



# **Ciclo de Actualidad Tributaria**

**Dres. Horacio Ziccardi y Hugo Kaplan**

**Expositora: Dra. C.P. Carolina Calello**

16 de octubre de 2025

## **Reducción de anticipos. Intereses.**

Causa: CNCAF, Sala V, Siderca SAIC 9/9/2025

- a) 6/2009 pide reducción de anticipos IG para 2009 estima resultado \$529.000.000. El Fisco aprobó esa reducción.
- b) 2/2010, cuando ya había abonado los anticipos 1 a 8 en base a la reducción aprobada, realizó una nueva estimación del resultado del ejercicio y de los anticipos correspondientes basado en el balance del ejercicio 2009 ya confeccionado. La nueva base \$551.646.377,93 (superior al anterior). Paga la diferencia de capital e intereses. El Fisco no objetó el ajuste de la reducción.
- c) 5/2010, presenta la DDJJ (550.274.431,59) mayor al monto proyectado al momento de solicitar la reducción de anticipos en 6/2009, pero menor al de 2/2010, según el balance cerrado del año 2009, por el que se habían ingresado el 09/02/2010 las diferencias por el capital e intereses.
- d) La empresa considera que pagó intereses de más por esa mayor estimación por \$113.847,20, e imputa esa suma a cancelar otra obligación

## **Reducción de anticipos. Intereses.**

Causa: CNCAF, Sala V, Siderca SAIC 9/9/2025

- El fisco lo intima
- La empresa abona pero interpone recurso de apelación art. 74 DR solicita el reconocimiento de un crédito por el nuevo pago efectuado.
- El fisco rechaza.
- La empresa promueve demanda contenciosa.
- 1º instancia hace lugar. Apela el fisco

**Art. 20.-** Las **diferencias** de importes que surjan **entre las sumas ingresadas en uso de la opción**, y las que hubieran debido pagarse por aplicación de los correspondientes porcentajes - establecidos en los respectivos regímenes- **sobre el impuesto real del ejercicio fiscal al que los anticipos se refieren**, o el monto que debió anticiparse de no haberse hecho uso de la opción, el que fuera menor, estarán sujetas al pago de los intereses resarcitorios previstos por el artículo 37 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y su modificación.

## **Reducción de anticipos. Intereses.**

Causa: CNCAF, Sala V, Siderca SAIC 9/9/2025

- Sentencia de Cámara:

- Los anticipos constituyen pagos a cuenta del tributo, que el legislador autoriza al Fisco a recaudar antes de completarse el hecho imponible, para satisfacer necesidades inmediatas del Estado y que, para ello, se funda en la existencia de una presunción de continuidad en la capacidad contributiva del obligado al pago

- RG N° 327/1999, “Régimen Opcional de Determinación e Ingreso”.

- Se prevé la consecuencia para el caso de que la reducción redunde en una subestimación se deberán intereses

- CS: anticipos impositivos constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 28 de la ley 11.683, y su cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto del impuesto al cual se imputan al concluir el período fiscal, pues se trata de obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento, y su cobro puede perseguirse por igual vía que el impuesto de base (Fallos: 285:177; Nación c/ S.A. Gil, Francisco, I.C. e I. Fallos: 285:177, 1973; 319:1245 Bolívar Industrias S.A. s/ acción de amparo - medida de no inno- var. B 509 XXXI 11/07/1996)

## **Reducción de anticipos. Intereses.**

Causa: CNCAF, Sala V, Siderca SAIC 9/9/2025

Repartidores de Kerosene de Yacimientos Petrolíferos Fiscales de Córdoba c/ Dirección General Impositiva.  
Fallos: 306:1970 1984

Los anticipos constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 28 de la ley 11.683; su cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el período fiscal, pues se trata de obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento, y su cobro puede perseguirse por igual vía que el impuesto de base.

La independencia de los anticipos con respecto al gravamen no se altera por la circunstancia de que, al vencimiento general de éste, las sumas ingresadas por aquel concepto durante el curso del ejercicio fiscal sean deducibles del impuesto y que con dichos ingresos se cancele parcial o totalmente la deuda (art. 34, ley cit.), ni tampoco sufre modificación por el hecho de que al operarse el vencimiento mencionado se extinga la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de los anticipos, y, en el supuesto de haberse abonado anticipos en mayor medida que la deuda resultante de la declaración jurada del período, se origina el derecho del contribuyente a repetir el impuesto en exceso conforme el resultado de su balance impositivo, y no las sumas pagadas en demasía en concepto de anticipos.

## Reducción de anticipos. Intereses.

Causa: CNCAF, Sala V, Siderca SAIC 9/9/2025

- La empresa pidió la reducción, luego la ajustó. El Fisco no objetó la reducción inicial, ni reclamó la diferencia (de anticipos e intereses por pago tardío) que la empresa abonó voluntariamente en febrero.
- La RG no prevé la posibilidad de readecuar una reducción ni de abonar condicionalmente anticipos y/o intereses por su pago tardío. En esas condiciones, sólo cabe entender que la modificación de la reducción realizada por Siderca en febrero de 2010 constituyó una nueva reducción de anticipos en los términos de la RG y que, por eso, **el pago de capital e intereses de los anticipos entonces vencidos fue legítimo.**
- Puede computar los anticipos calculados de más pero ello no supone que le sea dable repetir los intereses abonados por el pago tardío de los anticipos. Es que, al decir de la Corte “[1]a finalización del período fiscal carece de virtualidad para modificar los efectos derivados del incumplimiento de pago de los anticipos a su vencimiento, consistentes en que el monto adeudado devengará intereses [...] pues si en su origen los anticipos constituyen obligaciones puras nacidas de la ley, no existe razón alguna que autorice a atribuirles posteriormente el carácter de obligaciones condicionales, en pugna con la naturaleza que aquéllos reviste” (Fallos: 306:1970 citado)

## **Reducción de anticipos. Intereses.**

Causa: CNCAF, Sala V, Siderca SAIC 9/9/2025

- La falta de pago en término de los anticipos, da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, aún en el supuesto de que el gravamen adeudado, según la liquidación final del ejercicio, fuere menor que las cantidades anticipadas o que debieron anticiparse, sin que obste a ello el hecho de haberse operado el vencimiento del plazo para la presentación de la DDJJ del período (285:177; Fallos: 303:1496, Fallos: 304:268).

-Francisco Vicente Damiano S.A. Fallos: 303:1496 1981

La limitación temporal a la función recaudadora se fundamenta en que la exigencia de los anticipos reposa en la razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos imponderables, o en la existencia de deuda en concepto de impuesto establecida sobre la base de los índices mencionados en la norma; y cuando media certeza sobre la existencia y magnitud de la obligación en concepto de gravamen, por haberse determinado ésta, o sea susceptible de determinación, a través de alguno de los procedimientos que se instituyen en la ley 11.683, cesa la función de los anticipos como pagos a cuenta del tributo, por ausencia del presupuesto de exigibilidad de los mismos, sin que se altere la situación originada en la mora de su ingreso, en virtud de ostentar dichos anticipos el carácter de obligaciones de cumplimiento independiente, que deja incólumes los efectos que, de acuerdo al art. 42, su inobservancia acarrea.



## **Reducción de anticipos. Intereses.**

Causa: CNCAF, Sala V, Siderca SAIC 9/9/2025

- Los anticipos son computables pero no los intereses pagados
- El pago tardío de los anticipos que corresponde al contribuyente abonar (y que en el caso fueron establecidos -en dos ocasiones- por la actora [conf. art. 19, 1º párrafo, RG 327/99], sin objeciones del Fisco) genera de por sí la obligación del pago de accesorios, con independencia de si finalmente los anticipos superan la medida del impuesto a ingresar (Sala III, “Molfino Hermanos SA c/ EN-AFIP-DGI”, del 7/12/2023; entre otros).
- Revoca la sentencia

- RG 5211/22 art. 10

A los fines de realizar el ejercicio de la opción de reducción de anticipos, los contribuyentes y responsables deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Poseer la CUIT con estado administrativo activo sin limitaciones, en los términos de la [RG 3832/16](#).
- b) Constituir y/o mantener domicilio fiscal electrónico. Es posible consultar cómo constituir el domicilio fiscal electrónico [aquí](#).
- c) No tener presentada una solicitud de reducción de anticipos del mismo impuesto y período dentro del plazo de 90 días corridos.
- d) No registrar falta de presentación de declaraciones juradas determinativas y/o informativas del impuesto a las ganancias, con vencimiento desde el primer día del mes de enero del año anterior a la fecha de la solicitud.

Art. 16 mantiene similar redacción art. 20



## Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.

Causa: Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

DO IVA períodos fiscales 12/2010 a 03/2013, más intereses y multa art. 46, impuesto a las ganancias períodos fiscales 2011 y 2012, más intereses. Responsabilidad solidaria pero multa art. 45.

Locales comerciales “DOLIDO DOLCE” y “DOLIDO Y TODO” servicios de fast food y locales de venta de comidas y bebidas al paso. Origen: 4 operativos 19/4/2013

Contribuyente apela al TFN. Actuación ilegal, nulidad del procedimiento.

Fisco realizó un “operativo de control y facturación de ventas” 19/04/2013, además de efectuar la lectura de los controladores fiscales, se extrajo información de las computadoras obrantes en los locales, de las cuales se habría extraído el sistema de facturación.

La información no fue provista a través de sus representantes sino **por terceros no autorizados** -empleados-, sin efectuar solicitud alguna a la recurrente ni tampoco solicitar, en el caso concreto, orden de allanamiento al juez competente al tiempo que la única orden de intervención existente al momento de los supuestos operativos no contemplaba **la sustracción de información** referida a períodos fiscales de los gravámenes posteriormente ajustados sobre la base de la información recabada

## **Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.**

Causa: Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

Cuestiona el manejo posterior efectuado por el fisco respecto de la supuesta información ilegítimamente adquirida, la violación de la cadena de custodia.

Fisco: proceder legítimo, no existe en nuestro país legislación que ordene un protocolo para la realización de la prueba informática, al tiempo que describe el procedimiento llevado adelante por los profesionales en sistemas convocados a ese efecto y sostiene que al tratarse de controladores fiscales alimentados con un sistema informático, se procedió, previa autorización de quien estaba a cargo de cada local, a realizar una copia del sistema de facturación que generaba los comprobantes que luego se direccionaban a los controladores para su impresión y entrega a los clientes

## **Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.**

Causa: Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

### **Sentencia:**

Art. 34 a 36 ley 11.683: Criterio amplio pero sin vulnerar otros principios jurídicos que limitan las potestades administrativas en defensa de los derechos de los administrados: garantías como las de la intimidad, inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados, el de ejercer toda industria lícita, entre otras.

- Cruce masivo dentro de la Dirección Regional Oeste, en el que se detectó que no presentó la DDJJ ganancias 2011, antecedente DDJJ 2008 en cero descargada. Se fiscaliza 2011
- En el Cuerpo donde se sentarán las bases para la posterior tarea administrativa, se inserta primeramente un Informe de Investigación posterior, de fecha 23/04/2013
- Al tiempo en que dicho informe fuera confeccionado, el 23/04/2013, ya se habían efectuado los cuatro operativos en los locales -todos de fecha 19/04/2013-, y se había obtenido la información que sirvió de base a los ajustes

## **Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.**

**Causa:** Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

- Cuatro operativos de fecha 19/04/2013
- Notifica OI 3/10/2012. Ganancias 2011 e IVA 12/2010 a 9/2012. Presidente del directorio, requerimiento, pide prórroga, fisco no se expide, el 18/04/2013 exhibe los libros rubricados y los listados de ventas y compras del período fiscal 01/2011 a 12/2011
- A las 24 horas se realizan los operativos, no surge del cuerpo principal decisión administrativa alguna que ordenara el desarrollo de las tareas que se realizaron menos de veinticuatro horas después (la OI era para 2011 y 2012)
- Las medidas se plasman en cuatro cuerpos separados, advirtiéndose que la cronología del cuerpo principal retoma a renglón seguido recién el 30/05/2013

## **Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.**

**Causa:** Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

- Actas 19/04/2013 se apersonaron dos funcionarios de la AFIP en los dos locales, primero a las 12.30 horas y luego a las 16 horas. Fueron atendidos por los “encargados”. Los funcionarios procedieron a efectuar la lectura de las memorias fiscales de los controladores fiscales homologados, la emisión de los reportes de auditoría y la revisión total e intervención de los Libros Únicos de Registro.
- **En acta separada en ambos casos los funcionarios procedieron a copiar la información del sistema de facturación “Maxirest”, en un DVD introducido en un sobre, cerrado y firmado por los actuantes en tanto copia de resguardo, al mismo tiempo que copiaron esa misma información en un equipo notebook perteneciente al fisco (art. 35 y 36 ley 11.683)**
- Ese mismo día, 19/04/2013, dos grupos de funcionarios de la Administración Fiscal efectuaron otros dos operativos -casi simultáneos- en ambos locales a las 20 horas -Dolido Dolce- y a las 20.25 horas -Dolido y Todo-. En el primero fueron atendidos por el “encargado”, mientras que en el segundo fueron atendidos por el presidente del Directorio. Estos operativos se realizaron a los efectos del control de ventas y facturación

## Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.

Causa: Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

- Informe de Inspección de fecha 29/04/2013, **los operativos de control de ventas y facturación fueron dispuestos “por la superioridad”**, circunstancia que no surge del Cuerpo Principal de los Antecedentes Administrativos. En el caso de los primeros operativos mencionados **referidos a la copia de la información supuestamente existente en el sistema de facturación Maxirest, directamente no hay ninguna mención a la procedencia u origen de la orden que diera inicio a esos procedimientos.**
- Un mes después, en fechas 14/05/2013 y 16/05/2013, respectivamente, se confeccionaron sendos informes a partir del procesamiento de la información copiada del sistema Maxirest, opiniones que según los firmantes del referido informe debían ser consideradas “pistas de auditoría”, las que se volcaron en un archivo tipo planilla Excel
- No existe indicio alguno en el marco de las actuaciones principales de los cuatro operativos de abril de 2013 y de las **desintervenciones de mayo de 2013**. Recién con el pedido de vista formulado por el presidente del Directorio, el 08/08/2014 -esto es, más de quince meses después de los operativos-, la que fuera concedida el 12/08/2014, comienzan a tener movimiento las actuaciones.

## Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.

Causa: Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

- Recién el 30/03/2015 -esto es, casi veinticuatro meses después de los operativos- se elaboró un Informe Técnico en el que se comparó la supuesta concordancia o no entre la facturación y los archivos obtenidos en el sistema informático de la recurrente
- Sobre la base de ese Informe Técnico, y sin explicación alguna, se notificaron el 12/06/2015 y el 28/07/2015 los ajustes fiscales a la recurrente y la **ampliación de la orden de intervención**
- Se inició el procedimiento de determinación de oficio a través de la resolución que **confirió vista 31/08/2015**
- Es recién con el pedido de toma de vista se le efectúa la entrega de copias al presidente, de los CD's, con la información recabada en los operativos de dos años y medio antes. Unos días más tarde, el 08/09/2015, requiere tomar vista y presenciar el copiado de los CD's junto a un técnico informático de su confianza, y el 17/09/2015 vuelve a tomar vista con un escribano público, profesional actuante ante el cual se dejó constancia en el acta de toma de vista de la totalidad de las existencias a esa fecha en las actuaciones administrativas



## **Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.**

**Causa:** Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

- A tenor de los cuerpos enumerados, **no existía constancia al 17/09/2015 del procedimiento de desintervención** de la información colectada en los “operativos”, ni tampoco de la citación de la recurrente y/o **su representante legal para participar de la misma**. Todavía más, a raíz de las manifestaciones del Sr. Núñez del 18/09/2015 y del 21/09/2015, no solamente las copias de los CD's entregados presentaban diferencias sino que la propia Administración se negó primeramente a efectuar una copia impresa de la supuesta información recabada en los “operativos”, actitud que solamente se depuso ante la interposición de un recurso de reconsideración en fecha 30/09/2015 a partir del dictado de una medida para mejor proveer del **01/10/2015**, la que acabó con la formación de once nuevos cuerpos el 21/12/2015, recién puestos a disposición de la recurrente el **01/04/2016** -esto es, con posterioridad a la contestación de vista-.
- En estas tareas de impresión, tampoco se hizo partícipe a la recurrente.

## Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.

Causa: Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

### - Falencias de los operativos:

- En los operativos del 19/4/2013 intervino el Sr. Hernández, quien –si bien manifestó hacerlo en su carácter de “encargado” conforme surge del recibo de sueldo categoría de “Barman”
- Es decir, los actuantes intervinieron los sistemas informáticos sin la autorización de autoridad de la firma fiscalizada.
- A raíz de una serie de presentaciones efectuadas por la empresa se dispuso requerir al sector pertinente en torno a los **protocolos de custodia** de información de archivos informáticos a fin de garantizar la inalterabilidad de la información y si existía un protocolo de custodia de los archivos digitales, respuesta que fuera evacuada el 26/08/2016

## **Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.**

**Causa:** Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

- Respuesta: “Respecto a lo solicitado, se informa que para la copia de datos, en fiscalizaciones informáticas en las que interviene este Equipo, se utiliza una Metodología de Copia que apunta a mantener el resguardo y la inalterabilidad de los datos obtenidos desde computadoras de los Contribuyentes.”

“Una vez seleccionados los datos de interés fiscal en el domicilio del Contribuyente auditado, los mismos se graban en un soporte óptico no regrabable. El/los soportes ópticos generados, ***son introducidos en un sobre identificado con los datos de la firma, la fecha de la inspección y el número de soportes introducidos en el sobre y posteriormente dicho sobre es firmado, cerrado y encintado por los funcionarios actuantes y el personal de la firma que autorizó y presenció dicho proceso lo cual queda asentado en el acta de esa fiscalización. Este sobre queda intervenido y perfectamente almacenado en nuestra dependencia y en caso de requerirlo puede abrirse por acta, en presencia de todos los que oportunamente lo firmaron para contrastarlo con los datos que se procesaron y fueron la base de nuestro informe técnico para ese Contribuyente.***” “También se genera otra copia de trabajo adicional para tareas de análisis y/o procesamiento del auditor y confección del informe técnico.”

- Si bien no puede afirmarse que se está frente a un protocolo de custodia, lo cierto es que tampoco se habría cumplido con las pautas que señala la nota.

## **Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.**

**Causa:** Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

- De los diversos CD's y/o DVD's acompañados en sobre cerrado en el marco de las actuaciones administrativas, que contiene el sello y la firma de los funcionarios actuantes en esos precisos operativos y del personal de la firma presente en esos actos, tampoco quedó asentado en las actas que dichas personas –con capacidad legal o no para representar a la empresa - **se hubieran negado a firmar los respectivos sobres**

Unos meses más tarde, y con sustento en la información que se obtuvo en dichos operativos, se culmina el procedimiento determinativo con el dictado de las resoluciones aquí apeladas.

- Es la suma de los eventos concatenados **en un arco temporal de cuatro años lo que lleva a cuestionar la legitimidad de las actuaciones llevadas adelante en sede administrativa.**

## Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.

Causa: Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

- Los antecedentes obrantes al momento del inicio de la respectiva OI,
  - los espacios temporales transcurridos entre los requerimientos y los cumplimientos por parte de la recurrente (6 meses) y luego la actuación inmediata de los actuantes para intervenir los sistemas informáticos, sin la participación de los representantes legales en dichos operativos y en la desintervención de la información sustraída,
  - la negativa inicial a proceder a la impresión de la información, la constancia efectuada por el escribano público -que en definitiva da cuenta de que al momento en que el procedimiento determinativo inició, no había constancia de que la recurrente hubiera tenido acceso a esa misma información-,
  - el dictado de la medida para mejor proveer y una demora de cinco meses en dar cumplimiento a la misma,
- resultan evidencias claras y contundentes, del desapego evidenciado por los funcionarios fiscales y el juez administrativo, en el cumplimiento de principios que hacen a un adecuado derecho de defensa del contribuyente y que se traduce en un acto viciado** que no cumplió con el fin último que debe primar en todo acto determinativo, cual es, el cumplimiento estricto de la norma jurídica tributaria.

Ley 19.549, en su artículo 1, inciso f), establece el principio del debido proceso adjetivo. El derecho a la tutela administrativa y judicial efectiva encuentra resguardo en nuestra Carta Magna y tratados internacionales que cuentan con jerarquía constitucional.

## **Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.**

**Causa:** Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

El juez administrativo prescindió de los principios que informan el procedimiento administrativo, habiendo no solo obstaculizado el efectivo ejercicio del derecho de defensa por parte de la recurrente, sino que ha sustentado sus decisiones en información obtenida sin contar con la debida autorización de la recurrente, no cabe más que concluir que se está frente a un procedimiento viciado de nulidad, lo que así se declara.

Resuelve:

- Declarar la nulidad de las resoluciones
- Revocar las resoluciones de responsabilidad solidaria

## **Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.**

**Causa:** Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

En sentido contrario sobre entrega de documentación por empleado: TFN Sala B 30/09/2019, "Chapatín SA". (La fiscalización por parte de la AFIP de registraciones mediante sistemas de computación de datos Bertazza, Humberto J. Publicado en: IMP - Práctica Profesional 2020-LXXV, 19)

En uso de las facultades aludidas, los inspectores de la AFIP efectuaron un operativo de control de facturación, en el domicilio fiscal y comercial del contribuyente, en el que se revisó la Memoria Fiscal de la impresora correspondiente a un punto de venta 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 declaraciones juradas se originó la orden de intervención, que concluye finalmente con las determinaciones de oficio.

Información originada en la lectura de la información obrante en el sistema informático y en el controlador fiscal, fue suministrada de manera voluntaria a los funcionarios fiscales por parte del encargado del local en el marco de un operativo regular de facturación, quién también de manera voluntaria suscribió el acta pertinente,



**Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.**

**Causa:** Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

Contribuyente alega toma de archivos de computación como prueba, por haberse llevado a cabo sin su debido control.

Fisco: no exige necesariamente la intervención del contribuyente, además no aportó elementos probatorios que acrediten un efectivo perjuicio sufrido.

Prueba procesal informática: los peritos de parte no se pusieron de acuerdo en su dictamen respecto de la cadena de custodia de la información obtenida en el día de la fiscalización.

Actas: 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 inspectores y del empleado de la empresa, quien conforme informara el perito se hizo presente en el acto de copia del DVD junto con los peritos.

No hay norma que obligue a quien obtiene la información de un equipo computador a realizar su resguardo, de una manera u otra, por lo que queda a criterio del fiscalizador realizar la guarda de este de tal manera que pueda asegurarse la integridad de los datos contenidos en él y la trazabilidad del soporte desde el domicilio del contribuyente hasta el lugar de la custodia.

## **Procedimiento en comercios. Copia de registros informáticos. Nulidad.**

Causa: Pizzería Chapal SA y Núñez Ariel Rodrigo, TFN Sala A, 26/8/2025

TFN destacó que la situación debía meritarse a la luz del acta suscripta, en la que se consignó la forma de realización del procedimiento y como se obtuvo la información, habiendo firmado de conformidad.

### Interrogantes:

- ¿Se debe ordenar el procedimiento?
- OI se abre después, práctica que no corresponde
- ¿Debe estar/suscribir la entrega un representante?
- ¿Se puede negar a que se realice la copia?
- ¿Cadena de custodia?
- Agente encubierto art. 35 inciso g) prevé la autorización juez administrativo

## **Venta y reemplazo. Requisito de afectación a la actividad como bien de uso**

**Causa:** CNCAF Sala V Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA 11/9/2025

- Fisco impugna DDJJ impuesto a las ganancias 2007. Venta y reemplazo. No estaba afectado a la explotación como bien de uso.
- Obra dirigida a la construcción de un centro comercial iniciada en el año 1998 y paralizada posteriormente por la quiebra de la empresa constructora contratada y crisis del país. Vende y lo imputa al costo del nuevo bien inmueble de reemplazo, que consistió en la construcción de una nueva obra de otro centro comercial.

Contribuyente:

- El bien de reemplazo había sido en todo momento afectado a la explotación comercial, exponiéndolo siempre en el rubro “Bienes de Uso” de la sociedad, sin que jamás haya tenido un destino distinto al señalado.
- Informes contrapuestos

## **Venta y reemplazo. Requisito de afectación a la actividad como bien de uso**

**Causa:** CNCAF Sala V Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA 11/9/2025

TFN Sala C 31/8/2023. Voto de Luis adhieren Marmillon y Vicchi

No existe controversia respecto de:

- a) la registración del bien reemplazado como “bien de uso” en los EECC,
- b) la ausencia de amortizaciones sobre él,
- c) Fechas de la nueva obra

El fisco admite el ejercicio de la opción de venta y reemplazo sobre un inmueble no amortizable, siempre que se cumplan con los requisitos de ser un bien de uso y estar afectado a la explotación en el curso de los dos años anteriores a su venta, lo que no se configura

## **Venta y reemplazo. Requisito de afectación a la actividad como bien de uso**

Causa: CNCAF Sala V Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA 11/9/2025

### **Cuestión a decidir entre 2 posturas:**

#### **- Fisco:**

- el bien de reemplazo no estuvo afectado a la explotación como bien de uso durante los 2 años anteriores a su venta, porque no generó –no pudo generar- ganancias gravadas, al tratarse de una obra inconclusa que no tenía final de obra y habilitación municipal

#### **- Contribuyente:**

- el bien estuvo *afectado* a la explotación, con *vocación* de generar renta; y el hecho de que el inmueble de reemplazo deba generar *efectivamente* renta gravada no se encuentra en la normativa aplicable,

- criterio del fisco no respeta intención del legislador

## **Venta y reemplazo. Requisito de afectación a la actividad como bien de uso**

**Causa:** CNCAF Sala V Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA 11/9/2025

El art. 67 de la LIG (numeración al momento de los hechos), en su parte pertinente establece que, “(...) *en el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.*”

*“Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.”*

*“La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año. (...)”*

Los contribuyentes podrán hacer uso de la opción denominada “roll over” en caso de tratarse de un bien inmueble “afectado a la explotación como bien de uso”, y siempre que el producto de su enajenación se destine a la adquisición de otro con igual destino.

## **Venta y reemplazo. Requisito de afectación a la actividad como bien de uso**

**Causa:** CNCAF Sala V Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA 11/9/2025

DR (redacción vigente al momento de los hechos) en la parte aplicable dispone que “(...)

*Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.” “La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a un (1) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde su iniciación.”*

*“Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciaran o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en este artículo, la utilidad obtenida por la enajenación de aquél, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados. (...)”.*

- Ni de la letra de la ley, ni de su decreto reglamentario surge como requisito que el bien “inmueble afectado a la explotación como bien de uso” haya tenido que generar ganancias gravadas durante los dos últimos años anteriores a su enajenación para hacer uso de la opción de “venta y reemplazo”, sino sólo que haya tenido “tal destino” durante ese período.



## **Venta y reemplazo. Requisito de afectación a la actividad como bien de uso**

**Causa:** CNCAF Sala V Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA 11/9/2025

- La *afectación* a la que se refiere la norma se vincula con el *destino* que se le debió dar al inmueble. Bajo esta premisa, en la operatoria de “venta y reemplazo” la mejor interpretación que cabe asignarle al concepto de “...inmueble afectado a la explotación como bien de uso”, es aquella de oposición a “bienes de cambio”, es decir, de oposición a aquellos bienes cuyo destino es la posterior *venta* y no el *uso* en el giro comercial.
- Tratamiento contable que le corresponde a los “bienes de uso”, quienes se encargan del marco regulatorio para la confección de los EECC son la Resoluciones Técnicas emitidas por la FACPCE, en cuyo texto generalmente comprenden aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente, y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje; que son necesarios para llevar a cabo el cumplimiento del objeto social de la empresa, y se incorporan al patrimonio neto con la intención de que permanezcan como mínimo un año en él, por lo que se exponen en el Estado de Situación Patrimonial en el “Activo No Corriente”. Dentro de su clasificación se encuentran aquellos bienes no sujetos a depreciación ni agotamiento (ej. terrenos) y los que sí están sujetos a depreciación (ej. edificios, maquinaria, rodados).

## **Venta y reemplazo. Requisito de afectación a la actividad como bien de uso**

**Causa:** CNCAF Sala V Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA 11/9/2025

- Lo relevante a considerar en autos es a qué estuvo destinado el bien inmueble durante los dos últimos anteriores a su enajenación. Las construcciones comenzadas en 1998 (proyecto de shopping y salas de cine) y el terreno donde fueron realizadas, aún inconclusas, siempre tuvieron el destino de uso mediante la explotación comercial. El carácter de *bien de uso* se encuentra acreditado por la pericia contable y los EECC acompañados y registrado en el “Activo No Corriente”.
- Viola principio de legalidad
- El criterio fiscal se desatiende de la finalidad del legislador, ya que no representa una excepción o dispensa del pago del impuesto; sino la posibilidad que tienen los contribuyentes de imputar escalonadamente dicha utilidad, vía una reducción parcial del valor sobre el cual habrá de amortizarse el nuevo bien adquirido en reemplazo; con la noble intención de favorecer la renovación de los bienes de uso, y consecuentemente, mejorar la fuente generadora de ganancia gravada.

La posición fiscal, haría imposible la utilización de la opción de “venta y reemplazo” en los casos de bienes que por su obsolescencia son incapaces de generar renta; es decir, justamente de aquellos sobre los que se promueve su renovación mediante dicho mecanismo.

## **Venta y reemplazo. Requisito de afectación a la actividad como bien de uso**

**Causa:** CNCAF Sala V Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA 11/9/2025

Cámara confirma.

Analiza norma y DR

Bien de uso: si bien se ha dicho que no es posible efectuar una definición general de “bien de uso”, es decir que se fijen concretamente las pautas que determinan tal naturaleza, pues ésta se adquiere en función del destino que se le asigne a los bienes respectivos, ya sea muebles o inmuebles lo cierto es que existe normativa que califica a los “bienes de uso” como aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes (cfr. Resolución Técnica N° 9, segunda parte, capítulo III, norma A5, de la FACPCE).

Los argumentos del fisco no desvirtúan la conclusión del TFN.

El hecho de que no se haya amortizado el inmueble bajo estudio no muestra más que el incumplimiento a un criterio de valuación que no determina – per se – el carácter del bien analizado.

## **Venta y reemplazo. Requisito de afectación a la actividad como bien de uso**

**Causa:** CNCAF Sala V Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA 11/9/2025

La eventual inexistencia de modificación sobre el estado del bien analizado, desde su adquisición hasta su venta, tampoco acredita su esencia como bien de cambio. Lo que determina que un bien sea de cambio es que se encuentre destinado a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentre en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta (RT N° 9, segunda parte, capítulo III, norma A4, de la FACPCE).

La categoría de bienes de cambio puede estar formada por bienes de distinto origen y estado de terminación, pero siempre destinados a la venta habitual situación que no aparece –bajo el examen limitado que admite esta instancia– acreditada en autos.

Revisión limitada. El análisis de la prueba producida sobre las cuestiones de hecho y prueba son ajenas –por principio– al recurso que autoriza el artículo 86, inciso b), punto segundo de la ley 11.683. Dado que los fundamentos expuestos por el Fisco Nacional en su escrito recursivo se basan en el análisis de cuestiones de hecho y prueba, y no se advierte una manifiesta arbitrariedad al apartarse de las constancias o probanzas de la causa, además de no haberse refutado adecuadamente los restantes argumentos emitidos por el TFN

## **Venta y reemplazo. Requisito de afectación a la actividad como bien de uso**

Causa: CNCAF Sala V Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA 11/9/2025

Antecedentes donde se pretendió limitar la opción para los inmuebles, al considerar que se debía verificar el requisito de que fueran “amortizables”.

“Santiestrella SA” (TFN Sala B 5/12/2006) y “Escarpatri SA” (TFN, Sala A, 16/8/2007), se rechazó el criterio del fisco. Se realizó la diferenciación con relación a los bienes muebles, para los que sí figuraba este requisito en el texto legal.

La ley 27.430 modificó el artículo 67 (actual 71), la opción “será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble *afectado a la explotación como bien de uso o afectado a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales*, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, *incluso si se tratara de terrenos o campos*”.

## Proveedores apócrifos. Secreto fiscal. Derecho de defensa.

Causa: CNCAF Sala II “Cofco International Argentina S.A. (Empresa continuadora de Cofco Argentina S.A.)  
17/7/ 2025

Operaciones con proveedores apócrifos. Fisco rechaza la solicitud de algunos créditos de exportación e intima a otros que había devuelto anticipadamente. Contribuyente interpone art. 74 DR.

Frente al rechazo demanda contenciosa. Pide como prueba oficio con relación a los proveedores:

*“[V]I.2.1. Solicito que se libre oficio a la AFIP-DGI, con el objeto de que [...] 2.- Informe si los Proveedores se **encontraban incluidos y con matrícula vigente en el Registro Fiscal de Operadores de Granos** durante los periodos fiscales en los cuales realizaron las operaciones cuestionadas con Cofco, y en su caso la categoría en la cual se encontraban inscriptos. En caso que informe que algún proveedor se encontraba **suspendido o excluido del Registro Fiscal de Operadores de Granos** durante los periodos fiscales en los cuales realizaron las operaciones impugnadas con Cofco, acompañe las constancias registrales correspondientes [...] 4.- Informe, con relación a la Resolución General (AFIP) N° 615 (sus modificatorias y complementarias), la situación que revestían los Proveedores observados en cada uno de los periodos en los que se confeccionaron las facturas. 5.- Indique si, en los períodos cuestionados, **los Proveedores se encontraban exceptuados de sufrir retenciones**. En caso afirmativo, acompañe las actuaciones que dieron lugar a la concesión del certificado de exclusión de retenciones y percepciones correspondiente.*



**Proveedores apócrifos. Secreto fiscal. Derecho de defensa.**

**Causa:** CNCAF Sala II “Cofco International Argentina S.A. (Empresa continuadora de Cofco Argentina S.A.)  
17/7/ 2025

***6.- Informe si la AFIP abonó a los Proveedores los reintegros sistemáticos de las retenciones de IVA correspondientes a las operaciones cuestionadas. 7.- Acompañe copia de los legajos de cada una de las fiscalizaciones iniciadas a los Proveedores impugnados, en cuyo marco se realizaron las conclusiones que el fisco resumen en el marco del expediente administrativo. 8.- Si otorgó autorizaciones a los Proveedores y corredores intervinientes en las operaciones cuestionadas para la emisión de cartas de porte así como también de sus correspondientes CTG. 9.- Si inició a los Proveedores fiscalizaciones para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.***

***En caso afirmativo, informe las fechas en las cuales los aludidos procesos fueron iniciados y si formuló reclamos de deuda o algún otro tipo de cuestionamiento y las fechas en las que las deudas o cuestionamientos fueron notificados. 10.- Si autorizó la registración de los boletos de compraventa de granos y/o de las Liquidaciones Primarias o Secundarias de Granos, según corresponda, relativos a las operaciones cuestionadas por la AFIP en autos.***



**Proveedores apócrifos. Secreto fiscal. Derecho de defensa.**

**Causa:** CNCAF Sala II “Cofco International Argentina S.A. (Empresa continuadora de Cofco Argentina S.A.)  
17/7/ 2025

**1º instancia:** 26/12/2024, el juez ordenó a la demandada que acompañara la prueba que pide Cofco, debiendo levantar el secreto fiscal respecto de la información relacionada con los proveedores.

Asimismo, le hizo saber que: “[r]especto de dichos terceros deberá acompañar la información pertinente en archivos autónomos e individualizados a los fines de proceder a la restricción en el sistema LEX100 de los mismos, con el objeto de restringir su visualización, pudiendo ser consultada únicamente por las partes del caso [...]”.

Fisco apela.

Cuestionó la orden de levantamiento del secreto fiscal. Para hacerlo, recordó su carácter de orden público y sostuvo que no se trataba de un instituto sujeto a la discrecionalidad judicial.

## Proveedores apócrifos. Secreto fiscal. Derecho de defensa.

Causa: CNCAF Sala II “Cofco International Argentina S.A. (Empresa continuadora de Cofco Argentina S.A.)  
17/7/ 2025

Indicó que no se encontraban reunidos los requisitos excepcionales previstos por el artículo 101 de la ley 11.683 para dar lugar al levantamiento. Citó la Disposición A.F.I.P. N° 98/2009 y manifestó que: “[l]a información solicitada por la actora se encuentra **alcanzada por el secreto fiscal**, en tanto está solicitando que el organismo **brinde datos de tipo económico patrimonial respecto de terceros, la cual tampoco se encuentra incluida en ninguno de los supuestos de excepción [...] los terceros involucrados no revisten el carácter de parte en la presente controversia, ni tampoco han brindado su consentimiento expreso. A lo que cabe agregar, que aquella información relacionada con las operaciones impugnadas por la actora ya fue oportunamente acompañada en autos [...]**”.

Resultaba errada la postura del Juez de grado conectada con la restricción de esa información al público una vez que fuera incorporada, habida cuenta que cualquier intromisión de terceros sería suficiente para producir una vulneración ilegítima.

**Proveedores apócrifos. Secreto fiscal. Derecho de defensa.**

**Causa:** CNCAF Sala II “Cofco International Argentina S.A. (Empresa continuadora de Cofco Argentina S.A.)  
17/7/ 2025

**Sentencia:**

Artículo 101 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) establece que: *“Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos. Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.*

*Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros [...]”.*

**Proveedores apócrifos. Secreto fiscal. Derecho de defensa.**

**Causa:** CNCAF Sala II “Cofco International Argentina S.A. (Empresa continuadora de Cofco Argentina S.A.)  
17/7/ 2025

El sentido del artículo 101 de la ley 11.683: “[e]s llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente, con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que se formule ante la DGI será secreta. Se trata, pues, de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública [...]” (cfr. Dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos fueron compartidos por el Alto Tribunal en la causa “Olivera, Gustavo Eduardo c/E.N. –A.F.I.P. s/amparo ley 16.986”, sentencia de fecha 12/11/2020, y sus citas, registrado en *Fallos*: 343:1663) y que: “[T]al disposición reconoce indudable fundamento constitucional y solo admite excepción en los casos en que media conformidad de los propios interesados [...]” (cfr. Causa: “Cusenier Gran Destilería de Buenos Aires, S.A. c/Nación”, registrado en *Fallos*: 248:627). Ley de acceso a la información pública

Tal previsión legal no solo alcanza a las declaraciones o manifestaciones que hayan podido formular los contribuyentes ante el órgano administrativo competente, sino que comprende también a los expedientes, actas, resoluciones o documentos en los que consten o puedan constar tales declaraciones o manifestaciones (Dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos fueron compartidos por el Alto Tribunal en la causa: “Olivera, Gustavo Eduardo”).

## **Proveedores apócrifos. Secreto fiscal. Derecho de defensa.**

**Causa:** CNCAF Sala II “Cofco International Argentina S.A. (Empresa continuadora de Cofco Argentina S.A.)  
17/7/ 2025

Ahora bien, al ejercer su función interpretativa sobre los artículos 101 de la ley 11.683 y 360 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, la Corte Suprema sostuvo que correspondía: “[r]evocar la sentencia que basándose en los supuestos establecidos en el art. 101 de la ley 11.683, ordenó a la AFIP levantar el secreto fiscal para informar el carácter de la demandada frente al impuesto al valor agregado y si había empleado el crédito fiscal contenido en determinadas facturas emitidas por la actora, pues una correcta interpretación de dicha norma indica que solo es posible el acceso en los casos en que el propio contribuyente, en cuyo interés se estableció el secreto, es quien pidió o consintió expresamente que se trajera como prueba en el juicio contra terceros sus declaraciones presentadas ante el organismo previsional, lo que no se verifica en la causa pues el a quo ordenó a la AFIP prescindir del secreto fiscal basándose únicamente en la falta de objeción del demandado a la producción de esta prueba durante la audiencia del art. 360 de Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, mas no -como era menester- en su pedido o consentimiento expreso [...]” (Dictamen de la Procuración General al que remitió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos: 331:2305). S.C. D.495, L.XLI. S.A. s/sumarísimo" (REX) "Dynacorp S.A. c/Audiotel 10/10/2006

**Proveedores apócrifos. Secreto fiscal. Derecho de defensa.**

**Causa:** CNCAF Sala II “Cofco International Argentina S.A. (Empresa continuadora de Cofco Argentina S.A.)  
17/7/ 2025

La tesitura del Fisco Nacional se advierte en el caso atendible toda vez que, a través de la decisión cuestionada, se le requiere que divulgue informaciones, documentos, manifestaciones y datos de terceros contribuyentes (los proveedores sobre los que pretende la accionante que se produzca la prueba informativa), que implican develar contenidos referentes a su situación económica y/o financiera, en conjunto con las posibles declaraciones o manifestaciones que ellos hubieren formulado al organismo recaudador.

Restringir en el sistema informático del PJN no justifica ni convalida el temperamento adoptado, toda vez que las limitaciones impuestas para resguardar secreto fiscal conducen a concluir que la tutela solo puede considerarse efectivizada si esa información se mantiene entre el organismo recaudador y los sujetos obligados a proporcionarla (lo que no ocurriría si terceros -como lo son las personas con acceso a las constancias restringidas diferentes a los sujetos protegidos- acceden a los datos referidos).

Revoca la sentencia

**Proveedores apócrifos. Secreto fiscal. Derecho de defensa.**

Causa: CNCAF Sala II “Cofco International Argentina S.A. (Empresa continuadora de Cofco Argentina S.A.)  
17/7/ 2025

Proveedores apócrifos:

Dos defensas:

- a) Inclusión del proveedor en la base. Instrucción 1041/2019 DI PYNF. Art. 35 inciso h) ley 11.683
- a) Efectiva realización de las operaciones



## **Causa penal. Nulidad. Implicancias en sede administrativa**

Causa: TFN Sala A, Mendoza, Margarita Ester, 16/9/2025

- DO ganancias e IVA, difiere sanción, DO bienes personales y multa por defraudación período 2014

Motivos del ajuste:

1.- Tenencia de moneda extranjera: actas de allanamiento se secuestró U\$S 1.220.078.-, conforme el importe declarado, se advirtió la omisión de U\$S 200.078.-, que al tipo de cambio representan una omisión de \$ 1.690.859,18.-

2.- Pasivos sin documentación

- Nulidad porque todo se originó en la orden judicial de un juez que fue separado de sus funciones por inhabilidad moral e imputación penal habiendo sido esa parte damnificada por su accionar ilegítimo, quien dispuso la orden de allanamiento en el domicilio que residía.

- Alega que en la instancia judicial se declaró la nulidad de todo lo actuado por dicho funcionario y en consecuencia de todos los actos que dependieron de ellos.

## **Causa penal. Nulidad. Implicancias en sede administrativa**

Causa: TFN Sala A, Mendoza, Margarita Ester, 16/9/2025

Sentencia:

- Nulidad de las indagatorias y no del allanamiento

- Sentencia dictada por la Cámara Federal de Salta, Sala II, del 1/07/2021 que resolvió sobreseer a la parte actora del delito de evasión simple, surge que: *“el organismo fiscal presentó denuncia en relación a los hechos por los cuales Mendoza ya se encontraba sometida a proceso penal y en función de pruebas obtenidas administrativamente con posterioridad a su formación, lo que vulnera garantías constitucionales. En este contexto, cabe concluir que los requerimientos efectuados por el organismo fiscal a fin de que la contribuyente emita confesiones, declaraciones, informaciones o pruebas no serían en realidad requerimientos extrajudiciales propiamente dichos por lo que afectaron el derecho de no autoincriminación, desde que Mendoza ya revestía la condición de imputada. Pues bien, conocidos que fueran los hechos de la posible comisión de un ilícito -lo que en la especie aconteció con las investigaciones de Gendarmería Nacional con personal de AFIP que daban cuenta de la posible exportación ilegal a Bolivia de cereales y harina-, el organismo estaba impedido de ejercer su autoridad para exigir al sujeto obligado presuntamente responsable del ilícito que le suministre la presentación de declaración jurada rectificativa ni el aporte de ninguna otra prueba o explicación que luego puedan ser utilizados en su perjuicio como elemento convictivo de cargo; debiendo haberse proveído la realización de medidas de pruebas conforme las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación y lo normado por el artículo 21 de la ley 24.769.*

## **Causa penal. Nulidad. Implicancias en sede administrativa**

Causa: TFN Sala A, Mendoza, Margarita Ester, 16/9/2025

*Repárese que este mismo Tribunal señaló en la resolución del 4/12/2019 que el magistrado debía avanzar con las medidas investigativas tendientes a esclarecer los hechos objeto de la presente causa. No obstante ello, una vez recepcionada la misma en el Juzgado, se dispuso como única medida la actualización por la AFIP del monto adeudado por la contribuyente (cfr. decreto del 2/11/2020); lo que en modo alguno permite acreditar los extremos requeridos por el ilícito investigado”.*

- Las precisiones efectuadas por la Cámara respecto del proceder de la Administración y las implicancias que ello tiene en el fuero penal, no resultan trasladables directamente al ámbito tributario.
- Dictamen de la Procuración en la causa C. 1306. XXXVI. RECURSO DE HECHO Cámara de Comercio e Industria de Santiago del Estero c/ Administración Federal de Ingresos Públicos, CSJN, del 16/04/2002 donde se cita la causa Dr. García Pinto, José p/ Mickey SA. s/ infracción art. 44, inciso 1, ley 11.683 (5/11/1991) cumplimiento de deberes formales, constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes, la tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales, protección del mercado

## Causa penal. Nulidad. Implicancias en sede administrativa

Causa: TFN Sala A, Mendoza, Margarita Ester, 16/9/2025

- “Florido” de la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, 2/10/2006 garantía de no autoincriminación: el resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo no puede ser invocado cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos son requeridas en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley
- Surge de las actuaciones administrativas que el proceder de la Administración que describe la Cámara en la sentencia reseñada no fue sustento del cargo, toda vez que las determinaciones de oficio fueron efectuadas sobre base presunta con sustento en información obrante en la base de datos de ese Organismo, documentación secuestrada en los allanamientos de fecha 30/10/2014, información solicitada a terceros (proveedores y clientes) e información de organismos públicos provinciales, **no habiendo la parte aportado información de sustento.**
- Teniendo en cuenta que el procedimiento determinativo de la obligación tributaria se sustentó en esos elementos no se advierte en dicho proceder una violación a los principios constitucionales o una violación que pueda acarrear la nulidad del proceder fiscal o de los actos apelados.

## **Causa penal. Nulidad. Implicancias en sede administrativa**

Causa: TFN Sala A, Mendoza, Margarita Ester, 16/9/2025

- Nulidad del procedimiento por haberse declarado la nulidad de todo lo actuado: se ha declarado la nulidad sólo de las indagatorias y no de todo el procedimiento (tampoco de los allanamientos), lo que no puede tener una incidencia en el procedimiento administrativo, sino únicamente en el proceder penal.
- Sanción:
- Sentencia penal: no existió idoneidad en el ardid. La tenencia del capital era conocida por el Fisco con anterioridad a la presentación de la DDJJ por el período 2014 pues la AFIP no sólo intervino en el allanamiento sino que personal de dicho organismo fue el encargado de realizar los peritajes sobre la documentación, descartando el ardid idóneo pues el organismo tuvo la posibilidad de detectar fácilmente la irregularidad ya que conocía que el dinero se encontraba en poder de la contribuyente desde tiempo antes a la presentación de la declaración jurada del ejercicio.
- Reencuadra art. 45

## **Aportes irrevocables. Absorción de pérdidas**

Causa: CNCAF, Sala V, Norauto Argentina SA 11/9/2025

Fisco determina de oficio impuesto a las ganancias. Apela al TFN.

Motivo: condonación de aportes irrevocables de su controlante que fueron utilizados para absorber pérdidas de ejercicios anteriores. Fisco: enriquecimiento a título gratuito

TFN Revoca. Asamblea Extraordinaria el 20/9/2006 destino de los “aportes irrevocables” realizados por Noroto S.A. (controlante y accionista principal de Norauto Argentina S.A.), en cumplimiento de lo establecido en la Resolución IGJ n° 25/2004 y 7/2005. Forma en que se deben contabilizar los aportes irrevocables (como parte del patrimonio neto) y los plazos para que la asamblea de accionistas disponga la aprobación de la capitalización y las alternativas en caso de que aquello no fuera autorizado o lo fuera una vez vencido el plazo (reintegro del aporte / contabilización como pasivo).

Los accionistas mayoritarios “...comunicaron que es su intención destinar la suma total de \$ ... al capital social, distribuyéndola entre los dos accionistas en forma proporcional, de manera de no perjudicar la tenencia del accionista minoritario”. En tales condiciones, se indicó que los aportes irrevocables fueron parcialmente destinados a la cancelación de las pérdidas al 30/9/2006 mientras que el remanente fue capitalizado.

## **Aportes irrevocables. Absorción de pérdidas**

Causa: CNCAF, Sala V, Norauto Argentina SA 11/9/2025

Informe pericial se refirió a la Asamblea, permitió concluir que no hubo un incremento del patrimonio neto, sino una mera reclasificación entre sus componentes.

Agregó que del informe pericial resultaba que los aportes irrevocables (capitalizados) fueron además invertidos en la compra de inmuebles donde la empresa desarrolló su actividad y en bienes de uso con el mismo fin, destacándose así que no tuvieron una finalidad especulativa ni tampoco importaron un beneficio para Norauto Argentina S.A. luego de la absorción de las pérdidas.

Las operaciones realizadas con los aportes de los accionistas no fueron con terceros sino que implicaron movimientos patrimoniales que no generaron resultados, ni pérdidas ni ganancias.

No hay enriquecimiento a título gratuito “porque no media la condonación de aportes, ni el incremento del patrimonio neto, en el caso por la absorción de pérdidas con aportes irrevocables de los accionistas, ello, a tenor de la prueba pericial ...”.



## **Aportes irrevocables. Absorción de pérdidas**

Causa: CNCAF, Sala V, Norauto Argentina SA 11/9/2025

Antecedente: CNCAF Sala II, “Flint Ink Argentina S.R.L.”, 20/8/2019, se convalidó la interpretación del TFN que había revocado las determinaciones en tanto concluyó que la afectación de tales aportes a la conformación de una reserva voluntaria para absorber pérdidas “...no implicó una modificación cuantitativa del Patrimonio Neto, ya que dichos aportes no formaron parte del pasivo de la Sociedad en ningún momento, ni antes ni después de la constitución de la reserva voluntaria”.

La circunstancia de que no hubieran sido capitalizados los aportes de forma inmediata, así como su falta de aprobación dentro del plazo previsto en la resolución IGJ n° 12/2006 dejaba expedita la acción para que el aportante solicitara el reintegro de los aportes pero, no habiéndose ejercido esa opción, era razonable concluir que en el caso existía aún voluntad de mantener el aporte tal como fue inicialmente constituido. Por lo tanto, se consideró que “...mal puede recibir a los efectos tributarios, el tratamiento como empréstito (susceptible de ser condonado y, por ende, de generar un incremento patrimonial alcanzado por el Impuesto a las Ganancias)”.

“...los aportes dinerarios de los accionistas siempre tuvieron como fin la actividad empresarial y como tales tenían carácter definitivo – irrevocables -, por lo que, si se admite que fueron aportes, entonces no eran pasivos susceptibles de ser condonados al único efecto de ser considerados desde el punto de vista tributario como un enriquecimiento gravado”.

## **Aportes irrevocables. Absorción de pérdidas**

Causa: CNCAF, Sala V, Norauto Argentina SA 11/9/2025

Además, “Norauto Argentina S.A. decidió dar a los aportes una aplicación diferente a la capitalización y a la restitución: la absorción de las pérdidas acumuladas de otros ejercicios que tampoco está en discusión, eso es lo que reflejan las actas societarias y lo que surge de la pericia. El fisco admitió que no eran préstamos, por ende, el tratamiento no puede ser el de dicho concepto.

Fisco apela.

Art. 2° inciso 2) de la ley del Impuesto a las Ganancias “...los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69” se hallan gravados.

El enriquecimiento se produce al permitirle al contribuyente compensar las pérdidas de ejercicios anteriores disminuyendo su carga tributaria. En la capitalización existe el ánimo por parte de los accionistas de aumentar el capital social

## **Aportes irrevocables. Absorción de pérdidas**

Causa: CNCAF, Sala V, Norauto Argentina SA 11/9/2025

Considera que es evidente que la parte actora obtuvo ganancias con motivo de la condonación obtenida ya que si no fuera así “...mal hubiera podido compensar las pérdidas acumuladas”.

Expone que lo que grava el impuesto es “...la ganancia obtenida por la contribuyente, con independencia [de] que la misma se haya utilizado para compensar pérdidas acumuladas”.

Sentencia:

Características del recurso de revisión y apelación limitada.

Agravios no constituyen una crítica razonada

Sala II “Flint Ink Argentina SRL”, 20/8/2019 quedó firme como consecuencia de haberse declarado inadmisibile el recurso de queja ante la CSJN, el 21/3/2023.

## **Aportes irrevocables. Absorción de pérdidas**

Causa: CNCAF, Sala V, Norauto Argentina SA 11/9/2025

Naturaleza “... ‘aportes irrevocables a cuenta de una futura suscripción de acciones’ consisten básicamente en valores entregados por una persona -sea socio o tercero- a una sociedad bajo el compromiso de que ésta le entregue a cambio el equivalente en acciones, una vez cumplidos los extremos legales requeridos al efecto.

Los aportes irrevocables únicamente pasan a formar parte del capital de la sociedad (y, por tanto, del patrimonio de sus socios a través de su participación accionaria) cuando se realice el correspondiente aumento de capital, con la correlativa suscripción de acciones. Es que de otro modo se violaría el específico régimen legal de atribución de competencias previsto en la ley societaria, ya que si bien el contrato con el aportante puede ser suscripto por el órgano de administración de la sociedad -el directorio-, es potestad exclusiva del órgano de gobierno -la asamblea de socios- decidir sobre el eventual aumento de capital requerido para que la operación se lleve a cabo.

Informe pericial la circunstancia de que se hubiera destinado una porción de los aportes irrevocables para absorber pérdidas no implicó una modificación cuantitativa del patrimonio neto de la empresa, sino una “...mera reclasificación entre sus componentes”.

## Aportes irrevocables. Absorción de pérdidas

Causa: CNCAF, Sala V, Norauto Argentina SA 11/9/2025

De conformidad con lo expresado en el Acta de Asamblea Extraordinaria de Accionistas y del resultado de la prueba pericial contable se trató de “...un aporte dinerario que tenía como destino la actividad empresarial y revestía carácter definitivo, manifestándose en todo momento la intención del socio controlante en punto a que se trataba de una integración irrevocable (hasta su concreta capitalización a los fines de la absorción de quebrantos), por lo que mal puede recibir a los efectos tributarios, el tratamiento como empréstito (susceptible de ser condonado y, por ende, de generar un incremento patrimonial alcanzado por el Impuesto a las Ganancias)” (Flint Ink Argentina SRL).

Todas las circunstancias apuntadas en el caso, evidencian la **intención de permanencia del aporte** que se llevó a cabo, mediante decisión de la Asamblea de Accionistas, a partir de la capitalización parcial de aquellos y de la absorción de deudas existentes, **habiendo integrado en todo momento el patrimonio neto de la empresa, extremos que impiden que se le asigne el tratamiento imponible del empréstito o crédito** - considerando que en ningún momento formó parte del pasivo de la sociedad-; y en ningún momento se evidenció la intención, por parte del aportante, de repetir o recuperar tales conceptos (cuya renuncia comportase a su vez una condonación), de modo que tampoco provino de una ganancia no exteriorizada de la sociedad.

## **Aportes irrevocables. Absorción de pérdidas**

Causa: CNCAF, Sala V, Norauto Argentina SA 11/9/2025

Confirma.

- Otro antecedente: CNCAF, sala III, G4S Servicios de Seguridad SA, 29/6/2023
- Grupo de enlace de la FACPCE/FAGCE/CGCE- AFIP (reunión del 18/8/2011). Los aportes no capitalizados en el plazo previsto normativamente, constituyen un enriquecimiento a título gratuito, si no estuviera previsto, se debía considerar el plazo previsto por la Resolución 7/2015 de la IGJ aplicable a CABA
- En definitiva interés de la sociedad
- Situación si no es accionista
- Resolución 7/2015 IGJ artículo 315 apartado II, expresamente prevé la posibilidad de destinar los aportes irrevocables a la absorción de pérdidas de la sociedad.

## **Multa por omisión. Compensación**

Causa: TFN Sala D 22/08/2025 Minetti Mauro

Fisco aplica una multa del 100% del impuesto a las ganancias 2022 por no haber presentado la DDJJ

Contribuyente: fue incluido dentro de los sujetos afectados por la emergencia agropecuaria por sequía que padecieron los establecimientos rurales en virtud de la citada emergencia, por lo que se dispuso diferir para aquellos el vencimiento del pago del Impuesto a las Ganancias por el período 2022 para el 05 de marzo de 2025.

El fisco imputa la infracción por no haber presentado la DDJJ, pero la deuda no era exigible.

El sumario se instruyó el 20 de diciembre de 2024, antes de que la deuda fuera exigible.

El tributo en cuestión fue cancelado en tiempo y forma, compensándolo con saldos a favor de libre disponibilidad.



## **Multa por omisión. Compensación**

Causa: TFN Sala D 22/08/2025 Minetti Mauro

Art. 45 inc. a) de la Ley 11.683 dispone el pago en defecto de un gravamen resultante de una declaración jurada inexacta o por la falta de presentación de ella y, en el caso, al momento de iniciarse la fiscalización el saldo resultante de la DDJJ del gravamen bajo análisis no era exigible, por lo que no corresponde la sanción impuesta.

Además, antes había aplicado multa del art. 38, plantea doble persecución y una posterior condena por el mismo hecho y hacia la misma persona.

Fisco dice que fue necesario el despliegue de una actividad de fiscalización concreta al aquí apelante para que este diera cumplimiento con su obligación de declarar el tributo correspondiente, lo que da cuenta de la absoluta falta de espontaneidad en la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período 2022.

## **Multa por omisión. Compensación**

Causa: TFN Sala D 22/08/2025 Minetti Mauro

Sentencia Gómez a quien adhiere O´Donnell

OI 28 de agosto de 2023 y tuvo su origen en la falta de presentación de declaración jurada original del Impuesto Ganancias del período fiscal 2022, dejando asentado que la presentación recién se hizo con fecha 27 de septiembre de 2023, antes de que se corriera la prevista

Encuadró art. 45 con reducciones

Encuadrado en la ley 26.509 de Emergencia Agropecuaria. Dispone que cuando la afectación de la producción o capacidad de producción sea como mínimo del 50%, corresponderá la declaración de emergencia agropecuaria, mientras que cuando supere el 80%, corresponderá la declaración de desastre agropecuario.

Medidas especiales, prórroga con plazo de vencimiento hasta el próximo ciclo productivo a aquel en que finalice tal período. Decreto 193/2023 (B.O. 10/4/2023)

Canceló el impuesto antes del vencimiento por compensación con saldos de libre disponibilidad en el IVA

## **Multa por omisión. Compensación**

Causa: TFN Sala D 22/08/2025 Minetti Mauro

Ahora bien, el artículo 45 de la ley de rito fiscal establece: “Omisión de impuestos. Sanciones. Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas”.

Ello así, cabe señalar que el tipo infraccional del art. 45 de la ley 11.683 requiere que no se pague oportunamente el tributo como consecuencia de no haber presentado la declaración jurada correspondiente teniendo la obligación de hacerlo.

Diferencia con la omisión de presentación de declaración jurada del art. 38, que se refiere a un incumplimiento formal, y en este caso la recurrente había sido sancionada por tal infracción, abonando el importe resultante

Para el artículo 45 de la ley de rito, la no presentación de la declaración jurada debe conllevar la falta de pago del gravamen adeudado, es decir debe tratarse de una deuda que sea exigible, vencida y no cancelada.

En el caso existió falta de presentación pero ello no implicó un perjuicio a la recaudación, en tanto el pago no era exigible y se había prorrogado su vencimiento

## **Multa por omisión. Compensación**

Causa: TFN Sala D 22/08/2025 Minetti Mauro

La existencia de saldos a favor utilizados para pagar obligaciones tributarias como aquí ha sucedido, representa una diferencia apreciable en el tratamiento que corresponde acordar a la solución de estos casos, ya que mediando sanciones, no puede tratarse del mismo modo a quien siendo deudor del Fisco incumple sus obligaciones fiscales en tiempo oportuno, que a quien resultando ser acreedor, ha intentado una compensación reglamentariamente procedente y la misma no ha tenido oposición desde el organismo fiscal

Si quien adeuda un tributo es al mismo tiempo acreedor, máxime en este caso cuando la obligación no era exigible, no se puede sostener valederamente que exista un perjuicio fiscal que merezca ser sancionado, toda vez que el bien tutelado, en este caso la recaudación, es inexistente (conf. criterio expuesto por el Dr. Brodsky in re “Pouyet Argentina S.A.”, sentencia del 5 de febrero de 1999; “Camaronera Patagónica S.A.A.P.I.C.I y E.” sentencia del 16 de octubre de 2001 y “Ritenere S.A.” del 6 de diciembre de 2004, que comparte).

## **Multa por omisión. Compensación**

Causa: TFN Sala D 22/08/2025 Minetti Mauro

El Dr.Martín dijo:

Coincide en lo sustancial

La compensación operada en fecha 19/02/2025 carece de virtualidad ya que aún de no haber existido, a la fecha de la resolución que impuso la sanción, se presenta la situación expuesta precedentemente.

Declarar la nulidad del sumario, y por ende dejar sin efecto la multa

Por mayoría resuelve revocar

MUCHAS GRACIAS