..Se presume que, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.”.
- A fin de que el organismo fiscal pueda sancionar a un contribuyente con multa por defraudación, es absolutamente imprescindible que surja de los antecedentes administrativos la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se atribuye al responsable; en el caso, el presupuesto previsto por la ley como soporte de la presunción imputada.
- Frente a lo expuesto, teniendo en consideración los hechos relatados y los elementos que obran en los antecedentes administrativos, debe destacarse que no se comparten las conclusiones del organismo recaudador acerca de la configuración de la conducta dolosa.
- Al respecto, corresponde señalar que en los actos apelados el Juez Administrativo aplica sanción por defraudación fiscal que sustenta en el inciso del art. 47 antes citado, pero no describe el razonamiento que debió necesariamente efectuar para considerar que se encontraba acreditado el soporte fáctico de la presunción de defraudación en el que basó su accionar. Máxime cuando del gran volumen de operaciones efectuadas por la actora, el organismo fiscal procedió a observar solamente una factura, sumado a la efectiva colaboración prestada durante el transcurso de la fiscalización llevada a cabo.



## REENCUADRAMIENTO DE CONDUCTA EN EL CASO DE AJUSTE FISCAL POR PROVEEDOR APÓCRIFO (cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- En tales condiciones, no se encuentran configurados los elementos para encuadrar la conducta observada por la apelante dentro del tipo imputado.
- No obstante lo expuesto, en atención a los hechos relatados, los elementos que obran en los antecedentes administrativos, y si bien no se comparten las conclusiones del Fisco Nacional acerca de la configuración de la conducta dolosa, lo cierto es que el recurrente omitió declarar el impuesto en su justa medida.
- Como quedo dicho, si bien el Fisco Nacional no pudo probar en forma fehaciente y directa la conducta dolosa que le atribuye, la misma debe reputarse como cometida con culpa y por ello, encuadrarse en la figura que tipifica el artículo 45, salvo que se acredite la presencia de error excusable, situación que no se produjo en autos.
- Por tal razón, voto en el sentido de reencuadrar la conducta de la recurrente en los términos de aquella norma, que prevé la omisión fiscal mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas para los períodos en cuestión, por errores imputables a la actora, los que no resultan excusables.
- Este Tribunal sostuvo en varios pronunciamientos el encuadre legal de la conducta por la que se atribuye al responsable haber cometido la infracción, siempre que no se agrave la sanción, toda vez que no es posible en esta instancia la "reformatio in pejus", tesis que ha sido confirmada por la Alzada.
- Por ello, con base en el cambio de calificación, la graduación de la sanción impuesta, debe modificarse, siendo razonable -a mi criterio- que se reduzca al mínimo legal previsto en el artículo 45, de la ley 11.683. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

## REENCUADRAMIENTO DE LA CONDUCTA EN UN CASO DE DDJJ RECTIFICATIVA A INSTANCIAS DE UNA INSPECCIÓN FISCAL POR PROVEEDORES APÓCRIFOS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



### CAUSA: "Geocor SRL" TFN, Sala "A" del 9/8/2019

- En el presente caso, si bien nos encontramos ante una evidente diferencia entre los montos declarados en las declaraciones juradas original y rectificativa e inconsistencias detectadas por la inspección, dicha situación no alcanza por sí sola para justificar el encuadre en los citados incisos a) y b).
- Y es justamente porque el Fisco no evidenció pruebas concretas de una conducta dolosa que intenta presumir una actitud defraudatoria, amparándose en los incisos a) y b) del artículo 47 que establece: "Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones enganosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando... a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos, y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del art. 11. b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible...."
- Quiero decir que, si bien el Fisco puede presumir la voluntad defraudatoria a través de los incisos a) y b) del artículo 47 y a partir de ahí le corresponde al supuesto infractor probar en contrario, no es menos cierto que corresponde al propio organismo fiscal, sin hesitación, hacer conocer con certeza y fundamento porqué entiende que existe una "grave incidencia" y una "grave contradicción" y no sólo hacer una transcripción literal de la norma sino hacer que su apreciación propia, personal e individual pueda ser valorada, compartida o refutada por el supuesto infractor y eventualmente por el juzgador.
- Al respecto, tal como lo expresara la Sala B en la causa "Cochería Tacuarí de Campos y Cía S.C.A. s/recurso de apelación" (sentencia de fecha 11/02/2008), es necesario que el juez administrativo fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de "grave".

## REENCUADRAMIENTO DE LA CONDUCTA EN UN CASO DE DDJJ RECTIFICATIVA A INSTANCIAS DE UNA INSPECCIÓN FISCAL POR PROVEEDORES APÓCRIFOS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- Por todo lo descripto, no se aprecia que el organismo recaudador haya sustentado debidamente su conjetura como para avalar que se haya cometido una conducta defraudatoria suficiente para aplicar la sanción prevista en el artículo 46 de la ley procedimental.
- No obstante, ello no implica que la conducta fiscal de la contribuyente quede impune.
- La actora ha aceptado la inexactitud en el ingreso debido del gravamen en cuestión mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas.
- La figura del artículo 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) requiere la culpa en su tipo penal, cuando se omita el pago de impuestos por ser inexacta la declaración jurada presentada y en tanto no exista error excusable.
- Ello conlleva al encuadramiento de su conducta en el artículo 45 de la ley de rito, en su mínimo legal, con la reducción del artículo 49 primer párrafo de la misma norma.
- Las sanciones previstas en la ley procedimental son de naturaleza penal y a tal efecto resulta de aplicación el principio consagrado en el artículo 2 del Código penal de la Nación en lo que hace a la aplicación de la ley penal más benigna, esto es que "Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna.
- Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho."

## REENCUADRAMIENTO DE LA CONDUCTA EN UN CASO DE DDJJ RECTIFICATIVA A INSTANCIAS DE UNA INSPECCIÓN FISCAL POR PROVEEDORES APÓCRIFOS (cont.)



- En este sentido las normas del artículo 45 y 49 aplicables al caso son las que regían con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 27.430 (B.O.29/1 2/2017).
- La viabilidad de la recalificación legal ha sido reconocida en reiterados pronunciamientos de este Tribunal ("Dicca ICOSA" Expte. N° 8.707-1 y "Weiss Leandro Segismundo" Expte. N° 34.172-1, ambos confirmados por la Alzada; "Ricciuto, Nicolás" Expte. N° 13.453- 1, del 28/7/94; "Rosencovich, Alejandro" Expte. N° 13.123-1, del 20/3/95; "Sanchez, Antonio Osvaldo" Expte. N° 16.354-1, del 6/8/99 de esta Sala — entre otros-), siempre que no se agrave la sanción.
- Respecto al planteo efectuado por la encartada sobre la existencia de error excusable, cabe recordar que un error de hecho o de derecho es causal de exculpación si el mismo es excusable, siendo necesaria la presencia de dos elementos fundamentales a fin de que tenga existencia jurídica: en primer lugar, comprometer la esencia de la voluntad, ya que debe tratarse de un error esencial, decisivo e inculpable; en segundo término, que la excusabilidad esté definida por el concepto de culpa, el cual requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró (cfr. CNFed. Cont. Adm. —Sala V- "Colegio San Gregorio" - 8/9/2004).
- Debe oponerlo, alegarlo, fundarlo y probarlo es la encartada, quien sólo se limita a mencionarlo. Así, entiendo que tal excusación debe tenerse por no probada y descartarse como eximente de sanción.
- En virtud de lo expresado, ante la falta de argumentación suficiente por parte del Fisco Nacional para encuadrar la conducta del contribuyente en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario y la existencia de impuesto omitido, voto por reencuadrar la sanción impuesta a la apelante en la figura del artículo 45 de la ley 11.683.

# CONFIRMACIÓN DEL AJUSTE FISCAL POR PRORRATEO CF IVA



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Montemar Compañía Financiera SA” TFN Sala “A” del 3/9/2019

- Asimismo, y puntualmente en relación al argumento planteado por el ente fiscal relacionado con la necesidad de contar con un sistema de costeo directo preexistente para validar el método empleado por la recurrente, corresponde señalar que ni la ley ni su decreto reglamentario establecen un procedimiento para efectuar el prorrateo del crédito fiscal, sino solamente disponen que el mismo se realice al cierre del año calendario o ejercicio comercial en la proporción de las operaciones gravadas sobre el total de las mismas. Ello así, no se le podría exigir a un contribuyente el cumplimiento de ciertos requisitos previos a los efectos de validar el método empleado, máxime si como ocurre en el caso de autos, la recurrente ha demostrado fehacientemente la razonabilidad del método empleado.
- A partir de los papeles de trabajo y la información proporcionada por la empresa, la inspección detectó que esta última consideró como ingreso exento, el resultado por venta de divisas (cuenta diferencia de cotización N° 515.027 y N° 525.036) en caso de existir y no el monto total de venta a los efectos del cálculo del porcentaje de prorrateo del crédito fiscal, procediendo entonces a determinar el porcentaje de prorrateo en cada uno de los períodos mensuales coincidentes con el mes de cierre de los ejercicios afectados, incluyendo como exentos los montos de ventas de moneda extranjera ocurridos en cada ejercicio.
- Así, del artículo antes citado, se infiere que el monto neto resulta ser al precio de venta neto de descuentos y similares efectuados, de acuerdo con las costumbres de plaza, debiendo entonces computarse como ingresos exentos al precio total de la compraventa de divisas, no pudiéndose entender, como lo hace la contribuyente que el mismo es el resultado de la diferencia entre las operaciones de enajenación de dichos bienes. En función de lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto determina impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 06/02, 06/03 y 06/04, con las salvedades indicadas en los considerandos anteriores.



# OBLIGACIÓN DE ARBA DE COMPENSAR SALDOS A FAVOR ISIB AL PRACTICAR LA LIQUIDACIÓN FINAL DE LA DEUDA



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Sotyl SA” TFABA, Sala II del 3/10/19

- Debe ordenarse a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires que, al momento de practicar la liquidación final de la deuda, proceda a compensar el saldo a favor del contribuyente con los saldos a favor del fisco, pues debe evitar reclamar el pago de una deuda que, en caso de ser abonada obligaría al contribuyente a solicitar, mediante la tramitación de una demanda de repetición, la devolución de lo oblado en demasía.

## **LAS VENTAS EFECTUADAS POR UNA EMPRESA A FABRICACIONES MILITARES DEBEN TRIBUTAR LA ALICUOTA DE LA ACTIVIDAD INDUSTRIAL Y NO LA DE CONSUMIDOR FINAL EN EL ISIB - PBA**



**USAL**  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



### **CAUSA: “Sotyl SA” TFABA, Sala II del 3/10/19**

- Las ventas efectuadas por una empresa a Fabricaciones Militares deben tributar a la misma alícuota establecida para la actividad industrial, y no la correspondiente a ventas a consumidor final por tratarse de ventas al Estado —tal como sostiene el fisco—, pues la sociedad estatal adquiere placas de cobre que incorpora a distintos procesos de producción, de forma que el circuito económico no finaliza con la compra, sino con la posterior venta que realiza a terceros —consumidores finales— de los bienes fabricados.
- Cuando el Estado, en su actividad, se coloca a la par de los sujetos particulares, incorporando un bien al circuito económico, debe considerarse excluido del ámbito de aplicación del art. 217 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires —t.o. 2011— y el decreto reglamentario 4002/00 y, por ende, los ingresos que obtiene el fabricante, por la venta de bienes que le efectúa a aquel, deben seguir el tratamiento fiscal correspondiente a la actividad industrial (del voto del Dr. Lapine).

# INCOMPETENCIA DEL TFN EN UN RECURSO DE APELACIÓN POR LA FALTA DE ADECUACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES AL IMPLICAR UNA SANCIÓN EN MONEDA HOMOGÉNEA



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Corrado, Eduardo” TFN, Sala “A” del 17/9/2019

- En este sentido, el argumento con que la recurrente intenta soslayar ese presupuesto -equiparando el silencio del ente fiscal como una denegatoria- no puede prosperar. Reiterados pronunciamientos de este Tribunal han dejado sentado que cuando la ley le ha querido conferir una consecuencia jurídica determinada ante el silencio, lo ha dicho expresamente, situación que no es la de autos. (TFN, Sala "A" - Vocalía 2º, EX-2019-43246011 - SCA VINO, DIEGO CESAR s/ recurso de apelación, 03-07-19, entre muchos otros).
- Asimismo, tampoco habilita la competencia de este Tribunal la apelación de la Orden de Intervención N° 1775732, toda vez que no se encuentra prevista su impugnación y dicho acto no encuentra amparo en el art. 159 de la ley de rito.
- Por ello voto en el sentido de declarar la incompetencia de este Tribunal en las presentes actuaciones, con costas.

# REENCUADRAMIENTO DE LA CONDUCTA EN EL AJUSTE FISCAL POR PROVEEDORES APÓCRIFOS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: "Pharma Express" TFN, Sala "D" del 25/9/2019

- Tal como se desprende de los actos apelados, el ajuste que da origen a la multa bajo examen se sustenta en que la recurrente habría operado con "proveedores presuntamente apócrifos", pero lo cierto es que el proveedor Bepa Textil S.R.L. no estaba incluido en la Base Apoc al momento de la relación comercial invocada y nada se dice en cuanto a si los comprobantes que respaldan la operatoria cuestionada adolecen de irregularidades o algún elemento adicional que de cuenta de una maniobra por parte de la recurrente.
- A tenor de lo reseñado cabe concluir que las presunciones utilizadas por el ente fiscal como sustento de ambas infracciones no resultan aplicables en el caso concreto; así no surge que las diferencias detectadas reúnan la calidad de 'grave' que se encuentran previstas tanto en el inciso a) como el b) del art. 47 de la ley de rito, ello en virtud de no haber sido debidamente justificado por el Fisco Nacional en ambos actos (cfr. criterio del Dr. Carlos Porta in re "Cocherías Tacuarí", sentencia de la Sala "B" de este Tribunal de fecha 11/2/2008).
- Por lo expresado y si bien el Fisco no acreditó el dolo en el accionar del recurrente, no puede soslayarse el hecho de que fue aceptado el ajuste practicado por la inspección, configurándose así la omisión de impuestos que prevé el artículo 45 de la ley de procedimiento tributario.
- En consecuencia, considero pertinente reencuadrar la conducta de la recurrente en la figura prevista en el art. 45 de la ley N°11.683, fijando las sanciones en el cincuenta por ciento (50%) de los tributos omitidos, con la reducción a un tercio que fija el art. 49 primer párrafo de la ley citada.
- Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos, en virtud de resultar carente de justificación la tipificación que realizara el Fisco Nacional (cfr. art. 184 último párrafo de la ley de rito).

**Voto de la mayoría (Martín y Gómez) En disidencia (O'Donnell)**

# CONFIRMACIÓN DEL AJUSTE FISCAL POR INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO AL IMPUGNARSE EL PASIVO DECLARADO ENTRE FAMILIARES



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR

BNE  
Bertazza Nicolini Corti & Asociados

**CAUSA: “Gauna, Hugo Ramón” TFN, Sala “D” del 26/9/2019**

- Conforme fuera expuesto, el otro de los cargos efectuados consiste en la impugnación de un pasivo de \$ 243.529,86 consignado en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2010, la que fue presentada con quebranto impositivo.
- Para ello, el personal actuante comparó los importes consignados como Pasivos con lo informado por el Fondo Fiduciario Provincial de Formosa - FONFIPRO-, el que respondió que suscribió con fecha 03/03/2011 un contrato de préstamo por un importe de \$ 200.000, el que según plazos e intereses se elevó a \$ 243.529,86; de lo que surgió que la deuda era inexistente al 31/12/2010.
- Teniendo en cuenta que al cierre del período fiscal 2010 dicha deuda carecía de respaldo documental, se impugnó el monto del pasivo declarado, lo que originó en el Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado un incremento patrimonial no justificado.
- El recurrente alega en su defensa que se trató de una inconsistencia al presentar la declaración jurada, y que si bien se encontraba tramitando la asistencia financiera por parte del Fondo debido a la demora debió recurrir a un préstamo de carácter privado. De esta manera intenta justificar la deuda declarada con un contrato de mutuo del 14/09/2010 por la suma de \$ 200.000 y afirma que la diferencia responde a la suma debida a la empresa Miguel Augusto Welsh Sucesores S.R.L. en concepto de provisión de combustibles, para lo cual aportó un informe firmado por el representante de la empresa sobre el estado de la deuda (fs. 306/306vta; 255/256 y 258 cpo. N° 2, act. adm.).
- Al respecto resultan procedentes y fundadas las observaciones realizadas por el organismo fiscal para desestimar la documental aportada en respaldo del pasivo declarado, en razón de que el citado contrato fue suscripto con el Sr. Juan Andrés Vanioff, quien es pariente en tercer grado del recurrente (tío y sobrino), se trata de un instrumento privado inoponible a terceros al carecer de fecha cierta y si bien acompaña una certificación de firmas por Escribano Público, ésta no da fe del contenido del acto.



# CONFIRMACIÓN DEL AJUSTE FISCAL POR INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO AL IMPUGNARSE EL PASIVO DECLARADO ENTRE FAMILIARES (Cont.)

- En el caso de mutuos entre familiares, "...debe destacarse que aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidades de la operación. A tal efecto, deberán ponderarse también el grado de parentesco, atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo aquél sea, y el monto de la operación, en el sentido de que los medios por los que se trata de acreditarla deberán ponderarse en función suya, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo ("De Martino Antonio Conrado" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sent. del 31 de mayo de 1994).
- "En este sentido y, tratándose de préstamos entre ascendientes y descendientes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a falta de instrumentos públicos o privados con fecha cierta que lo acrediten, para demostrar su realidad ha de probarse por otros medios la secuencia completa de la operatoria, en cuyos pasos debe intervenir, al menos respecto de uno, alguna documental cuya fecha resulte demostrada. Es decir, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, su aplicación por parte de este último y, si fuera del caso, su posterior restitución", conforme autos "Zucchini, Alfredo Enrique (TF 31479- 1) c/DGI" del 27/02/2014, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV.
- Siguiendo dicho lineamiento, el recurrente únicamente ofreció como prueba la declaración testimonial del Sr. Juan Andrés Vanioff, pero no aportó ningún elemento que respalde que éste disponía de fondos para efectuar el préstamo, tampoco acreditó su aplicación a su empresa -ya que según dice este era el objeto del préstamo- ni la secuencia de pagos en devolución.
- En lo que hace a la suma que dice adeudar a la empresa Miguel Augusto Welsh Sucesores S.R.L., también resulta insuficiente la sola declaración unilateral de la citada firma cuando no arrió ninguna otra constancia documental que respalde la deuda.
- Por lo tanto, al no resultar justificada la deuda declarada por el recurrente, resulta ajustado a derecho la impugnación del pasivo formulado, debiendo ser confirmado el cargo bajo análisis.
- Las circunstancias descriptas en los Considerandos precedentes ponen en evidencia la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la conclusión fiscal, lo que hace aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

# CONFIRMACIÓN DEL AJUSTE DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS RESPECTO DE UN SUJETO EXENTO



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Cooperativa de Trabajo COPECAS” TFN, Sala “D” del 30/9/2019

- A los efectos de seguir un orden en la exposición respecto de las cuestiones planteadas en autos, resulta pertinente, en primer término, considerar los agravios esgrimidos por la recurrente referidos a la improcedencia de la aplicación de la figura de salidas no documentadas debido al carácter de sujeto exento que ostenta frente al Impuesto a las Ganancias; para luego, en su caso, analizar si se encuentran cumplidos las condiciones del art. 37 de la ley del tributo.
- El instituto de Salidas no Documentadas tiene claramente dos impactos. El primero anular el gasto que le da origen en la declaración jurada del prestatario/pagador y luego ya pensando en la etapa siguiente, la del que recibe efectivamente los fondos, tratándolo como ganancia, tal como lo hubiera hecho quien debía exteriorizarla.
- Es por ello que considero que no resulta óbice la calidad de sujeto exento o generador de rentas exentas para que pueda aplicarse el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias sobre las Salidas no Documentadas.
- Ahora bien, confirmada la facultad del Fisco Nacional para aplicar el instituto de las Salidas no Documentadas cabe entrar a considerar los agravios esgrimidos con relación al acto recurrido.
- En el Informe Final de Inspección y en la resolución apelada se enuncian las irregularidades que llevaron a catalogar a los proveedores como apócrifos, entre las que a modo de ejemplo cabe indicar su falta de localización, la presentación de declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado con débitos fiscales similares a los créditos fiscales, la carencia de bienes muebles registrables o inmuebles, la falta de cuentas bancarias, la falta de empleados en relación de dependencia, el desconocimiento de las facturas por parte de las imprentas.
- En lo que hace a los pagos se comprobó de los recibos aportados que fueron efectuados en su gran mayoría con cheques de terceros y en una menor medida con lecops y patacones.
- Ante la postura fiscal la recurrente sostiene en su defensa que las facturas que instrumentaron las operaciones cumplían con la normativa vigente y se queja de que el ente fiscal le atribuyó conductas que hacen al comportamiento de los proveedores, lo que a ella no le correspondía controlar ya que al momento de las contrataciones no se encontraban cargados en la Base Apoc.

## CONFIRMACIÓN DEL AJUSTE DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS RESPECTO DE UN SUJETO EXENTO (Cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- Durante la etapa de fiscalización aportó documentación referida a las operaciones concertadas: facturas y remitos, lo que fue considerado insuficiente para demostrar la materialidad de las mismas y el circuito económico de bienes y el consiguiente pago, ya que, no sólo es necesario el cumplimiento de los recaudos formales sino que además es necesaria la consumación del aspecto material referido a la existencia de la operación, debido a que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Stop Car SA c/ DGI", del 21 de agosto de 2013).
- En lo que hace a la falta de inclusión de los proveedores en la Base Apoc, dicho argumento debe ser rechazado ya que la circunstancia de que un proveedor no se encuentre incluido en dicha base de datos no implica que posea capacidad operativa para operar debido a que la sola inclusión no constituye por sí misma el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se agregan las restantes constataciones efectuadas por el personal fiscalizador, debiendo considerarse además el caso de los proveedores Saldava S.R.L., Todo Mar S.A., Luma S.R.L y Macrodon S.A. quienes sí se encontraban incluidos en dicha base.
- Ante este Tribunal la recurrente únicamente ofreció como prueba las actuaciones administrativas y prueba informativa para que el Fisco Nacional acompañe las constancias de sus bases de datos a las que tienen acceso los contribuyentes para verificar la validez de las facturas y carga en la Base Apoc de los proveedores, sin introducir elementos de convicción distintos que logren demostrar la realidad de las operaciones contenidas en la facturación impugnada, al no acreditar que las adquisiciones de bienes - pescado- hayan sido reales y efectuadas a los proveedores cuestionados debido a su falta de capacidad operativa para llevarlas a cabo.

## CONFIRMACIÓN DEL AJUSTE DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS RESPECTO DE UN SUJETO EXENTO (Cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- Con la labor desplegada por la inspección ha quedado demostrado que los proveedores no tenían la capacidad requerida para desarrollar las operaciones facturadas, al no poseer bienes registrables o inmuebles afectados a la actividad, ni cuentas bancarias para recepcionar los pagos, empleados en relación de dependencia, no pudieron ser localizados, entre otras inconsistencias, todo lo cual permitió concluir que carecen de la estructura económica y física (depósitos, cámaras frigoríficas, medios de transporte) necesaria y afín a la actividad supuestamente facturada, sin que haya rebatido tales conclusiones mediante elementos idóneos que reconstruyan el circuito comercial.
- Tampoco la recurrente brindó información fidedigna sobre los pagos, al cuestionarse que las sumas no fueron percibidas por los proveedores ya que éstos no fueron quienes llevaron a cabo las operaciones facturadas. Por lo que, de esta manera el beneficiario del pago de la operación reflejada en ese comprobante permanece oculto, generando una salida de fondos no documentada al carecer dicho instrumento de aptitud para individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.
- Por lo tanto, al verificarse el presupuesto que hace a la aplicación del impuesto previsto en el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias, es decir un beneficiario oculto, procede la confirmación del ajuste.

# CONFIRMACIÓN DE LOS AJUSTES FISCALES POR PROVEEDORES APÓCRIFOS POR COMPETENCIAS AUTOMOVILÍSTICAS ANTE LA FALTA DE PRUEBAS DE LA CONTRATACIÓN DEL SERVICIOS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “ALBA Cía. Argentina de Seguros SA” TFN, Sala “D” del 26/9/2019

- Como consecuencia de las causas penales, se inició el procedimiento de fiscalización a ALBA cuya actividad consiste en prestar servicios de seguros a personas- en el que se le impugnaron las operaciones efectuadas con las firmas Impresoft S.R.L., Publired S.R.L. y Sirocco S.A., calificadas en dichas causas como usinas de facturas apócrifas.
- Sin embargo, ni de la documental que ALBA aportara en esta instancia, ni tampoco antes en La administrativa previamente sustanciada, consistente en fotos de las competencias automovilísticas, de autógrafos del piloto Martin Pugliese, de gorros donde aparece la publicidad de la empresa, de artículos de revistas deportivas e información extraída de internet, se puede extraer que realmente haya contratado los servicios de las empresas que le emitieron los comprobantes fiscales, esto es de Impresoft S.R.L., Publired S.R.L. y Sirocco S.A., es decir no hay nada en dichas imágenes que permita concluir que efectivamente ALBA contrató sus servicios y no ha rendido ninguna otra prueba que permita llegar a esa conclusión.
- En efecto, ninguna de las pruebas ofrecidas y rendidas por ALBA permite concluir sobre la legitimidad de los créditos fiscales y de los gastos computados por los comprobantes fiscales extendidos por los proveedores cuestionados en las causas penales antes mencionadas que fueron, además, de público conocimiento por dejar al descubierto maniobras de evasión de enorme entidad y envergadura y perjuicio al erario público, al punto de ser consideradas las mayores usinas de facturas apócrifas, conforme a Lo que más abajo y a mayor abundamiento también se expone.



## CONFIRMACIÓN DEL AJUSTE FISCAL EN FUNCIÓN A LA EXISTENCIA DE ACREDITACIONES BANCARIAS MUY SUPERIORES A LOS INGRESOS DECLARADOS EN EL IVA



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



### CAUSA: “Seis Eme SA” TFN, Sala “A” del 26/9/2019

- En esa tarea, se observó la existencia de acreditaciones bancarias a nombre de la recurrente que resultan muy superiores respecto de los ingresos declarados en el impuesto al valor agregado en los períodos en discusión, todo ello tomando como base la información obtenida de la circularización realizada a los bancos con que opera la firma.
- Cabe señalar que no se aportaron papeles de trabajo con las depuraciones de las acreditaciones en cuentas bancarias, por lo que se procedió a realizar la depuración con la información aportada —tanto por la verificada como por las entidades bancarias—, lo que llevó a los actuantes a depurar las cuentas en función de la información obtenida, lo que arrojó acreditaciones bancarias superiores a las ventas brutas declaradas para idénticos períodos.
- Con sustento en lo expuesto, se procedió a determinar una diferencia de \$ 1.226.144,80 y de \$ 1.130.980,85 para los ejercicios fiscales 2008 y 2009, respectivamente, que fueron consideradas como ventas omitidas en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias como renta proveniente de ingresos omitidos de declarar, al que se le adicionó un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gasto no deducibles, conforme lo dispuesto en el artículo 18 inciso g) de la ley 11.683.
- En consecuencia, y más allá de los argumentos vertidos por la recurrente en su recurso de apelación, lo cierto es que no aportó -ni en sede administrativa ni tampoco en esta instancia- elementos probatorios que acrediten el origen de las diferencias entre lo oportunamente declarado y las acreditaciones bancarias, tratándose entonces los agravios de la recurrente de simples alegaciones sin sustento probatorio alguno.

# LA SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DISPUESTA POR LAS LEYES 26476 Y 26860 TIENE CARÁCTER GENERAL



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Anavi, Valeria Esther” TFN, Sala “A” del 20/8/2019

- Ese contexto, corresponde resolver como cuestión liminar la excepción de prescripción articulada por el recurrente, siendo preciso recordar las normas que rigen la prescripción en nuestro sistema tributario.
- En ese sentido, el artículo 56 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) en lo que aquí interesa, establece que "Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben: b) Por el transcurso de diez (10) años en el caso de contribuyentes no inscriptos..."
- Dicho plazo, en atención a lo que dispone el artículo 57, comenzará a correr el primero de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.
- En ese contexto, corresponde analizar la procedencia de la defensa opuesta, debiéndose tratar los agravios de la recurrente dirigidos a cuestionar la aplicación de las suspensiones establecidas en el art. 44 de la ley 26.476 y en el art. 17 de la ley 26.860.
- Al respecto, el art. 44 de la ley 26.746 dispuso la suspensión con carácter general por el término de un año del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos.
- A su turno, lo propio estableció el art. 17 de la ley 26.860.
- Dicho precepto dispuso que se suspende "...con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales".

# LA SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DISPUESTA POR LAS LEYES 26476 Y 26860 TIENE CARÁCTER GENERAL (cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- Cabe recordar que en materia de extensión de la suspensión tributaria, el Tribunal cimero sostuvo que: "...cabe concluir que la suspensión, por un año, del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos -así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales-, previsto en el art. 49 de la ley 23.495, alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables; toda vez que en la norma aquí aplicable se estipula - a diferencia del analizado en aquel precedente- que la mentada suspensión se dispone 'con carácter general' En consecuencia, el modo en que se ha quedado redactado el texto legal sub examine, no arroja dudas acerca de la expresa intención del legislador; el que (...) no estableció vinculación exclusiva entre la suspensión aludida y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria". (C.S.J.N.. Distribuidora del Plata S.R.L., de fecha 26/11/1991).
- Este criterio fue sostenido por el Alto Tribunal al expedirse sobre el alcance de la suspensión de la prescripción dispuesta por el art. 44 de la ley 26.476 in re "AFIPDGI c/Paredes Cereales Sociedad Anónima s/Recurso Extraordinario", de fecha 15/10/2015, al compartir el Dictamen de la Procuradora Fiscal.
- De allí que, teniendo en consideración que las normas legales bajo análisis establecen la suspensión con carácter general del curso de la prescripción, ello significa que operan con respecto a la universalidad de contribuyentes y responsables, con independencia u abstracción de su acogimiento al régimen dispuesto. Por lo que cabe colegir que resultan de aplicación a estos autos las suspensiones que, con carácter general, establecieron los arts. 44 de la ley 26.476 y art. 17 de la ley 26.860.

# INCOMPETENCIA DEL TFN PARA ENTENDER EN UN RECURSO DE APELACIÓN CONTRA LA NOTA EXTERNA POR LA QUE SE REQUIERE AL CONTRIBUYENTE LA JUSTIFICACIÓN DEL SALDO A FAVOR QUE PRETENDIÓ UTILIZAR EN LAS COMPENSACIONES SOLICITADAS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR

BNE  
Bertazza Nicolini Corti & Asociados

## CAUSA: “Cocordano, Cesar” TFN, Sala “A” del 18/9/2019

- En ese contexto y del análisis del acto venido en recurso, le asiste razón al Ente Fiscal en su planteo excepcionante.
- Ello es así, porque claramente la nota externa recurrida se limita a informar al contribuyente la inconsistencia del saldo de libre disponibilidad que pretende utilizar en las compensaciones solicitadas y a requerir la exhibición de los comprobantes y/o documentación que justifique la procedencia de aquél saldo, indicándole que en caso de no cumplir con lo requerido, las compensaciones que hubieran excedido el crédito disponible se considerarán rechazadas, debiendo ingresar el monto dentro del plazo estipulado, bajo apercibimiento de perseguir su cobro por vía judicial.
- En consecuencia, a tenor de lo expuesto, dicha Nota no puede ser equiparada a una determinación de oficio como pretende la recurrente, pues el ente fiscal se ha limitado a requerir documentación que acredite los importes autodeclarados por la propia contribuyente.
- En mérito a lo expuesto, corresponde hacer lugar a la excepción de incompetencia articulada por la representación fiscal, con costas.

# IMPOSIBILIDAD DE COMPUTAR LAS RETENCIONES EN EL CASO DE PRESUNCIÓN DE VENTAS OMITIDAS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



Bertazza Nicolini Corti & Asociados

## CAUSA: “Logística & Control SRL” TFN, Sala “A” del 18/9/2019

- Con respecto al cómputo de las retenciones, corresponde tener presente - como quedó dicho- que el ente fiscal ha acreditado, con sustento en elementos de prueba la existencia de ventas omitidas alcanzadas por el impuesto al valor agregado, en virtud de lo que prescribe el artículo 18 de la Ley 11.683.
- Ello así, pues tratándose de una presunción de ventas omitidas, no puede concluirse que las mismas incluyen el impuesto no declarado ante la DGI (conf. T.F.N. Sala "A", "Guilbuj, Tonia", 13/4/98, entre otros).

## CONFIRMACIÓN DE LA DETERMINACIÓN EFECTUADA COMPARANDO DEBITO FISCAL IVA CON INFORMACIÓN CITI-COMPRAS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



### CAUSA: “Logística & Control SRL” TFN, Sala “A” del 18/9/2019

- Conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados, la actividad de la recurrente consiste en servicios de gestión y logística para el transporte de mercadería, con fecha de cierre de ejercicio el 31 de julio de cada año. El organismo fiscal, en uso de las facultades que le son propias, procedió a fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la recurrente, con el fin de localizar contribuyentes con diferencias entre lo informado por el Régimen de Información CITI-compras y el débito fiscal de las DDJJ de I.V.A. presentadas por la recurrente, obteniendo como hipótesis de evasión la presentación de DDJJ de I.V.A. de débitos fiscales inferiores a la información suministrada por el CITI-Compras por el periodo 01/2004 a 12/2004.
- Previo a iniciar la fiscalización, se constató del EFISCO que la actora posee camiones y varios fueron vendidos en el transcurso de los años 2005 y 2006. A través de las circularizaciones efectuadas a clientes pudo conocerse que realizó servicios de viaje y que no opera desde el periodo fiscal 08/2005 aproximadamente. Asimismo, al apersonarse en su domicilio fiscal para notificar el inicio de la fiscalización, fueron atendidos por una persona que les informó que la misma no funciona más en dicha dirección.
- Bajo tales pautas y en lo que se refiere al método utilizado, cabe advertir que la determinación de oficio efectuada no merece reprobación alguna, por cuanto no se observan irregularidades en el procedimiento utilizado por la inspección actuante.



## CONFIRMACIÓN DE LA DETERMINACIÓN EFECTUADA COMPARANDO DEBITO FISCAL IVA CON INFORMACIÓN CITI-COMPRAS (cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- Bajo tales pautas y en lo que se refiere al método utilizado, cabe advertir que la determinación de oficio efectuada no merece reprobación alguna, por cuanto no se observan irregularidades en el procedimiento utilizado por la inspección actuante.
- En ese contexto, es dable señalar que como ya quedó dicho, el ente fiscal recurrió válidamente a la presunción legal, la que se encuentra debidamente fundada, razón por la cual la causa refiere específicamente a una cuestión de hecho y prueba donde corresponde al impugnante aportar la prueba concreta y fehaciente que logren conmovir y desvirtuar las conclusiones que extrajera el juez administrativo a la luz de los elementos colectados durante la fiscalización.
- Es menester tener presente que en caso de atacar supuestas deficiencias en la depuración de las cuentas bancarias, presunción legal utilizada por el ente fiscal, como lo hace la recurrente, corresponde que pruebe y rebata los hechos tenidos en cuenta para dar soporte al ajuste, lo que no ha ocurrido en el sub examine. La doctrina y la jurisprudencia es conteste en el sentido que a fin de efectuar una correcta depuración bancaria se deben detraer todos aquellos conceptos de los que resulta indubitable que no representan ingresos gravados, tales como canjes de valores, transferencias entre cuentas corrientes bancarias del mismo contribuyente, imputaciones erróneas del banco, o aquellos que no puedan considerarse sino ingresos genuinos de otras fuentes. Conceptos que deben surgir de la propia documentación o contabilidad de la contribuyente.
- Ello así, y aun cuando tuvo la oportunidad procesal para hacerlo, la recurrente no produjo las medidas de prueba propuestas y ordenadas, habiéndose dado por decaído su derecho, por lo que no aportó elementos probatorios que permitan verificar su hipótesis ni acreditó la presencia de conceptos como los mencionados. En razón de ello, resulta razonable la pretensión fiscal y en consecuencia confirmar la determinación recurrida.

# EL ACTA DE CONSTATACIÓN EN LA CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Dibrun SRL” CFAP Salta, Sala II del 21/10/19

- El acta administrativa de comprobación —que dio cuenta de la existencia de la operación comercial— cumple formalmente con las exigencias dispuestas por el art. 41 de la ley 11.683, en tanto cuenta con el lugar, la fecha y la hora, la firma de los funcionarios actuantes, la identificación del vendedor, el motivo por el cual se la labra, la individualización de la compra realizada, la mención detallada de los hechos constatados, su encuadramiento legal, la respectiva citación para que se efectúe el descargo y la constancia de la negativa del empleado a firmar el acta respectiva. (1)
- La identificación del comprador en la operación constatada por el fisco no es una exigencia prevista por el art. 41 de la ley 11.683.
- La entidad de la infracción cometida —considerando que se trata de la “no emisión de factura”, art. 40 inc. a) de la ley 11.683— no puede erigirse como fundamento válido para considerar verificada la concurrencia de un atenuante, pues tal circunstancia no sólo se establece en un supuesto infraccional antes que una hipótesis morigerada de la pena, sino que, además, se trata de las infracciones más groseras que la normativa contempla —dentro del listado que prevé la ley— y las que mayor perjuicio ocasionan a las facultades de verificación y fiscalización que la norma pretende tutelar.
- La clausura del establecimiento por cuatro días es desproporcionada —en el caso, por la omisión de facturar— y deberá ser reducida a dos días, por ser el mínimo aplicable de acuerdo a la normativa vigente, atento al exiguo monto sobre el que se produjo la infracción —\$90— y la condición “primaria” del infractor, lo que constituye un elemento susceptible de atenuar la sanción. (2)

(1) En igual sentido, “All Denim SA” CNAPE, Sala “B” del 24/2/2011

(2) Ver también “Soledad, Laura Claudia” CFAP San Martín, Sala II del 17/5/2019

# REVOCATORIA DE LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS E IVA PUES LAS TRANSFERENCIAS DE LAS UNIDADES FUERON REALIZADAS A UN FIDEICOMISO EN GARANTÍA



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Fideicomiso Plaza San Martin” TFN, Sala “D” del 26/9/2019

- Ello así, tratándose de un fideicomiso en garantía en lo que respecta a las unidades funcionales referidas, cabe concluir que por la citada transferencia el Fideicomiso no es sujeto de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, por no configurarse el hecho imponible atribuido por el ente fiscal (conf. criterios expuestos en los Dictámenes de AFIP Nros 34/1996, 59/1999, 17/2002 y 19/2003 (DAT)). Además no se encuentra debidamente demostrado por parte del ente fiscal que el importe consignado en el comprobante referido se encuentre por debajo del costo en tanto su reliquidación se sustenta en que no se ajustaría al valor del metro cuadrado facturado por el Fideicomiso a terceros no vinculados a los beneficiarios, lo que no resulta aplicable al caso al no haber existido renta o utilidad alguna en la operación referida.

# VALIDEZ DE LA METODOLOGÍA EMPLEADA POR LA FISCALIZACIÓN RESPECTO DEL FLUJO DE FONDOS, DETERMINANDO EL IMPUESTO EN BASE A LA DIFERENCIA NEGATIVA



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Pinelli, Haydee Adela”, TFN, Sala “A” del 5/8/2019

- Conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados a la causa y de la resolución que ante esta instancia se apela, la recurrente aportó dinero a la firma ITACUA S.A. para la compra de terrenos en Nordelta S.A. y otras inversiones. Ello llevó a la fiscalización a efectuar un flujo de fondos, por el ejercicio 2000, a fin de establecer si la actora poseía el dinero suficiente para efectuar los aportes a dicha sociedad.
- Con los datos obtenidos se concluyó que el flujo de fondos arrojó una diferencia negativa (faltante) de fondos por \$ 765.139, considerada ingresos gravados en el impuesto a las ganancias, incrementando la base imponible para el ejercicio fiscal 2000, lo que arrojó un impuesto determinado a favor del fisco.
- Por último, en cuanto a los agravios referidos a la metodología empleada por el organismo fiscal, corresponde señalar que deben ser tratados junto con el fondo del asunto en tanto que no hacen a la validez del acto apelado. En razón de todo lo expuesto, corresponde rechazar la excepción de nulidad opuesta por la recurrente, con costas.

## VALIDEZ DE LA METODOLOGÍA EMPLEADA POR LA FISCALIZACIÓN RESPECTO DEL FLUJO DE FONDOS, DETERMINANDO EL IMPUESTO EN BASE A LA DIFERENCIA NEGATIVA (cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- De lo dicho hasta aquí se concluye que la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente, esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se puede erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto. No por otra razón la Dirección General Impositiva tiene dicho que las presunciones legales, admitan o no prueba en contrario, "son instrumentos delicadísimos del orden jurídico y no pueden interpretarse y aplicarse sino con una gran prudencia y sentido de equidad" (dictamen DATJ-DGI-14- 11-1977).
- En el caso de autos -como ya se expuso-, la fiscalización confeccionó un flujo de fondos a fin de determinar si la recurrente poseía los fondos necesarios para efectuar los aportes societarios durante el período fiscal analizado, obteniendo como resultado un monto negativo. Ello implicaría que la recurrente habría utilizado más fondos de los que tenía, circunstancia que permite inferir, como adecuadamente lo hizo el organismo fiscal, que habría ingresos omitidos de declarar, por el monto de "caja negativa" calculada.
- En ese marco, cabe concluir que la determinación de oficio practicada en base al flujo de fondos confeccionado por el organismo fiscal encuentra adecuado sustento en el art. 18 primer párrafo de la ley 11.683, del cual surge evidente el carácter enunciativo de los indicios enumerados, es decir que el Fisco puede utilizar válidamente otros elementos representativos como lo hizo en el presente caso.
- Finalmente, corresponde aclarar que no le asiste razón a la recurrente en su planteo referido a que no pueden aplicarse las presunciones del art. 18 a los contribuyentes que perciben rentas de 4º categoría, en tanto que no existe norma alguna que disponga tal restricción.
- Ello así, cabe concluir que el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta llevado a cabo por el organismo fiscal, no merece reprobación, quedando la cuestión litigiosa encuadrada en un problema de hecho y prueba dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el ente fiscal con la realidad económica.



## A LOS EFECTOS DEL COMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN IMPOSITIVA DEBE CONSIDERARSE LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO COMO LEY ESPECIAL Y NO EL PLAZO DE CADUCIDAD DE LA LEY DE CONCURSOS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



### CAUSA: “Pinelli, Haydee Adela”, TFN, Sala “A” del 5/8/2019

- Corresponde referirse en primer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora, con sustento en la existencia de su presentación en concurso preventivo.
- En este sentido, expone la recurrente que el organismo fiscal si bien se presentó en el proceso concursal, no lo hizo por el impuesto a las ganancias correspondiente al período 2000 y tampoco gestionó una verificación tardía, por lo que entiende que prescribió su derecho a exigir el cobro de dicho impuesto, conforme lo dispone el art. 56 de la ley de Concursos y Quiebras.
- Sostiene que a la fecha de la presente apelación, el Fisco ni siquiera intentó verificar o reservar su derecho a este potencial crédito, por lo que sin duda alguna, atento al carácter de ley especial que prima sobre la ley procedimental, su pretendido crédito ha quedado definitivamente extinguido.
- Sentado lo expuesto, corresponde señalar que no procede acoger el planteo de la recurrente, en tanto no resulta aplicable al caso el plazo dispuesto en el art. 56 de la ley de Concursos y Quiebras, debiendo aplicarse el término de prescripción dispuesto por la ley de procedimiento fiscal.



## A LOS EFECTOS DEL COMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN IMPOSITIVA DEBE CONSIDERARSE LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO COMO LEY ESPECIAL Y NO EL PLAZO DE CADUCIDAD DE LA LEY DE CONCURSOS (cont.)



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



- En este sentido, la suscripta comparte el criterio sustentando Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa Jónica S.R.L. de fecha 11/11/2014. Se dijo allí que "...cabe comenzar por recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido la especialidad de la ley tributaria, con exclusión de otras normas; al respecto, señaló que para la determinación tributaria la ley ha previsto, de manera específica, un procedimiento y un órgano de decisión y la posibilidad de apelar ante los tribunales federales (Fallos: 308:1856 y 310:719). Por otro lado, ha dicho también el Alto Tribunal que la ley con cursal sólo debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al organismo competente la determinación de obligaciones tributarias anteriores a la fecha de iniciación de aquél ni la de sanciones pecuniarias que se vinculen con ellas (CSJN, Fallos: 310:785).
- Asimismo, se debe advertir que el estado concursal de la parte actora de este expediente no puede afectar la prosecución de estas actuaciones, en tanto el eventual crédito a favor del Fisco sólo podría verificarse en aquellas una vez que su determinación haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada (esta Cámara, Sala II "Centro de Ayuda Mutua Empalme Sud (TF-15925-I) c. DGI", del 30/05/2002; "Alba Compañía Argentina de Seguros S. A. (TF-22207-A)Y'1 del 27/04/2010; "Arcangel Maggio S. A. (TF-24603-A) c. DGA").
- En razón de lo expuesto, y teniendo en consideración que, en el caso se aplica el plazo de prescripción dispuesto por la ley de procedimiento fiscal, en razón de la especialidad de la ley tributaria, corresponde rechazar el planteo de prescripción opuesto por la apelante, con costas.

# IMPROCEDENCIA DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO GRAVANDO LOS APORTES IRREVOCABLES AFECTADOS A LA CONSTITUCIÓN DE UNA RESERVA VOLUNTARIA



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Flint Ink Argentina SRL” CCAF, Sala II del 20/8/2019

- La determinación de oficio del impuesto a las ganancias practicada a una empresa, al considerar gravados los aportes irrevocables que fueron afectados a la constitución de una reserva voluntaria, debe ser revocada, pues no significó ni se tradujo en una modificación cuantitativa del patrimonio neto de la sociedad, sino que se trató de un aporte dinerario que tenía como destino la actividad empresarial y revestía carácter definitivo —hasta su concreta capitalización a los fines de absorción de quebrantos—, por lo que mal puede recibir, a los efectos tributarios, el tratamiento como empréstito.

***Ver también “Scalise, Claudio” CCAF, Sala I del 19/3/2015***

# IMPROCEDENCIA DEL ESTADO DE NECESIDAD EXCULPANTE POR DIFICULTADES ECONÓMICAS



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## CAUSA: “Protección Millenium SA” CNAPE, Sala “B” del 27/12/2019

- Con relación al agravio expresado por la defensa respecto a la concurrencia supuesta de un estado de necesidad exculpante motivado en las dificultades económicas que habría atravesado PROTECCIÓN MILLENIUM S.A. en la época de los hechos investigados, más allá de si ese extremo fáctico se encuentra acreditado o no, debe tenerse presente, en primer lugar, que cuando el ordenamiento jurídico prevé soluciones legales para la situación crítica invocada como sustento de la justificación -en el caso, la supuesta necesidad de optar entre ingresar lo retenido en concepto de aportes con destino al Sistema Unico de la Seguridad Social frente a mantener operativa la empresa-, sea a través de normas de naturaleza laboral, concursal u otra, según cada caso, la invocada elección y ponderación entre diferentes males no es tal.
- En tal sentido, cuando el ordenamiento jurídico establece otras alternativas específicamente no lesivas para sortear la dificultad financiera invocada, no se verifica el citado estado de necesidad. En efecto: “En principio no existe un estado de necesidad cuando hay una regulación estatal específica para situaciones críticas. El conflicto de un empresario en aprietos económicos tiene, en el propio sistema jurídico, un método de solución reglado. Se trata, por ejemplo, del concurso preventivo, la quiebra, etc. Llegado el punto de una situación crítica, la mala marcha de los negocios no autoriza a ejecutar acciones típicas, sino sólo a recurrir al procedimiento estatal reglado para esa situación...”.
- En el caso, si se tiene en cuenta lo expresado por el considerando 7° de la presente en cuanto a que la apertura del concurso preventivo de PROTECCIÓN MILLENIUM S.A. se produjo el día 26/10/2018, es decir, seis meses después de la fecha de comisión del último de los hechos investigados en la causa principal, lo argumentado en ese sentido por la defensa no puede prosperar en el actual estado procesal.
- En consecuencia, por todo lo expresado, corresponde concluir que el auto de procesamiento dictado respecto de PROTECCIÓN MILLENIUM S.A. y de C. s. o. resulta ajustado a derecho y a las constancias incorporadas actualmente al expediente principal, por lo que debe ser confirmado.