



Ciclo de Actualidad Tributaria

Dres. Horacio Ziccardi y Hugo Kaplan

Expositora: Dra. C.P. Carolina Calello

21 de agosto de 2025

Amparo por mora. Efectiva devolución de los importes

Causa: Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala III, Crespo, Fernanda, 10/7/2025

Amparo artículo 182 de la Ley N° 11.683, solicitando que se fije un plazo razonable para que el fisco complete las diligencias necesarias tendientes a la devolución de las percepciones sufridas correspondientes al período fiscal 2023

TFN Sala B 18/2/2025, rechazó la petición: no se configuraban los requisitos para la acción intentada.

Requisitos:

- 1) demora en la realización de un trámite o diligencia por parte de los empleados de los organismos recaudadores
- 2) dicha demora debe ser excesiva
- 3) debe provocar un perjuicio o perturbación en el ejercicio de una actividad o derecho
- 4) pronto despacho

Amparo por mora. Efectiva devolución de los importes

Causa: Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala III, Crespo, Fernanda, 10/7/2025

Respuesta del fisco: solicitud ya fue aprobada, por lo que la pretensión se dirigía, en definitiva, a obtener que el Tribunal ordenara a la AFIP que acredite las sumas en su cuenta bancaria.

Cita CS Comatter SA s/amparo - IVA - 27/12/1990 (fallos 313:1706).

Además: desestima la acción de repetición planteada en subsidio en los términos del art. 81 de la Ley 11683, las devoluciones solicitadas ya habían sido aprobadas por el fisco.

La contribuyente apela ante la Cámara.

Amparo por mora. Efectiva devolución de los importes

Causa: Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala III, Crespo, Fernanda, 10/7/2025

La Alzada confirma la decisión.

Repasa los requisitos previstos en los art. 182 y 183

Remite a “Comatter” y a otros fallos de la sala V (El Comercio Cía. de Seg. Aprima Fija S.A. c/ E.N. del 4/10/95; Romero Carlos H. del 6/12/95); y Sala III (esta Sala, Carlos A. Caruso y Cía SACEI y otros c/ M° de Economía y MOSP s/amparo por mora, del 15/3/95; Culligan Argentina SA c/ EN –STA s/ amparo por mora, del 23/4/13)

También ratifica la decisión del Tribunal Fiscal en punto a que las devoluciones ya se encuentran aprobadas en sede administrativa, lo cual excluye la procedencia de la repetición prevista en el segundo párrafo del art. 81 de la ley de procedimiento tributario.

Amparo por mora. Efectiva devolución de los importes

Causa: Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala III, Crespo, Fernanda, 10/7/2025

En sentido contrario:

- Sala I, Tecnocampo SA 11/5/2021. Descartó la aplicación de “Comatter”.

La pretensión de la empresa no persiguió el dictado de una orden de pago, sino que se fijara un plazo razonable para que el fisco completara las diligencias necesarias para la conclusión del trámite.

- Sala C TFN “Llorente, Federico” 18/3/2025. Voto de Luis: el trámite de reintegro finaliza recién con el pago por parte del fisco, generalmente instrumentado mediante la efectiva acreditación bancaria en la cuenta del beneficiario de los importes aprobados, es decir, cuando el solicitante tiene plena disponibilidad de tales sumas y no antes de ese preciso acto.

- Resumen: dos criterios

- Tener en cuenta: silencio positivo, ley 27.742 implementó el instituto del silencio positivo en la ley 19.549 para determinados trámites, reglamentado a través de los decretos N° 695 (BO 5/8/2024) y N° 971/2024 (BO 1/11/2024) (listado de trámites alcanzados y excluidos del regimen del silencio positivo).

Intereses. Mora no imputable al deudor. Error excusable

Causa: TFN Sala C Cooperativa de Trabajo Perfil Ltda. 18/6/2025

- DO IVA, intereses y multa por omisión

- 20/08/2004 presenta una multinota solicitando la exención en el IVA, conforme lo establecido por el art. 7, inc. “h”, pto. 19 de la ley 23.349. F460/J IVA exento, desde el 01/08/2004.

A partir de ese momento figuró como “exento” en el sistema de la AFIP, por lo que entendió que necesariamente un empleado del organismo debió analizar la solicitud, su fundamento legal y cargar la información en el sistema con la condición de IVA “exento”, sin que hubiese mediado observación, ni oposición alguna.

6 años después, se inició un proceso de fiscalización que culminó con el dictado de la resolución recurrida.

A la fecha de su categorización, la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria sostenían que las cooperativas se encontraban exentas de la obligación de tributar el IVA.

Intereses. Mora no imputable al deudor. Error excusable

Causa: TFN Sala C Cooperativa de Trabajo Perfil Ltda. 18/6/2025

Cuando tomó conocimiento de la sentencia de la CSJN en “Cooperativa de Trabajo Agrícola Colonia Barraquero Ltda.”, 16/02/2010 se inscribió en el impuesto, lo que demuestra la buena fe en su obrar.

Plantea la omisión culpable del ente fiscal, debió rechazar la solicitud

Actividad que desarrolla la cooperativa es la revisión de vehículos de transporte público de pasajeros, y su tarifa sólo fue actualizada mínimamente en 2008 y 2009, encontrándose desfasada; lo que la hace incapaz en la práctica de soportar un reclamo retroactivo de esta envergadura. Los importes de IVA no fueron cobrados

La buena fe imponía que el ente fiscal rechace la solicitud de exención en un tiempo prudencial, pues interpretó el silencio de la Administración como un verdadero acto convalidatorio de la exención solicitada, dado que la activa omisión por parte del fisco, la llevó a considerar que el estatus fiscal informado era correcto. El accionar fiscal resulta contrario a la teoría de los actos propios.

Intereses. Mora no imputable al deudor. Error excusable

Causa: TFN Sala C Cooperativa de Trabajo Perfil Ltda. 18/6/2025

Modo de cálculo del débito: contenido en el monto facturado.

Intereses: improcedentes, por no encontrarse presente el aspecto subjetivo requerido.

Multa: *error excusable* que excluye su culpabilidad, en tanto las normas aplicables resultaron susceptibles de diferentes interpretaciones por parte de los organismos jurisdiccionales.

En “Cooperativa de Trabajo Agrícola Colonia Barranquero Ltda.”, la CSJN dejó sin efecto la multa impuesta por entender que existía un error que eliminaba la culpabilidad de la entidad.

Intereses. Mora no imputable al deudor. Error excusable

Causa: TFN Sala C Cooperativa de Trabajo Perfil Ltda. 18/6/2025

Voto de Luis: Cuestión de fondo: determinar si los servicios prestados por la cooperativa se encuentran alcanzados por el IVA y en caso de estarlo, cuál es la base imponible del gravamen en los períodos fiscales cuestionados.

Contrato de concesión de servicios con el Gobierno de la Pcia. De Mendoza, según Dto. 132 del 27/01/1997, emanado del Ministerio de Ambiente y Obras Públicas de la Pcia. de Mendoza, mediante el cual obtuvo la concesión de las funciones de revisión técnica obligatoria de la totalidad de los vehículos afectados al transporte de pasajeros y de cargas

“Cooperativa de Trabajo Agrícola Colonia Barraquero Ltda.”, del 16/02/2010, CSJN sostuvo que el precio que cobran las cooperativas por los trabajos contratados por ella con terceros, resulta alcanzado por el IVA, no correspondiendo la exención prevista por el art. 7, inc. “h”, ap. 19 de la ley del gravamen.

También señalaron los inspectores que al analizar las exenciones a la luz del art. 7, inc. “h”, pto. 23 de la LIVA y el art. 39 de su Dto. Reg. 692/1998, el beneficio establecido alcanza al precio que cobra el concedente por una concesión, cualquiera sea la forma y unidad de medida elegida para la retribución, pero no contempla los ingresos que pueda obtener el concesionario por la actividad que desarrolle.

Intereses. Mora no imputable al deudor. Error excusable

Causa: TFN Sala C Cooperativa de Trabajo Perfil Ltda. 18/6/2025

Analiza la actividad de la cooperativa, y diferencia dos cuestiones: por un lado, la relación del asociado con la cooperativa, que el legislador quiso eximir del IVA, por tener un carácter alimentario idéntico al salario que perciben los trabajadores; y, por el otro, los servicios prestados por la cooperativa a sus clientes, los que se encuentran alcanzados por el impuesto.

Remite a CSJN de Fallos 333:16 “Cooperativa de Trabajo Agrícola Colonia Barraquero Ltda.”, del 16/02/2010

Cálculo del débito: Estaba autorizado a emitir factura C, por eso no puede ahora aducir que el IVA estaba incluido en el importe declarado como ingresos en sus EECC -base del ajuste-, sin acreditarlo en debida forma.

Confirma el ajuste.

Intereses. Mora no imputable al deudor. Error excusable

Causa: TFN Sala C Cooperativa de Trabajo Perfil Ltda. 18/6/2025

Intereses: constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora imputable en la que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

CSJN revisó la doctrina de Fallos 304:203 (Ika Renault 25/2/1982) en Citibank N.A. 1/6/2000 (Fallos 323:1315)

- *“si bien en el precedente de Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario...la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria.” (actual art. 886 CCCN)*

- *Criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no exime intereses, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. ...se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas*

Intereses. Mora no imputable al deudor. Error excusable

Causa: TFN Sala C Cooperativa de Trabajo Perfil Ltda. 18/6/2025

Sin embargo, en el caso muy particular de autos, considera relevante observar detenidamente los hechos que rodearon el ajuste discutido.

El 20/08/2004 multinota solicita la exención a partir del 1/8/2004. A esa fecha TFN Sala A a favor cooperativas “Cooperativa de Trabajo Agrícola Colonia Barraquero Limitada”, el 17/06/2003.

Observo que en tal decisorio el Tribunal se remitió a su precedente “*Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda.*”, de fecha 16/04/1998 en el que el fisco ya había planteado la existencia en estos casos de dos hechos imponibles con distinto tratamiento tributario: uno representado por los servicios de los asociados a la cooperativa, exento; y otro representado por los servicios de la cooperativa a los terceros, gravado. Es decir que el fisco nacional **mucho antes de la determinación de oficio aquí apelada**, de fecha 6/10/2011, ya sostenía la postura allí expuesta; pero, sin embargo, y aún con precedentes a su favor (hacía más de un año, de la Corte en “*Cooperativa de Trabajo Agrícola Colonia Barraquero Ltda.*”, del 16/02/2010; y de la Alzada de muchísimo antes, Sala III, “*Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda.*”, del 01/02/1999; Sala V, “*Cooperativa de Trabajo Agrícola C. B. Ltda.*”, del 7/11/2005), no rechazó ni observó la inscripción como exenta, ni impugnó las DDJJ presentadas por la actora hasta “siete años después”..

Intereses. Mora no imputable al deudor. Error excusable

Causa: TFN Sala C Cooperativa de Trabajo Perfil Ltda. 18/6/2025

Si bien podría achacársele a la actora el desconocimiento -al momento de su presentación del 20/08/2004- del precedente de la Alzada ya citado “*Cooperativa Cooperando de Trabajo Ltda.*”, del 01/02/1999, lo cierto es que un diligente obrar de la administración fiscal, necesariamente esperable, debió conducir a un rechazo u observación o impugnación de las DDJJ de la actora, mucho antes del efectuado en la fiscalización base de la determinación aquí apelada.

No puede achacársele a la actora haber adoptado la postura fiscal más favorable ante la existencia de sentencias contradictorias; en cambio, si considero que merece reproche la conducta del fisco, quien dilató injustificadamente la definición de la situación fiscal de la actora frente al IVA, sometiéndola a una innecesaria incertidumbre que luego impactó en forma directa sobre la facturación de 7 años.

Las circunstancias reseñadas, aun restrictivamente interpretadas, me llevan a considerarlas de una excepcionalidad tal que desplazan la responsabilidad de la mora necesaria para la confirmación de los intereses resarcitorios liquidados en autos.

Deja sin efecto los intereses

Intereses. Mora no imputable al deudor. Error excusable

Causa: TFN Sala C Cooperativa de Trabajo Perfil Ltda. 18/6/2025

Multa art. 45 de la ley 11.683

Se configuró el aspecto objetivo o material. Si bien es inadmisibile la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona realizó una conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos 316:1313, 320:2271).

Corte reconoció el error excusable como eximente de responsabilidad cuando éste resulta de los extremos fácticos del caso, cuya valoración corresponde exclusivamente a los jueces de la causa (Fallos 292:195; 327:5345, entre otros), instituto receptado por el actual art. 50.2 de la ley 11.683 (texto según ley 27.430, BO 29/12/2017)

Distintos criterios interpretativos. La demora del fisco en impugnar la condición de exenta de la cooperativa actora y la ambigüedad jurisprudencial existente, pudieron razonablemente llevar a la actora al convencimiento de que la eximición le correspondía. Se configura error excusable

Confirma capital, revoca intereses y multa

Baja de CUIT. Efecto suspensivo. Base contribuyentes no confiables

Causa: Cámara Contencioso Administrativo Federal Sala I, Amoresano Javier, 7/8/2025

Amparo artículo 43 CN Restablecimiento de su Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) y se lo excluya de la «Base de Contribuyentes No Confiables – Base Apoc».

1º instancia hace lugar parcialmente ordena "a la parte demandada que proceda a la inmediata rehabilitación de su CUIT"

Presentó la disconformidad dispuesta en el artículo 35 inc. h) de la ley 11.683, pero se mantuvo la inhabilitación. La AFIP reconoce que restan las etapas finales de emisión de dictamen jurídico y del acto administrativo definitivo, el trámite está próximo a concluirse en el sentido indicado, pese a que la norma establece que el recurso deberá resolverse en el plazo de cinco días.

Vía de hecho, se puso en ejecución un acto estando pendiente un recurso administrativo que, en virtud de norma expresa, implica la suspensión de sus efectos

Baja de CUIT. Efecto suspensivo. Base contribuyentes no confiables

Causa: Cámara Contencioso Administrativo Federal Sala I Amoresano Javier, 7/8/2025

ARCA apela. La acción de amparo no es la vía idónea no existe acto ilegal, ilegítimo o arbitrario que habilite la presente instancia.

Existe un procedimiento específico RG 3832/2016, luego de la resolución apelación art. 74 del DR ley 11.683

Con la baja de la CUIT, se ataca la emisión de facturas apócrifas que serian utilizadas en el mercado, con la finalidad de evadir impuestos [y] se previene un obrar fraudulento que origine un ilícito en el ámbito infraccional o como en el ámbito penal, teniendo en cuenta el monto facturado y/o el monto evadido.

El caso se encuentra en estudio

Baja de CUIT. Efecto suspensivo. Base contribuyentes no confiables

Causa: Cámara Contencioso Administrativo Federal Sala I Amoresano Javier, 7/8/2025

Sentencia: Relata distintos artículos 3832/2016.

Estableció un procedimiento de carácter general para la evaluación periódica de contribuyentes y responsables mediante controles sistémicos ejecutados en forma centralizada, en función de los incumplimientos y/o inconsistencias que pudieran acaecer, cuyo resultado se vería reflejado en los denominados “Estados Administrativos de la CUIT” que representaban distintos grados de acceso y operación de los servicios “Web” con clave fiscal.

Art. 3º ‘Base de Contribuyentes No Confiables’, comprende a los sujetos respecto de los cuales se haya constatado o detectado inconsistencias en relación a la capacidad operativa, económica y/o financiera, que difiere de la magnitud, calidad o condiciones que exteriorizan sus declaraciones juradas, los comprobantes respaldatorios emitidos, o que no reflejan la operación que intentan documentar, o la ausencia de éstos”.

Art. 9 los contribuyentes incluidos en la base a fin de solicitar el cambio de estado administrativo de la CUIT, “deberán presentar una nota en los términos de la resolución general nº 1128 y el formulario F.3283 y aportar la documentación pertinente”.

Art. 10 frente al rechazo art. 74 DR ley 11.683

Baja de CUIT. Efecto suspensivo. Base contribuyentes no confiables

Causa: Cámara Contencioso Administrativo Federal Sala I Amoresano Javier, 7/8/2025

Art. 35, inciso ‘h’, de la ley 11.683 regula las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP. Dispone que “[l]a Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer **medidas preventivas** tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la **condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables**, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará **con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco (5) días. La decisión que se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549**”.

El reclamo se encuentra aún en trámite, hasta tanto sea resuelto, la medida preventiva vinculada con la limitación de la CUIT no puede ser ejecutada en atención al efecto suspensivo previsto en el artículo 35, inciso h), de la Ley N° 11.683

Confirma 1º instancia. Rehabilitar la CUIT pero no excluir de Base Apoc

Baja de CUIT. Efecto suspensivo. Base contribuyentes no confiables

Causa: Cámara Contencioso Administrativo Federal Sala I Amoresano Javier, 7/8/2025

Amparo Art. 43 CN y Ley 16.986. En el mismo sentido: **distinción entre inhabilitación de CUIT y base APOC**

CNCAF sala IV en general, hay algún caso en que no se menciona

- Cooperativa de Trabajo Cristo Obrero 02/02/2023
- Cia Sulfonica Nacional SA c. EN-AFIP s/ Amparo Ley 16.986, 08/04/2021
- Karides S.R.L. c. EN - AFIP - LEY 11683 s/ amparo ley 16.986, 05/12/2023
- Thuir SA c. EN – AFIP – DGI s/ amparo ley 16.986, 14/02/2019

Examinar separadamente la inclusión en la base de contribuyentes no confiables de la inhabilitación de la CUIT, ya que, si bien aquélla es causa de esta última, ambas medidas tienen diversa finalidad y proyección sobre el giro de una empresa. Ley 11.683 efecto devolutivo de la impugnación contra la primera, y suspensivo, contra la segunda. En el estrecho marco de conocimiento de esta vía, las constancias de la causa no permiten descartar inconsistencias en relación con la capacidad operativa, económica y/o financiera de la actora.

Sala I Agropecuaria El Silaje SRL Medida cautelar autónoma 21/12/2023

Casos en que no se distingue entre base de contribuyentes no confiables y baja de CUIT

Catinvest SA c/EN-AFIP-DGI-Resol. 3832/16 s/amparo Ley 16.986 CNCAF Sala III 29/12/2023

Amparo inhabilitación y/o limitación total de la Clave Única de Identificación Tributaria y la incluyeron en su sistema web como “contribuyente no confiable”

1º Instancia condenó a la demandada a rehabilitar su CUIT “a fin de que pueda presentar las declaraciones juradas pendientes, emitir comprobantes por sus operaciones y, en definitiva, ejercer el comercio”.

Cámara:

Art. 35 inciso h) el reclamo tiene ambos efectos, sino que, además, obliga a que el reclamo esté resuelto en el plazo de cinco (5) días, sin que conste en las actuaciones el avance de las peticiones formuladas durante el año 2023 por el contribuyente afectado, tendientes a obtener la modificación del estado de su CUIT y su exclusión de la base Apoc, de manera que, en función de las circunstancias fácticas reseñadas se configura una actuación ilegítima de la AFIP.

La cuestión debe resolverse en el marco del reclamo pero el fisco no cumplió

- Ordena resolver en 5 días: M., M. M. c/AFIP-DGI s/amparo CNCAF Sala III 15/9/2021 dejando sin efecto la medida

Baja de CUIT. Efecto suspensivo. Base contribuyentes no confiables

Causa: Cámara Contencioso Administrativo Federal Sala I Amoresano Javier, 7/8/2025

Remedios procesales. Previsiones específicas con relación a la baja de CUIT

Ley 11683 art. 35 inc. h): reclamo con efecto suspensivo (no se cumple) y resolución dentro de los 5 días. Problema del plazo en los hechos.

Art 9 Ley 19.549. La Administración se abstendrá:
b) De poner en ejecución un acto estando pendiente algún recurso administrativo de los que, en virtud de norma expresa, impliquen la suspensión de los efectos ejecutorios de aquél, o que, habiéndose resuelto un recurso administrativo, no hubiere sido notificado

- Frente a la decisión: Impugnación judicial efecto devolutivo

RG 3832 Reclamo Art. 9: *devolutivo*. No se establece plazo. ¿5 días? Instrucción General N° 1041/2019 (DI PYNF) 60 días (idem ley 19.549)

- Frente a la decisión: artículo 74 del DR de la ley 11683 y luego impugnación judicial

Aclaración: excluido del silencio positivo

Baja de CUIT. Efecto suspensivo. Base contribuyentes no confiables

Causa: Cámara Contencioso Administrativo Federal Sala I Amoresano Javier, 7/8/2025

Instrucción 1041/2019 DI PYNF

Origen de los casos:

- Casos detectados en forma temprana por “Matriz de Perfil Apoc”
- Casos detectados por las áreas de investigación y/o fiscalización

Diferencia con usinas o generadores de operaciones ficticias. Usinas mixtas

Instrucción 1041/2019: Usinas mixtas: Los contribuyentes cargados bajo esta condición, serán visualizados únicamente en la Base eApoc interna, no se publicarán en la página Web del Organismo y continuarán con autorización a emitir exclusivamente comprobantes clase M ¿Clientes?

Transcurridos seis meses de haber sido cargados en la Base eApoc con esta condición, se generará automáticamente un documento inicial en SEFI, para que sea fiscalizado con el fin de evaluar su comportamiento y si continúa con la emisión de facturas ficticias.

MUCHAS GRACIAS