



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

03361/2024.-

“ZALESKY, JUAN JOSE (TF 32829-I) c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”.

Buenos Aires, 1 de abril de 2025.- AMD

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I.- Que, por medio del [pronunciamiento](#) del 17/03/23, la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió, por mayoría, hacer lugar a la excepción de prescripción respecto de las resoluciones que aplicaron sanciones a la contribuyente; confirmar parcialmente la resolución determinativa de oficio del Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2004 –con las salvedades indicadas en el Considerando VII); confirmar parcialmente la resolución que determinó de oficio el Impuesto al Valor Agregado (períodos fiscales 09 y 11/2004 –con las salvedades surgidas del Considerando IX); ordenar al Fisco Nacional a que practique la respectiva reliquidación e imponer los accesorios en relación a sus respectivos vencimientos.

Para decidir de tal modo, los integrantes del voto mayoritario recordaron que el actor ejercía la profesión de abogado y que había percibido honorarios judiciales por su actuación como patrocinante en demandas entabladas contra la Provincia de Río Negro, por aplicación de las leyes provinciales 2509 y 2990.

Particularmente indicaron que, en los litigios referidos, se había llegado a un acuerdo: “[p]or el cual el estado provincial reconoció el derecho de los demandantes, lo que dió lugar a la firma de diversos convenios, en los cuales se estipularon pagos por capital a los actores de tales juicio y honorarios para los patrocinantes -entre ellos el aquí actor-, los que fueron percibidos, parte en efectivo y en su mayor parte, en bonos [...]”.

Además, agregaron que: “[l]os convenios celebrados entre la provincia y los abogados patrocinantes, se presentaron en los diferentes juicios del Tribunal





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

del Trabajo de la provincia de Río Negro. A partir de dichos acuerdos, el Tribunal de Trabajo reguló los montos de capital de los actores y honorarios e IVA de los patrocinantes. Los acuerdos contemplaban pagos, de una parte del monto adeudado, en efectivo en 9 cuotas y el resto, en títulos provinciales Bogar I [...] los convenios que dieron finalización a los litigios preveían la responsabilidad del abogado patrocinante, por la exactitud de las sumas determinadas, tanto de capital como de honorarios de cada juicio, y que en caso que se detectaran errores con posteriores auditorias, sería el abogado, el responsable de tales diferencias [...]”.

Luego, señalaron que se había detectado que el contribuyente percibió los bonos BOGAR en la cuenta N.º 54.536 y que no había acreditado el pago de las sumas recibidas a sus clientes. De tal manera, indicaron que para el Fisco esos instrumentos (recibidos y no restituidos) eran “ganancias gravadas” en el Impuesto a las Ganancias y “prestaciones gravadas omitidas” en el Impuesto al Valor Agregado, por aplicación del artículo 18 de la L.P.T.

En ese orden, relataron que, para determinar el monto imponible, el organismo fiscal había estudiado los egresos correspondientes a ejercicios posteriores, considerando como honorarios “no declarados” únicamente a los montos detallados en el papel de trabajo obrante a fs. 1010/1011 de los antecedentes administrativos (respecto de los cuales no se había podido justificar su transferencia a los demandantes) descontando a dicho total las sumas de transferencias de bonos efectuadas desde la cuenta “honorarios” (7038) a la cuenta capital (54.536 –gravando únicamente los bonos que se encontraran en ella).

Sobre el punto, expresaron que la agencia, para estimar el monto de los honorarios omitidos, computó los montos dispuestos por el contribuyente para sí y que resultaron ser aquellos egresos de la cuenta comitente capital que no pudo probar haber entregado a los demandantes.

En cuanto a la valuación de los bonos en el Impuesto a las Ganancias, dejaron sentado que: “[l]a pretensión fiscal tiene su origen, en parte en base cierta, correspondiente a la acreditación en la cuenta Honorarios de bonos





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

BOGAR 1 por valor nominal 2.204.178, con fecha 11/11/2004, correspondiendo el neto de IVA a \$ 1.821.634,71 cifra a la cual, al aplicarle la cotización vigente del 30% -compartida por el contribuyente arroja un total de \$ 546.490,41. A ello se agrega la estimación efectuada de honorarios omitidos percibidos en bonos por V/N 1.592.498, al que al aplicarle la cotización vigente del 30% -compartida por el contribuyente arroja un total de \$ 477.749,40 [...].

De tal modo, detallaron que la pretensión fiscal ascendía a un ajuste total de base imponible de \$ 1.024.239,81, del que correspondía sustraer el importe de cupones de \$ 98.368,28, arrojando un total de ajuste de \$ 925.871,53, que debían ser adicionados a las rentas declaradas.

Así, apuntaron que la cuestión a resolver subyacía sobre el ajuste sustentado en los movimientos de la cuenta comitente N.º 54.536 (cuenta depositante N.º 1030 Banco Patagonia Sudameris) que fueron considerados por el organismo fiscal como honorarios omitidos.

Insistieron en el deber del letrado de transferir los montos que percibió en la denominada “cuenta capital” a cada uno de los actores y en las circunstancias que mediaron para el cobro de los honorarios correspondientes.

Seguidamente, entendieron que debía examinarse si la metodología empleada por el organismo recaudador se había adaptado a la preceptiva legal.

Distinguieron las potestades determinativas del Fisco sobre base cierta/directa o estimativa/presunta y los requisitos que oficiaban como habilitantes de la segunda de ellas, citaron doctrina y jurisprudencia judicial y administrativa sobre el punto y postularon que resultaba razonable y ajustado a derecho: “[e]l ajuste sustentado en los movimientos de la cuenta en la cual se depositaron los montos destinados a abonar el capital de los actores que demandaron al estado provincial, pero que no tuvieron como destinatarios a los actores de tales juicios, sino a personas vinculadas con el actor, como familiares y empleados, presumiendo en razón de ello, que se trató de honorarios omitidos de declarar [...].”





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

Descartaron las quejas de la actora relacionadas con la valoración de la prueba testimonial en la instancia administrativa y, posteriormente, entendieron que para dilucidar si la totalidad de los bonos depositados por la Provincia para cancelar el capital de los actores había sido utilizado, debían estudiarse las probanzas surgidas de las actuaciones administrativas.

En ese contexto, postularon que: *“[e]l detalle del análisis efectuado en la cuenta “capital”, aclarando la fiscalización que se depuraron todos aquellos egresos que contaban con su debida justificación y especificando que el ajuste se hizo a partir de los egresos de significación que tuvieron como destino a otras cuentas de titularidad del actor y de su esposa, como así también a cuentas de sus hijos y de un empleado de su estudio, y también se verificó que se transfirieron bonos para la compra de una propiedad y también se comprobó que se transfirieron bonos a la provincia de Río Negro. También la fiscalización analizó los ingresos que tuvo la cuenta señalada, habiéndose detectado que el actor había transferido un importe total de \$ 1.244.787.- desde la cuenta denominada “honorarios”.*

Por ende, a efectos de arribar al ajuste por honorarios omitidos, se partió del total de los egresos que no tuvieron como destinatarios a los actores de los juicios, pero a este monto se le restó el total de los depósitos que provenían de la cuenta honorarios y también los depósitos de menor significación, obteniendo así el saldo neto de egresos que no fueron entregados a los verdaderos beneficiarios que ascendió a un total de \$ 1.592.498 de valor nominal [...].”

Además apuntaron que, del detalle de los egresos considerados por el Fisco para materializar el ajuste por honorarios omitidos, surgía la inclusión de un egreso del 20/07/05, que tuvo por destinatario a la Provincia de Río Negro por un valor nominal de 513.262 (reconocido por la Provincia citada y por la nota recibida de la fiscalía de Estado) que no debió haber sido considerada a los efectos de calcular el ajuste citado.

En ese orden de ideas, abordaron las restantes devoluciones efectuadas a la fiscalía y apuntaron que, según se desprendía de los antecedentes administrativos y detalle de egresos considerados en el ajuste, no se habían





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

incluido otras transferencias destinadas a la Provincia, razón por la cual no correspondía depurar esos montos (no considerados por el organismo fiscal).

Igualmente, tampoco hicieron lugar a: *“[l]os dichos de la actora respecto a que deben restarse las transferencias efectuadas a sus patrocinados, que detalla en su escrito de recurso -vid. fs. 94-, toda vez que surge evidente que tales transferencias en ningún momento fueron consideradas por el Fisco para arribar al monto de ingresos omitidos, conforme se desprende del detalle de los egresos considerados y del resumen de cuenta agregado en los antecedentes administrativos [...]”*.

Así, y toda vez que la recurrente no había acompañado ninguna otra probanza pertinente, confirmaron el ajuste sustentado sobre la base de los honorarios estimados en base a los ingresos y egresos de la “cuenta capital” en el Impuesto a las Ganancias.

Por otra parte, en el caso de los honorarios percibidos en la “cuenta honorarios”, destacaron que se había realizado un ajuste sobre base cierta, al constatar que tales honorarios no habían sido oportunamente declarados en el Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2004).

Para abordar esa cuestión, indicaron que la contribuyente expresó que los honorarios fueron declarados de acuerdo al momento de la percepción de los cupones de los bonos y que se había incluido en la declaración jurada del tributo como renta de cuarta categoría, la suma de \$98.268,28: *“[d]ejando expresa constancia que dicha imputación fue aceptada por el Fisco, al detraerla de la suma pretendida y en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2005, como renta de la 4° categoría, por la suma de \$456.697,28 [...]”*.

Frente a tales circunstancias, recordaron que los honorarios percibidos a través de los bonos se encontraban gravados en razón de lo dispuesto por el artículo 79, inciso “f” de la ley del tributo, imputándose con su percepción en razón del artículo 18 de la norma referida.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

Por ello, consideraron que le asistía razón al organismo fiscal, en tanto se trataba de honorarios percibidos en especie en el período fiscal 2004 (que debieron ser allí declarados). Además, desestimaron la posición relacionada con las correcciones simétricas de la actora, toda vez que no se encontraban probadas en el caso las condiciones para su aplicación.

Luego, abordaron el ajuste realizado en el Impuesto al Valor Agregado, postulando que se había realizado una estimación de honorarios omitidos, de acuerdo con los movimientos de la “cuenta capital”.

Explicaron que surgía de la resolución apelada que: “[s]e computó el débito fiscal que surge de aplicar la tasa vigente sobre el precio neto de honorarios, sin tener en cuenta la cotización de los bonos provinciales, conforme lo dispuesto por el art. 10 de la ley del gravamen. En este sentido, se partió del importe neto de \$ 1.592.498 al que se le aplicó la alícuota de 21 %, determinando un débito fiscal omitido de declarar de \$ 334.424,58. Por su parte, respecto de los honorarios cobrados en bonos, que surgen de la cuenta denominada “honorarios”, el organismo fiscal partió del importe bruto de \$ 2.204.178, monto que dividido por la tasa de la alícuota adicionada a la unidad, permitió arribar al importe neto de \$ 1.821.634,71, al que se le aplicó la alícuota del 21% determinando un débito fiscal omitido de declarar de \$ 382.543,28 [...]”.

En tales condiciones, en primer lugar, abordaron el planteo relacionado en la exención que, en la mirada de la actora, se había establecido para los honorarios cancelados a través de bonos.

Para rechazar esa posición, el Tribunal indicó que el estado provincial le había abonado a la recurrente sus honorarios, con más el tributo referido, circunstancia que no podía ser desconocida, pretendiéndose la aplicación de una exención sobre un impuesto que fue soportado oportunamente por la provincia de Río Negro.

Respecto del ajuste sustentado en el monto de honorarios estimados en base a los movimientos de la “cuenta capital”, destacaron que no se encontraba configurada en la causa la circunstancia de que las sumas implicadas efectivamente se encontraran exentos: “[t]oda vez que el monto de honorarios





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

omitidos determinado en base a la cuenta capital, no fueron abonados por la provincia de Río Negro en concepto de honorarios, sino que fueron depositados para ser transferidos a los demandantes, pero el recurrente los retuvo para sí, y por ende, no se configura el supuesto que prevé la norma para eximirlo del tributo [...]”.

Acto seguido, se propuso analizar la base imponible sobre la cual debía calcularse el tributo.

En cuanto al ajuste sustentado en la cuenta “honorarios”, consideraron acreditado que el monto había sido transferido en bonos al actor y recordaron que, la perspectiva actoral, resultaba ser que, tratándose de un pago en especie, la base imponible debía responder al valor de mercado de los títulos a la fecha de su acreditación en la cuenta comitente.

De otro lado, recordaron que la agencia recaudadora sostuvo que: “[p]ara calcular el débito fiscal de los honorarios cobrados en bonos bogar clase 1 del Estado Provincial se partió del importe bruto de \$ 2.204.178, monto que dividido por la tasa de la alícuota adicionada a la unidad permitió arribar al importe neto de \$ 1.821.634,71 al que se aplicó la alícuota del 21%, determinando el débito fiscal omitido de declarar de \$ 382.543,29. Cabe señalar que el organismo fiscal partió del valor nominal total de los títulos percibidos y a partir de allí calculó el débito fiscal contenido en dicho monto [...]”.

Así, citaron la configuración de la base imponible que surgía del artículo 10 de la Ley del I.V.A. y explicaron que: “[s]i bien, en principio resulta[ba] acertado considerar que el monto fijado judicialmente en concepto de honorarios constituirá la base imponible en el mencionado tributo [...] no [podía] pasarse por alto que ese monto fue percibido por el actor a través de bonos, los cuales, contaban con un valor de cotización del 30%, valor sobre el cual las partes concuerdan en estos actuados [...]”.

Así, advirtieron que el propio Fisco había computado, al referirse al otro impuesto involucrado, los bonos a su valor de cotización, no introduciendo razones fundadas para aplicar un criterio diferente.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

Frente a tales circunstancias, consideraron que en el Impuesto al Valor agregado debía considerarse el valor de cotización al momento de su percepción (por tratarse de valor de mercado de tales bonos), hecho que justificaba la modificación del ajuste del fisco.

A ello, agregaron que la misma conclusión debía adoptarse: “[r]especto del ajuste por honorarios omitidos de declarar determinado en base a los movimientos de la cuenta “capital”, razón por la cual debe modificarse la base imponible -en base al valor de cotización de los bonos- sobre la que corresponde aplicar la alícuota del 21% [...]”.

Por último, en cuanto a las sanciones aplicadas, recordaron su carácter penal, la aplicación del principio de irretroactividad de las leyes y postularon que: “[l]a suspensión de la prescripción contenida en el art. 44 de la ley 26.476, en tanto implica la aplicación retroactiva de una norma que coloca al contribuyente en una situación más gravosa, violatoria por ello de la garantía contenida en el art. 2 del C.P.N., resultan incompatibles en la especie.

De tal forma, corresponde señalar que las facultades del Fisco se encontraban prescriptas al 29 de octubre de 2014, fecha en la que se dictaron las sanciones correspondientes al impuesto a las ganancias del período fiscal 2004 e impuesto al valor agregado por los períodos 09 y 11/2004. En efecto, el plazo de prescripción comenzó a regir el 1° de enero de 2005 para las sanciones correspondientes al impuesto al valor agregado y 1° de enero de 2006 para el impuesto a las ganancias del período fiscal 2004, resultando aplicable únicamente la causal de suspensión dispuesta mientras dure el proceso penal y hasta 180 días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia penal, conf. art. 65 inc. d) de la ley de procedimiento fiscal, siendo evidente que las resoluciones sancionatorias se dictaron cuando ya se encontraban prescriptas las facultades del Fisco.

En efecto, conforme se desprende de las resoluciones sancionatorias, el organismo fiscal aplicó las suspensiones dispuestas por las leyes 24.476 y 26.860, a efectos del cómputo del plazo de prescripción, las cuales, por las razones expuestas, no resultan aplicables en estos actuados [...]”.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

Por ello, consideraron que correspondía admitir la excepción opuesta.

II.- Que, disconforme con lo resuelto, [apeló](#) el Fisco Nacional, quien [fundó](#) su recurso el 5/09/23 y cuyo traslado no fue contestado por la actora. Se agravió, en síntesis, de la admisión de la prescripción y de las modificaciones a los ajustes llevadas adelante por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Respecto de la primera de las cuestiones enunciadas, apuntó que en el caso se verificaron la omisión del pago del Impuesto al Valor Agregado (mediante la presentación de declaraciones juradas con datos falsos) y la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2004) con datos engañosos.

Recordó el lapso quinquenal de prescripción surgido de la L.P.T. y la forma de computarlo, para luego expresar que: “[s]iendo que en autos nos encontramos frente al Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 09 y 11/2004 y al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2004, el término de la prescripción comenzó a correr a partir del 1° de enero de 2005 para el Impuesto al Valor Agregado (según el cómputo para el período fiscal más antiguo, esto es 09/2004, con vencimiento el 21/10/2004) y del 1° de enero de 2006 para el Impuesto a las Ganancias (según el cómputo del para el período fiscal 2004, con vencimiento el 21/05/2005), respectivamente, de modo que en principio las acciones y poderes del Fisco Nacional prescribirían al 31 de diciembre de 2009 para el Impuesto al Valor Agregado y al 31 de diciembre de 2010 para el Impuesto a las Ganancias [...]”.

En ese contexto, entendió que debía precisarse si existían causales de interrupción o suspensión de la prescripción. Manifestó que se verificaban tres causales, a saber: la prevista en el artículo 44 de la ley 26.476 (que suspendió el curso de la prescripción para determinar o exigir el pago de tributos por un año), la dispuesta en el entonces inciso “d” del artículo 65 de la ley 11.683 y la prevista en el artículo 17 de la ley 26.860; que postergaban las fechas mencionadas anteriormente.

Asimismo, entendió que debía considerarse, además del año de suspensión surgido de la ley 26.476: “[e]l día 06/10/2009, es interpuesta la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

denuncia penal en contra del contribuyente, corresponde calcular como plazo transcurrido de prescripción, un total de tres (3) años, once (11) meses y veinticuatro (24) días para el Impuesto al Valor Agregado y de dos (2) años, once (11) meses y veinticuatro (24) días para el Impuesto a las Ganancias, de acuerdo a lo previsto en el artículo 65 inciso d) de la Ley de Procedimiento Tributario (vigente al momento de dictarse las resoluciones sancionatorias objetadas); restando en consecuencia para cumplir el plazo legal, el transcurso de un (1) año y seis (6) días para el Impuesto al Valor Agregado y de dos (2) años y seis (6) días para el Impuesto a las Ganancias [...]”.

Además, puntualizó que los 180 días de suspensión previstos por el artículo 65, inciso “d”, teniendo en cuenta la fecha en la cual había quedado firme la sentencia penal (esto es, el 01/03/12), determinaban que el cálculo debía ser retomado el 7/12/12.

A su vez, consideró que la suspensión anual del artículo 17 de la ley 26.860 derivaba en que: “[l]os días 13/12/2014 para el Impuesto al Valor Agregado y 13/12/2015 para el Impuesto a las Ganancias las respectivas fechas de prescripciones de las acciones y poderes fiscales [...]”.

Frente a tales circunstancias, expresó que: “[e]l sentenciante para considerar prescripto el plazo para aplicar las sanciones recurridas en autos, sostiene que las suspensiones dispuestas por las Leyes N° 26.476 y N° 26.860 no resultan aplicables al caso por ser incompatibles en la especie, 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. [...]”.

Cuestionó la lógica aplicada por considerarla irrazonable, toda vez que se aplicaban indiscriminadamente los principios que regían la materia penal a las infracciones administrativas, sin compatibilizar las particularidades del bien jurídico protegido por las leyes específicas.

Citó jurisprudencia y doctrina y postuló que correspondía: “[r]echazar también el errado argumento utilizado por el Tribunal Fiscal referido a la irretroactividad de la ley por el transcurso corrido de prescripción, dado que dicho





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

lapso representaba un derecho en expectativa, una situación no concluida al momento de la entrada en vigor de las Leyes N° 26.476 y N° 26.860. En consecuencia, el curso de circunstancias precedentes que no hubieran generado efectos jurídicos fue alcanzado por la suspensión dispuesta por las Leyes N° 26.476 y N° 26.860, como no puede ser de otro modo puesto que únicamente se puede suspender un plazo que ya se encuentra corriendo. El sentenciante parece ignorar que la prescripción se rige por las leyes en vigor al momento en que se cumple, por lo que si no se ha consumido el lapso con anterioridad, el legislador es dueño de modificar las condiciones en las cuales la prescripción puede generar un derecho adquirido. Por lo tanto, la aplicación de la suspensión de la prescripción prevista en la Leyes N° 26.476 y N° 26.860 no importa retroactividad alguna sino se trata del denominado efecto inmediato de la ley que rige respecto de un plazo de prescripción en curso según la regla general del artículo 3 del Código Civil [...].”

Estimó que las leyes 26.476 y 26.860 habían extendido los efectos de las suspensiones a todos los contribuyentes sin excepción y concluyó que: “[a]l momento de la emisión de las Resoluciones N° 168/2014 (DV RNEU) y N° 169/2014 (DV RNEU) ambas de fecha 29/10/2014, que aplicaron las multas objetadas en autos, no había operado el plazo quinquenal previsto en el Ley N° 11.683, por lo que las facultadas del Fisco no se encontraban prescriptas [...].”

Por otra parte, en lo que concernía al ajuste materializado en el Impuesto a las Ganancias, sostuvo que, contrariamente a lo postulado por el Tribunal Fiscal, el contribuyente había efectivamente dispuesto de los fondos (V/N 513.262) al tenerlos acreditados en su cuenta y disponibles al 31/12/2004 sin haberlos entregado a los beneficiarios.

Al respecto, expresó que: “[L]uego, si los devolvió a la provincia, corresponderá analizar la procedencia de efectuar el ajuste correspondiente a la renta, pero en el año que tal hecho ocurra, lo que no ocurrió en el año 2004 que se discute en la causa; hecho que fue deliberadamente omitido por el sentenciante. En otras palabras, si bien surge de los antecedentes administrativos que el contribuyente devolvió los \$ 513.262.- a la provincia de Río Negro, también emana claro de éstos que fueron devueltos con fecha 13/07/2005. Entonces,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

siendo que corresponde efectuar la imputación de la devolución en el año que tal hecho ocurra, no corresponde imputar en el año 2004 en que percibió los bonos las devoluciones de estos que le corresponda en definitiva efectuar en años posteriores [...]”.

Por ello, consideró arbitraria la valoración realizada por la instancia anterior.

Finalmente, en cuanto a lo resuelto respecto del Impuesto al Valor Agregado, sostuvo que: *“[e]ste Organismo al dictar aquella resolución, luego de referirse al Impuesto a las Ganancias y a cómo se computaron los bonos en dicho impuesto, expresó que es diferente la valuación de los bonos para determinar el Impuesto al Valor Agregado, justificando su decisión en la opinión del máximo órgano asesor de esta AFIP-DGI, plasmada en Actuación N° 52/04 (DI ASLE) y N° 554/04 (DI ASLE), obrante a fojas 506/ 511 del cuerpo Principal del Impuesto a las Ganancias, en la que se concluyó que: “...de conformidad con lo preceptuado por el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el monto fijado judicialmente en concepto de honorarios constituirá la base imponible en el mencionado gravamen, con independencia de la forma de cancelación de la prestación que da origen a la obligación tributaria”.*

Asimismo, se expuso que en la misma: *“...debe ponderarse que el bien recibido como pago en especie, es un título representativo de una deuda del Estado Provincial, es decir, un crédito para el profesional que nominalmente se corresponde con el precio del servicio fijado en la sentencia judicial”. Y que: “La cotización del título, sus fluctuaciones, e inclusive, su amortización o una eventual transferencia posterior, son hechos económicos distintos a aquella prestación de servicios generadora del honorario y del gravamen que sobre ésta recae” [...]”.*

Por esas razones, entendió que resultaba erróneo el razonamiento del Tribunal Fiscal y manifestó que: *“[d]e acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente en su artículo 10, no existe distinción en la forma de cancelación de la prestación, debiendo computarse el débito fiscal correspondiente aplicando la tasa vigente sobre el precio neto de los honorarios, sin tener en cuenta la cotización de los bonos provinciales [...]”.*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

En razón de lo antedicho, solicitó que se revocara lo decidido.

III.- Que, efectuada la reseña que antecede, resulta oportuno recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que se pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo en aquellas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre muchos otros y esta Sala, *in re*, “Massuh S.A. c/D.G.I.”, expte. N.º 38.066/2011, del [17/11/2021](#) y “HSBC Argentina Holdings S.A. -TF 48911-I c/D.G.I.”, expte. N.º 19.801/2021, del [1/07/22](#), pronunciamiento confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en fecha [27/12/2024](#), entre muchos otros).

Y, además, tampoco es obligación de los juzgadores ponderar todas las pruebas agregadas, sino únicamente las que se estimen apropiadas para resolver el conflicto (cfr. doc. *Fallos*: 274:113; 280:320; 291:390; 310:267; 321:1776 y esta Sala, *in re*, “Strazzolini, Ronaldo Emilio c/E.N. –A.F.I.P. –D.G.I.”, expte. N.º 71.973/2018, del [16/07/2021](#) y “EIDICO S.A. -TF 46884-I c/D.G.I.”, expte. N.º 22.019/2017, sentencia del [5/12/2022](#)).

IV.- Que, inicialmente, deben abordarse los agravios relacionados con el ajuste que llevó adelante el Fisco en el Impuesto a las Ganancias (que fue objeto de modificación por parte del pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación).

Así, corresponde recordar que, por conducto de la [Resolución N.º 195/08 \(DV RNEU\)](#), la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos impugnó la declaración jurada del actor en el tributo referido (por el período fiscal 2004) y estableció la obligación de abono por las sumas de \$269.448,37 y \$206.172,91 (esta última, en concepto de intereses resarcitorios).

Luego, es necesario apuntar que, según la redacción del artículo 18 de la ley del tributo, para las personas físicas con residencia en el país el año fiscal comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre, razón por la cual deben computar, en el año calendario, las ganancias obtenidas por aplicación de los criterios fijados por la ley en cada caso.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

Además, se encuentra acreditado en la especie que, durante julio del año 2005, el contribuyente materializó devoluciones parciales en títulos públicos BOGAR Serie I –Clase I (en cuanto aquí importa, de aquellos con el V/N 513.262,00), desde la cuenta comitente N.º 54.536 (de titularidad del Sr. Zalesky, en la cual eran depositadas las sumas conectadas a los juicios ya referidos) a la Provincia de Río Negro en la cuenta comitente N.º 27 (ver fs. 36 del primer cuerpo judicial; 920 del Cuerpo Principal “Ganancias” N.º 5 y fs. 1007; 1010; 1012 y 1029/1030 del Cuerpo Principal “Ganancias” N.º 6).

En estas condiciones, y teniendo en cuenta que el Tribunal Fiscal de la Nación cimentó su decisión en el momento de realización de la mencionada transferencia, la posición del Fisco Nacional resulta admisible; ello, habida cuenta de que, independientemente de la fecha en la cual se llevó adelante el egreso de los títulos implicados, lo realmente relevante, a efectos de evaluar la situación de la contribuyente en el período objeto de ajuste, es la acreditación y disponibilidad de los fondos en la cuenta de su titularidad al cierre del ejercicio correspondiente (esto es, al 31/12/04).

De esta manera, frente al concreto reproche de la agencia recaudadora, fundado en la recepción de los instrumentos mediante los cuales se materializó el pago, durante el año 2004 y la ausencia de constancias que permitan afirmar que los bonos percibidos hubieran sido entregados a sus auténticos beneficiarios o destinatarios finales, es que cabe revertir la decisión del Tribunal Fiscal y confirmar la Resolución N.º 195/08 (DV RNEU) en este aspecto.

V.- Que, por otra parte, es necesario analizar la posición de la demandada conectada con la revocación del criterio de valuación de los bonos en el Impuesto al Valor Agregado y la consecuente inclinación por el valor de cotización de ellos al momento de su percepción.

Preliminarmente, y atento a lo manifestado en el voto minoritario de la sentencia apelada, cuadra advertir que no es materia de discusión ante esta instancia la eventual exención que le pudiera corresponder al contribuyente en el impuesto aludido, en virtud de lo previsto por las leyes 24.475 y concordantes.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

Luego, debe dejarse sentado que el artículo 10 de la ley del tributo establece, en lo que aquí importa, que: “[E]l precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza [...]”. Concordantemente, el artículo 46 de la reglamentación indica que: “[L]a definición de precio neto que surge por aplicación de las disposiciones de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y este reglamento, sólo tendrán efecto a los fines de la determinación del gravamen creado por la misma [...]”.

De este modo, acierta el Fisco al afirmar que es el monto fijado judicialmente en concepto de honorarios aquel que constituye la base imponible del tributo, a poco que se repare en que ella se encuentra compuesta por las sumas que por todo concepto tenga derecho a percibir el vendedor o locador, sea que figuren globalmente o en forma discriminada, en la misma factura o documento equivalente (habida cuenta de que, en realidad, se trata del monto de la contraprestación que efectivamente corresponde por la venta, locación o prestación gravada).

En efecto, el título representativo de la deuda del Estado Provincial fija específicamente un crédito a favor del profesional, cuyo monto nominal coincide con el monto determinado en la sentencia judicial.

Además, en este caso, no es posible asignarles a las fluctuaciones derivadas de la cotización del instrumento incidencia alguna toda vez que, si bien se trata de hechos económicos conectados con éste, resultan ajenos a la prestación de servicios que oficia como causa del pago del impuesto, así como a la suma empleada para la cancelación de los mismos.

Al respecto, reviste utilidad apuntar que, si bien la decisión de grado arguyó que en la especie se comprobó un valor de mercado menor, lo cierto es que este también podría haber sido superior (y no por ello implicar el pago, por los hechos y conceptos descriptos, de una mayor cuantía), por manera que tal como surge de la directiva que contiene la norma citada en el presente apartado, ha de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

estarse a los montos nominales correspondientes -en el caso- a los servicios prestados.

En estas circunstancias, es posible afirmar que el criterio aplicado por el ente recaudador resulta ajustado a derecho, circunstancia que determina la revocación del pronunciamiento apelado y la confirmación de la [Resolución N.º 196/08 \(DV RNEU\)](#).

VI.- Que, en tercer término, corresponde avocarse al tratamiento de los agravios del Fisco esgrimidos contra la prescripción declarada respecto de las resoluciones que aplicaron sanciones al contribuyente.

Para decidir acerca de esta cuestión, es determinante evaluar la consideración que el Tribunal Fiscal de la Nación le otorgó a las suspensiones anuales introducidas por las leyes 26.476 y 26.860, que resultan vitales para sostener la pretensión fiscal (según la cual esas normas produjeron un desplazamiento de dos años que implicaba que los plazos de prescripción se cumplieran los días 13/12/2014 para el Impuesto al Valor Agregado y 13/12/2015 para el Impuesto a las Ganancias -por lo que las Resoluciones N.º [168/2014](#) (DV RNEU) y N.º 169/2014 (DV RNEU), ambas de fecha 29/10/2014, no estarían prescriptas-).

En estas condiciones, debe afirmarse que los agravios expuestos por el Fisco Nacional encuentran adecuada respuesta en el pronunciamiento de esta Sala, *in re*, “Granos y Semillas S.R.L. c/Dirección General Impositiva” (expte. N.º 38212/2017, [sentencia](#) del 10/10/17, que se encuentra [firme](#)), a cuyos fundamentos cabe remitir por razones de brevedad y darlos aquí por reproducidos.

En efecto, allí fue señalado, con relación a una multa impuesta con base en la determinación realizada en el Impuesto al Valor Agregado, que: “[e]n múltiples oportunidades el Alto Tribunal reconoció el carácter penal de infracciones como la aquí cuestionada, característica que no se ve afectada por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (arg. Fallos: 267:457; 287:76; 308:2043; entre otros).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

En un supuesto análogo al de autos, en tanto que también se discutía la validez de la aplicación de una cláusula legal que disponía la suspensión de la prescripción frente a una multa, la Corte Suprema expuso que su aplicación al caso concreto, importaría juzgar al actor con base a una norma posterior más gravosa, con transgresión del principio constitucional que impide tal retroactividad (conf. art. 18 de la Constitución Nacional) y del principio general de la ley penal más benigna contenido en el artículo 2º del Código Penal (conf. Fallos: 287:76). Al respecto, aclaró que esa garantía comprende la exclusión de disposiciones penales posteriores al hecho infractor -leyes “ex post facto”- que impliquen empeorar las condiciones de los encausados (Fallos: 197:569; 254:116; 287:76; entre otros).

En lo que aquí importa, esa situación se configura con relación a la sanción impuesta mediante la Resolución 93/12 (DV CRR1), ya que fue la suspensión del plazo establecida mediante el art. 44 de la Ley 26.476 la que mantuvo vivos los poderes del Fisco.

En ese sentido también se ha pronunciado la Sala V de esta Cámara, en los autos: “Ulloa, Hernán Manuel (TF 29890-I) c/D.G.I.”, Expte. N° 36.119/2013 del 4 de octubre de 2016, oportunidad en la que señaló que, el principio penal indicado precedentemente -aplicable al ámbito sancionador- lleva a considerar que la aplicación de la Ley N.º 24.587 (que suspende el plazo de la prescripción en un sentido similar al establecido mediante el art. 44 de la Ley 26.476) importaría en el caso juzgar al actor con base en una norma posterior más gravosa, empeorando su situación frente al ilícito tributario (Fallos: 197:569; 254:116; 287:76; entre otros).

Como corolario, y por aplicación del principio de la ley penal más benigna, la suspensión dispuesta por la normativa citada no resulta aplicable, ya que importa agravar la situación del infractor, en consecuencia, se revoca en este aspecto el pronunciamiento apelado, y se declara la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para aplicar la sanción de multa por el Impuesto al Valor Agregado [...]” (ver Considerando XII, el subrayado no corresponde al original).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

A mayor abundamiento, y en lo que refiere específicamente al régimen instaurado por conducto de la ley 26.860, también es dable invocar las conclusiones adoptadas por este Tribunal en la causa: "[Banco Patagonia S.A. \(TF 47079-I\) c/Dirección General Impositiva](#)" (expte. N.º 3012/2021, sentencia del 10/12/21) y reiteradas en el Considerando VII de "HSBC Argentina Holdings S.A. - TF 48911-I c/D.G.I." (esta última, como se expresó y citó en el Considerando III, confirmada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación), según la cual la suspensión introducida era aplicable solamente a quienes se hubieran acogido al régimen de exteriorización voluntaria que creaba la ley (circunstancia que, por cierto, no se encuentra acreditada en el caso).

De este modo, en tanto resulta claro y evidente que las suspensiones emanadas de las leyes citadas -invocadas para prevenir la declaración de la prescripción- que vulneran los estándares transcritos en los párrafos antecedentes, resultan inaplicables en razón de los fundamentos expuestos, es que debe confirmarse el pronunciamiento apelado en este aspecto.

VII.- Que, con respecto a las costas de la instancia de origen, en atención al modo en que se resuelve, corresponde adecuar la distribución efectuada en el Tribunal Fiscal de la Nación y disponer que las mismas se encuentren en un 80% a cargo de la actora y en un 20% en cabeza de la demandada (cfr. arts. 68, segunda parte, 71 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

Por otro lado, y en lo que concierne a las costas de esta instancia, cabe apuntar que la naturaleza de la cuestión decidida justifica el apartamiento del principio objetivo de la derrota y la distribución de ellas en el orden causado (cfr. artículo 68, segunda parte y 71 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

Como corolario de lo expuesto, este Tribunal **RESUELVE:** 1º) admitir parcialmente el recurso del Fisco Nacional y, en consecuencia, revocar el pronunciamiento apelado con los alcances que surgen de los Considerandos IV y V; 2º) confirmar la declaración de prescripción por los fundamentos esgrimidos en el Considerando VI; 3º) distribuir las costas de la instancia de origen en un 80% a





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

SALA II

cargo de la recurrente y en un 20% en cabeza de la demandada (cfr. arts. 68, segunda parte, 71 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del art. 197 de la ley 11.683) y 4º) distribuir los accesorios esta instancia en el orden causado (cfr. arts. 68, segunda parte y 71 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria en los términos del art. 197 de la ley 11.683).

Se deja constancia que la Dra. María Claudia Caputi no suscribe por hallarse en uso de licencia (art. 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

