



Ciclo de Actualidad Tributaria

Dres. Horacio Ziccardi y Hugo Kaplan

Expositora: Dra. C.P. Carolina Calello

18 de septiembre de 2025

Responsabilidad solidaria. Cálculo de intereses no incluido en la resolución determinativa

Causa: CNCAF, Sala V, Lomanto Héctor Rubén, 21/8/2025

- DO responsable solidario impuesto a las ganancias y al valor agregado. Intereses no liquidados. Ordenó la liquidación por parte de la Agencia .
- Apela al TFN Sala A 3/5/2024, vocales Guzmán y Porporatto. Confirma el impuesto pero declara la nulidad de ese punto de la resolución
- Artículo 17 de la Ley 11.683 “[l]a determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma, sin perjuicio de la prosecución del curso de los mismos, con arreglo a las normas legales y reglamentarias pertinentes”.
- Incorporado a partir de la reforma Ley N° 23.495 (B.O. 11/3/1987). De la Exposición de Motivos resultaba que “[s]e incorpora al artículo 24 (actual 17) un párrafo que dispone la obligatoriedad de liquidar los intereses y actualizaciones que correspondan a los tributos determinados de oficio. De esta manera se perfecciona el acto administrativo, resolviendo los problemas actualmente derivados de las discordancias entre las prácticas del organismo y los requisitos formales que viene exigiendo la jurisprudencia”.

Responsabilidad solidaria. Cálculo de intereses no incluido en la resolución determinativa

Causa: CNCAF, Sala V, Lomanto Héctor Rubén, 21/8/ 2025.

- Cita la causa CSJ “Riveco S.A.”, 8/9/2003

- El fisco apela ante la Cámara. Lo decidido por el Tribunal Fiscal resulta arbitrario en tanto “constituye un excesivo rigor formal”, artículo 37 de la ley 11.683 regula los intereses. El diferimiento no afectó el derecho de defensa. El modo en que debían ser establecidos se encontraba indicado en la resolución y; por otra parte, su cálculo podía ser fácilmente realizado mediante la utilización del aplicativo disponible en la página web del organismo fiscal.

Considera que la declaración de nulidad decidida por el Tribunal Fiscal, **de oficio**, implicó en los hechos un “exceso ritual manifiesto” en la medida en que pudo haber ordenado que fuera practicada la liquidación de aquellos intereses, y que aquello constituyó, finalmente, una dispensa al responsable por la mora incurrida.

En el acto se indicó de manera textual que “...en virtud de lo establecido en el art. 37 de la ley n° 11.683, al importe a ingresar deberán adicionársele los intereses resarcitorios liquidados hasta la fecha de efectivo ingreso”. También se intimó a su pago.

Responsabilidad solidaria. Cálculo de intereses no incluido en la resolución determinativa

Causa: CNCAF, Sala V, Lomanto Héctor Rubén, 21/8/ 2025.

- Invoca CSJ “Riveco SA” y Sala IV CNCAF “Ferreti Ricardo José”, del 29/9/2016 que revocó la sentencia del Tribunal Fiscal que había declarado su incompetencia por no superar el monto señalado. Reenvío al TFN: cuantifique y se expida por la competencia
- La Alzada revoca la decisión.
- Art. 17, pero señala que el juez administrativo determinó la suma que estimó adeudada en relación con los impuestos, y dispuso que a aquella le debían ser adicionados los intereses previstos en el artículo 37 de la Ley 11.683 hasta la fecha de efectivo ingreso y en la parte dispositiva ordenó que la Agencia liquidara los intereses
- Es irrazonable declarar la nulidad, el contenía pautas lo suficientemente precisas como para concluir que el organismo fiscal tenía interés en reclamar ese concepto y había indicado la manera en que debían ser establecidos. TFN se excedió porque el responsable no lo alegó
- Si bien “Riveco” fue anterior a la reforma, la alusión en el acto era suficiente, figuraban las pautas

Responsabilidad solidaria. Cálculo de intereses no incluido en la resolución determinativa

Causa: CNCAF, Sala V, Lomanto Héctor Rubén, 21/8/ 2025.

Comentario:

Declaración de oficio de la nulidad. CSJ “Tomasella, Hemilse María I”, si bien no en materia tributaria, en un supuesto de falta de competencia del órgano para el dictado del acto (03/06/2008, Fallos Corte: 331:1382).

CSJ “Riveco SA” era anterior. TFN a partir de la reforma es obligatoria su inclusión en el acto que se notifica.

Dos cuestiones: competencia TFN y nulidad

Afectación del derecho de defensa

Salidas no documentadas. Hecho imponible.

Causa: Dictamen de la Procuración General de la Nación, Lo Bruno Estructuras SA 28/8/2025

DO facturas apócrifas. TFN confirma.

Cámara: Ratifica. Planteo de inconstitucionalidad RG (AFIP) 893/00, TFN “...consideró que la declaración engañosa provenía de la utilización de un comprobante apócrifo en la declaración del Impuesto a las Ganancias, sin que sea necesario estarse a la forma y plazo de presentación del volante previsto en la RG 893/2000 como modo de liquidación de las Salidas no Documentadas”.

Apela el contribuyente. Art. 37 de la ley 20.628 no fijaba el momento de perfeccionamiento del hecho imponible.

Para subsanar dicha omisión, el organismo recaudador dictó la resolución general (AFIP) 893/00, cuyo art. 2º establece que el ingreso del impuesto a las ganancias - salidas no documentadas- debía efectuarse dentro de los quince días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada.

Es inconstitucional, infiere sin sustento legal, que el hecho imponible se perfecciona entre la fecha de la erogación y los quince días hábiles administrativos posteriores, lo cual avanza sobre el principio de reserva de ley consagrado en la Constitución Nacional.

Salidas no documentadas. Hecho imponible.

Causa: Dictamen de la Procuración General de la Nación, Lo Bruno Estructuras SA 28/8/2025

Las determinaciones de oficio son inválidas, en tanto se basan en un reglamento que carece de sustento legal. Recién se subsanó en 2017 con la sanción de la ley 27.430 (*art. 40. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación*).

Dictamen

“*D’Ingianti, Rosario Vicente*”, 12/6/2008, no resulta aplicable, períodos anteriores a RG (AFIP) 893.

Fisco exige el pago de IGSND con sustento en lo dispuesto RG (AFIP) 893, que fija la fecha de vencimiento para el ingreso de ese impuesto, estableciendo que debe efectuarse dentro de los quince días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada.

Pero para fijar la fecha de vencimiento para el ingreso de un gravamen, la obligación tributaria que éste conlleva debe hallarse, con anterioridad, en condiciones jurídicas de ser exigida. Y que, para que ella pueda reputarse exigible, a su vez, ha de **haberse perfeccionado el respectivo hecho imponible** que la genera, en todos sus aspectos, incluyendo el temporal

Salidas no documentadas. Hecho imponible.

Causa: Dictamen de la Procuración General de la Nación, Lo Bruno Estructuras SA 28/8/2025

- El ente fiscal considera -si bien de forma implícita- como momento de perfeccionamiento la oportunidad en que el contribuyente realiza la erogación o salida no documentada, para luego otorgarle, a partir de ese momento, quince días hábiles administrativos para el ingreso de la obligación tributaria consecuente.
- Tal consideración, contenida en un reglamento expedido por la AFIP, se encuentra huérfana de todo sustento legal, pues ni en la ley del impuesto a las ganancias ni en norma alguna de similar naturaleza existía, durante los períodos fiscales reclamados (10/2008 a 9/2010), una disposición que así lo establezca.
- No vulneran el principio establecido en el art. 99, inc. 2º, de la Constitución Nacional los reglamentos que se expidan para la mejor ejecución de las leyes, cuando la norma de grado inferior mantenga inalterables los fines y el sentido con que la ley haya sido sancionada (Fallos: 323:620 y su cita).
- Es una norma de grado inferior (resolución general AFIP 893) la que fija, de manera implícita pero indudable, la oportunidad en que se perfecciona el HI y, con base en ello, exige la cancelación del impuesto violando reserva de ley.

Salidas no documentadas. Hecho imponible.

Causa: Dictamen de la Procuración General de la Nación, Lo Bruno Estructuras SA 28/8/2025

- Principio de legalidad o de reserva de la ley es una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible -en todos sus aspectos-, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones.
- En esta materia, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva.
- Considerar perfeccionado el hecho imponible en oportunidad de realizarse las correspondientes erogaciones, como lo establece la resolución general (AFIP) 893, avanza indebidamente sobre una materia reservada con carácter exclusivo al Congreso Federal (arts. 4, 17, 52 y 75, inc. 2° , de la Constitución Nacional) y no puede ser admitida
- Considera que corresponde revocar la sentencia apelada en este aspecto.

Antecedente: Dictamen PGN Quercia, José Luis, del 29/9/2017

Prescripción de tributos locales

Causa: TSJ CABA “GCBA s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA contra Ravina Carlos Alberto sobre ejecución fiscal- Ing. Brutos Convenio Multilateral” 27/8/2025

Ejecución fiscal promovida el 26/12/2019 por el GCBA Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB), anticipos 12/2013; 01 a 12/2014 y 02 a 12/2015, más intereses a la fecha del efectivo pago y costas

Opone las excepciones de inhabilidad de título, y de prescripción respecto de los anticipos 12/2013 a 11/2014.

GCBA deben aplicarse las normas del CF en cuanto al cómputo de su plazo.

1º instancia hace lugar a la prescripción. Distinguió los anticipos cuyo vencimiento había operado antes de la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCN) de aquellos cuyo vencimiento había sido posterior al 1º/8/2015.

Invocó CSJN en la causa “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas 5/11/2019; y de la jurisprudencia del TSJ.

Aplica CC respecto de los primeros, plazo de cinco (5) años previsto en el art. 4027, inc. 3.

Prescripción de tributos locales

Causa: TSJ CABA “GCBA s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA contra Ravina Carlos Alberto sobre ejecución fiscal- Ing. Brutos Convenio Multilateral” 27/8/2025

Apelan. La Sala IV de la Cámara —por mayoría— rechazó ambos recursos de apelación

GCBA interpuso un recurso de inconstitucionalidad.

TSJ remiten a “Fleetmar S.A.” 8/11/2023 y “Pupi” 15/11/2023. Tienen en cuenta el vencimiento de la prescripción y no del anticipo

Se hace lugar a la queja y al recurso de inconstitucionalidad del GCBA y se revoca parcialmente la sentencia

Prescripción de tributos locales

Causa: TSJ CABA “GCBA s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA contra Ravina Carlos Alberto sobre ejecución fiscal- Ing. Brutos Convenio Multilateral” 27/8/2025

Voto de Lozano:

- Remite a “Zaverucha Iván Raúl Pascual sobre ejecución fiscal” 24/5/2023.
- Hasta el 31 de julio de 2015, la regulación de la prescripción de las acciones fiscales locales se rige por el CC. A partir del 1º de agosto de 2015, por decisión del Congreso, esa regulación pasó a ser local. Además mantiene criterio anterior, es un reconocimiento.
- Todas las acciones cuya prescripción no hubiere corrido por completo, con arreglo a las previsiones del derogado CC, al tiempo en que entró en vigor el CCCom. y comenzó así a operar la regla del 2532, quedaron sujetas a las normas locales que regulan esa prescripción.
- Esa conclusión no se ve alterada por el art. 2537 CCCom (cláusula transitoria) esa norma de ultra-actividad quedó rigiendo los plazos de prescripción del universo de acciones que están reguladas en el CCCom., no el de las acciones locales (en particular, las fiscales) que tienen sus propias reglas al respecto, y cuya reglamentación el CCCom. reconoció como competencia de las jurisdicciones locales.

Prescripción de tributos locales

Causa: TSJ CABA “GCBA s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA contra Ravina Carlos Alberto sobre ejecución fiscal- Ing. Brutos Convenio Multilateral” 27/8/2025

Alicia E. C. Ruiz, en disidencia:

Hay razones suficientes por las que el Tribunal debe mantener su doctrina y apartarse de lo decidido por la CSJN en “Volkswagen”. El criterio adoptado por el CCCN reconoce la potestad de las legislaciones locales

En este escenario cabe mantener, la doctrina fijada por el TSJ desde sus primeros pronunciamientos.

Resuelve:

Admitir la queja y hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, revoca parcialmente la sentencia

Prescripción de tributos locales

Causa: TSJ CABA “GCBA s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA contra Ravina Carlos Alberto sobre ejecución fiscal- Ing. Brutos Convenio Multilateral” 27/8/2025

Situación con relación a los distintos períodos

Luego de la reforma:

Art 2532 CCyC. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al **plazo** de tributos.

Art. 2560.- Plazo genérico:

...El plazo de la prescripción es de cinco (5) años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local.

Períodos posteriores. Tres posturas:

- La delegación se refiere solo al plazo
- Rige en forma íntegra
- La delegación es inconstitucional

Prescripción de tributos locales

Causa: TSJ CABA “GCBA s/ Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en GCBA contra Ravina Carlos Alberto sobre ejecución fiscal- Ing. Brutos Convenio Multilateral” 27/8/2025

Prescripciones en curso al momento de vigencia del CCyCN:

Cláusula de transición:

Art. 2537 establece que: *“Los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior. Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidas una vez que trascurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior.”*

Multas: CSJN Alpha Shipping SA c/ Tierra del Fuego, 7/3/2023

Presunciones. Diferencia de remuneraciones

Causa: Frigorífico Pasaje La Carolina SA TFN Sala B 3/7/2025

- DO ganancias e IVA
- Actas de seguridad social firmes Ajuste art 18 inc. h) ley 11.683

Apela al TFN. Violó el derecho de defensa, no se computó el gasto para ganancias, no corresponde art. 47

Voto de Porporatto:

Se presume, salvo prueba en contrario, que: “h) *El importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan:*

1) En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2) En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente. El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.”

Presunciones. Diferencia de remuneraciones

Causa: Frigorífico Pasaje La Carolina SA TFN Sala B 3/7/2025

Del mismo modo en que se ajustó su obligación impositiva en atención a los sueldos marginales detectados, corresponde que se permita su deducción en el Impuesto a las ganancias, habida cuenta que por su naturaleza cabe definirlos como gastos necesarios.

El Fisco en la contestación del recurso menciona en forma genérica que sólo se admitieron los gastos y las deducciones comprobadas según sus propias bases y de las exteriorizaciones de la recurrente.

Cita Cámara Sala II “Corte de Ascuá, Marta Alicia” del 23/08/2007 *“Las remuneraciones advertidas por la inspección, no sólo se relacionan razonablemente con ventas omitidas, sino también y de acuerdo a idéntico razonamiento, con gastos vinculados a aquéllas, de modo que, tal como sirven para incrementar los ingresos deben computarse para disminuirlos.”*

Confirma la multa

Presunciones. Diferencia de remuneraciones

Causa: Frigorífico Pasaje La Carolina SA TFN Sala B 3/7/2025

Voto de Pérez y Magallon:

Adhiere a Porporatto excepto en la admisión de las remuneraciones como gasto

El art. 18 inciso h) dice ganancias netas

“Corte de Ascuá, Marta Alicia” del 23/08/2007 resuelve respecto de períodos ajustados con anterioridad a la incorporación de las remuneraciones como presunción legal del inciso h) del artículo 18.

Por mayoría confirma las DO

Comentarios:

- Ganancia “neta”
- Razonabilidad de la presunción
- Tener presente: hecho base no puede provenir de presunciones

Sanciones. Suspensión de la prescripción por leyes especiales. Inaplicabilidad

Causa: Dictamen de la Procuración General de la Nación, Alvarez Hnos. SA, 27/8/2025.

- Multa en los términos de los arts. 46 y 47 de la ley 11.683. Apela al TFN. Declara prescripción. Considera inaplicable la suspensión de la prescripción dispuesta -por el término de un año- por el art. 44 de la ley 26.476
- La norma fue dictada con posterioridad a los hechos del caso, su aplicación torna más gravosa la situación del contribuyente.
- La sala V confirmó la decisión.
- Cita CSJ Miras S.A., Guillermo, del 18/10/1973 (Fallos: 287:76) suspensión: la aplicación de una cláusula legal que disponía suspender la prescripción en relación con una multa, importaba juzgar al actor con base en una norma posterior más gravosa, lo que implicaba transgredir el principio constitucional que impide la retroactividad (art. 18 de la Constitución Nacional), así como el principio de la ley penal más benigna contenido en el art. 2º del Código Penal.

Sanciones. Suspensión de la prescripción por leyes especiales. Inaplicabilidad

Causa: Dictamen de la Procuración General de la Nación, Alvarez Hnos. SA, 27/8/2025.

- Fisco apela. La Cámara se apartó de la norma, la prescripción no puede separarse de la causa de la obligación a la que se vincula.
- La Corte no ha convalidado la aplicación indiscriminada de los principios que rigen la materia penal a las infracciones administrativas, sino que “tal proceder exige un juicio de compatibilidad que tenga en cuenta las particularidades del bien jurídico protegido por la ley específica” (Fallos: 331:1855, entre otros).
- En lo relativo al principio de retroactividad de la ley penal más benigna, señala que el proceso para determinar cuál es la ley más benigna “requiere de un análisis completo y profundo en relación al caso concreto”, pues aquel “exige la aplicación íntegra de las leyes, no siendo posible tomar las disposiciones más favorables de una y otra”.
- Finalidad de la ley 26.476, intención del legislador: posibilitar la regularización teniendo especial cuidado en preservar la vigencia de las acciones del organismo recaudador”
- Derecho en expectativa

Sanciones. Suspensión de la prescripción por leyes especiales. Inaplicabilidad

Causa: Dictamen de la Procuración General de la Nación, Alvarez Hnos. SA, 27/8/2025.

Dictamen:

- El tema no es ley penal más benigna sino irretroactividad. Principio de legalidad y al mandato de ley previa en materia penal (art. 18 de la Constitución Nacional; y arts. 9° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ya referidos).
- Si bien la Corte no convalidó la aplicación indiscriminada de los principios que rigen en materia penal respecto de las infracciones administrativas, tal circunstancia no obsta a la aplicación de las garantías constitucionales básicas como el principio de legalidad penal del art. 18 de la Constitución Nacional.
- Debe describir la conducta reprochable, establezca la naturaleza y límites de la pena, de modo tal que al momento de cometer la infracción su eventual autor esté en condiciones de representarse en términos concretos la sanción con la que se lo amenaza (Fallos: 315:2101). La ley posterior no puede empeorar las condiciones del infractor.

Sanciones. Suspensión de la prescripción por leyes especiales. Inaplicabilidad

Causa: Dictamen de la Procuración General de la Nación, Alvarez Hnos. SA, 27/8/2025.

- Cita Miras: el instituto de la prescripción cabe dentro del concepto de ley penal
- La suspensión resulta inaplicable
- Finalidad que tiene el instituto de la prescripción en materia penal, vinculado estrechamente con el derecho del imputado a obtener un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más breve a la situación de incertidumbre y que esto obedece, además, al imperativo de satisfacer una exigencia consustancial que es el respeto debido a la dignidad del hombre, el cual es el reconocimiento del derecho que tiene toda persona de liberarse del estado de sospecha que importa la acusación de haber cometido un delito.
- CIDH en “Caso Albán Cornejo y otros vs. Ecuador”, sentencia del 22 de noviembre de 2007, párrafo 111.

Sanciones. Suspensión de la prescripción por leyes especiales. Inaplicabilidad

Causa: Dictamen de la Procuración General de la Nación, Alvarez Hnos. SA, 27/8/2025.

Antecedentes:

TFN:

En contra de la prescripción:

Sala B Comsoft SA, 1/02/2012, Magallón en disidencia; Dos Santos, 4/6/2019

Sala D Tala Viejo 21/9/2013; Granja Tres Arroyos S.A.C.A.F. 1/6/2012; Alba Cia Argentina de Seguros SA, 26/9/2019 O´Donnell en disidencia

A favor de la prescripción:

Sala C Allende, Fernando Luis, 23/08/2019 entre otros

Argumentos en contra: Derecho en expectativa, antecedentes del ámbito civil. Instituto de derecho procesal

Imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de la norma. Cuestionamiento. Aplicación temporal bajo la directriz de los principios constitucionales. CS se expidió

Sanciones. Suspensión de la prescripción por leyes especiales. Inaplicabilidad

Causa: Dictamen de la Procuración General de la Nación, Alvarez Hnos. SA, 27/8/2025.

Cámara

A favor de la prescripción salas V (Álvarez Hnos. SA, 23/12/2021), II (Acifer S.A., 14/09/2004) y I (S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia, 12/7/2023).

En contra: salas III, (Macchi Hnos. SA Avícola y Agrícola Ganadera, 11/12/2018) y IV (Rayen Cura SAIC, 24/8/2023).

Prescripción: carácter de orden público, motivo por el cual debe ser declarada de oficio, pues se produce de pleno derecho por el mero transcurso del plazo pertinente (CSJN, Reggi, Alberto, 10/5/1999, Fallos Corte: 322:717)

MUCHAS GRACIAS