

◆ CICLO DE ACTUALIDAD TRIBUTARIA

Dres. Horacio Ziccardi & Hugo Kaplan

Coordinación: Dra. Carolina Calello

JURISPRUDENCIA

Análisis de los pronunciamientos más relevantes del período

Alberto Mastandrea

Agosto 2026

PRUEBA. DERECHO DE DEFENSA. FACTURAS APÓCRIFAS. NULIDAD.

HECHOS:

- ARCA determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias (períodos 2017, 2018 y 2019), el IVA (períodos 12/2016 a 11/2019) y el Impuesto a las Ganancias por salidas no documentadas por diversos meses comprendidos entre 12/2016 y 11/2019, con más sus respectivos intereses. Se aplicó además multa por defraudación en los términos del art. 46 de la L. 11.683
- El ajuste se sustentó en la impugnación de operaciones celebradas con proveedores considerados apócrifos: el Fisco entendió que los **comprobantes aportados carecían de veracidad jurídica**, que **no podía identificarse al emisor real de las facturas** y que existía una **carencia de respaldo documental**.
- En sede administrativa la firma ofreció prueba documental, informativa y pericial contable. El Fisco tuvo por presentada la documental y rechazó la informativa y la pericial contable por considerarlas inoficiosas e inconducentes para modificar la postura fiscal.
- La Entidad apeló ante el Tribunal Fiscal y reiteró el ofrecimiento de la prueba oportunamente rechazada . El Tribunal Fiscal rechazó nuevamente la prueba informativa, la **testimonial** y la pericial contable, y desestimó el recurso de reposición interpuesto por el contribuyente contra esa decisión.

PRUEBA. DERECHO DE DEFENSA. FACTURAS APÓCRIFAS. NULIDAD.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

- Se agravia del ilegítimo rechazo de la producción de prueba idónea para acreditar la existencia de las operaciones observadas, tanto en sede administrativa como ante el Tribunal Fiscal.
- Afirma que la negativa a producir la prueba informativa le impidió acreditar la existencia y situación legal de los proveedores, la prestación de los servicios de flete y entrega, el circuito financiero de los pagos, la intervención de corredores y las operaciones de exportación.
- Sostiene que la pericial contable, también denegada, habría validado las retenciones practicadas e ingresadas, las fechas, la trazabilidad de los pagos y el respaldo documental de las operaciones, así como la registración y veracidad de la operatoria, al igual que la testimonial.
- Se agravia de que el Fisco haya tomado información de **las bases e-APOC y de que lo haya hecho en forma retroactiva**, sin atender a la situación de los proveedores al momento en que se celebraron las operaciones cuestionadas.

PRUEBA. DERECHO DE DEFENSA. FACTURAS APÓCRIFAS. NULIDAD.

SENTENCIA DE LA CÁMARA:

- Declara la nulidad de lo decidido por el Tribunal Fiscal.
- Recuerda que la prueba, para ser admitida, debe ser conducente al esclarecimiento de la verdad.
- Destaca que, si la prueba fue rechazada en sede administrativa, puede volver a ofrecerse ante el Tribunal, **subsanándose de tal modo una posible nulidad**, pues no hay violación de la defensa en juicio en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior.
- Concluye que en el caso el Tribunal Fiscal **denegó a la actora el ejercicio de su derecho de defensa** al rechazar las pruebas ofrecidas, cuando se discutía la capacidad de los proveedores, el cómputo de los créditos fiscales, la deducción de los gastos, la existencia de beneficiarios y las sanciones.
- Sostiene que no se trata de una mera **discrepancia sobre la valoración de la prueba**, sino de la negación de permitir al contribuyente acreditar su postura: la sentencia afirma que no se desvirtuó la posición fiscal y, en forma contradictoria, impidió la producción de la prueba ofrecida.

PRUEBA. DERECHO DE DEFENSA. FACTURAS APÓCRIFAS. NULIDAD.

SENTENCIA DE LA CÁMARA:

- En consecuencia, y a fin de garantizar el **principio de la doble instancia**, dispone que vuelvan los autos para que se produzcan la prueba informativa y la pericial contable y se dicte un nuevo pronunciamiento; rechaza la testimonial por no haber sido propuesta oportunamente. Costas por su orden.

ANTECEDENTES

- Manso Gustavo. CNACAF. Sala IV. 09/04/2002.
- Ferramar SRL. CNACAF. Sala I. 16/05/2000.
- Perkins Argentina SACI. CNACAF. Sala III. 05/12/1991.

PLAZO PARA RECURRIR. ART. 25 BIS DE LA L. 19.549. LEY POSTERIOR Y ESPECIALIDAD.

HECHOS:

- ARCA impuso a Salvatore Negocios Gastronómicos SA una multa de \$ 253.227,60 por la conducta tipificada en el segundo párrafo del art. 40 de la L. 11.683 (ocupar empleados en relación de dependencia y declararlos sin cumplir las formalidades), mediante la Resolución Administrativa N° 27/2025 (DI RMDP), dictada en el marco del Sumario SEFI N° 361182-CAT.
- La resolución sancionatoria fue **notificada de oficio el 26/05/2025** mediante publicación en el Domicilio Fiscal Electrónico de la firma, con ID de Comunicación N° 559313387. El recurso de apelación judicial fue interpuesto el **05/07/2025**.
- El Organismo recaudador **declaró inadmisibile el recurso por extemporáneo**, con sustento en el plazo de cinco días hábiles que fija el art. 77 de la L. 11.683 para apelar las sanciones ante el juzgado federal competente. La contribuyente dedujo entonces recurso de queja.
- El Juzgado Federal N° 1 de Mar del Plata hizo lugar a la queja y, por **interlocutorio del 18/08/2025, declaró mal denegada la apelación**. ARCA-DGI apeló esa decisión, que llegó así a conocimiento de la Cámara Federal de Mar del Plata.

PLAZO PARA RECURRIR. ART. 25 BIS DE LA L. 19.549. LEY POSTERIOR Y ESPECIALIDAD.

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA:

- Se consideró que el recurso había sido deducido en término, por aplicación del **art. 25 bis de la L. 19.549 —incorporado por el art. 44 de la L. 27.742 (B.O. 08/07/2024)—**, que fija un plazo de treinta días hábiles judiciales para deducir la impugnación por vía de recurso.

ARTICULO 25 bis.- Cuando en virtud de norma expresa la impugnación judicial del acto administrativo deba hacerse por vía de recurso, el plazo para deducirlo será de treinta (30) días hábiles judiciales desde la notificación de la resolución definitiva que agote la instancia administrativa. **Quedan derogadas todas las prescripciones normativas especiales que establezcan plazos menores [...].**

- La misma norma declara derogadas todas las prescripciones normativas especiales que establezcan plazos menores.
- Entendió que el **principio de especialidad** invocado por el Fisco no resulta acertado cuando existe una norma posterior con vocación derogatoria expresa respecto de las prescripciones especiales que establecen plazos menores, como el de cinco días del art. 77 de la L. 11.683.

PLAZO PARA RECURRIR. ART. 25 BIS DE LA L. 19.549. LEY POSTERIOR Y ESPECIALIDAD.

ARGUMENTOS DEL FISCO:

- Se agravia porque el a quo tuvo por temporáneo el recurso al medirlo contra el plazo de treinta días del art. 25 bis, cuando en rigor **resulta extemporáneo** por haberse presentado vencidos los cinco días hábiles del art. 77 de la L. 11.683.
- Cuestiona que el Magistrado aplicara el art. 25 bis de la L. 19.549 por sobre la **ley especial que rige el procedimiento tributario**, siendo que ambas normas poseen idéntica jerarquía normativa en cuanto a su ubicación en la pirámide jurídica.
- Argumenta que entre dos normas vigentes de igual jerarquía prima la ley especial por sobre la general. Aplicar los plazos de la L. 19.549 implicaría vulnerar el art. 116 de la ley de rito fiscal y vaciar de contenido el régimen especial sin declaración legislativa expresa.

PLAZO PARA RECURRIR. ART. 25 BIS DE LA L. 19.549. LEY POSTERIOR Y ESPECIALIDAD.

SENTENCIA DE LA CÁMARA:

- No hace lugar a la apelación del Fisco y confirma el auto cuestionado.
- El art. 25 bis de la L. 19.549 dispone que, cuando por norma expresa la impugnación judicial del acto administrativo deba hacerse por vía de recurso, el plazo para deducirlo será de treinta días hábiles judiciales desde la notificación de la resolución que agote la instancia administrativa.
- La misma norma declara derogadas todas las prescripciones normativas especiales que establezcan plazos menores, según el texto incorporado por el art. 44 de la L. 27.742. En ese marco, la interpretación efectuada por el a quo deviene ajustada a derecho.
- Recuerda que, si bien la ley general no deroga a la ley especial anterior, **ello es así en tanto no medie expresa abrogación o manifiesta incompatibilidad entre ellas**, situación que aquí se verifica por la derogación expresa de los plazos menores.
- Concluye que el agravio del Fisco no puede ser receptado favorablemente y que, no estando los jueces obligados a seguir todos los agravios sino a atender los conducentes, corresponde confirmar el auto y continuar las actuaciones según su estado.

AMORTIZACIÓN. ACTIVOS BIOLÓGICOS. AVES REPRODUCTORAS. VIDA ÚTIL ECONÓMICA.

HECHOS:

- El Fisco Nacional determinó de oficio el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 2011 mediante la resolución n.º 20/2018, liquidó los intereses resarcitorios y aplicó una multa por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 45 de la L. 11.683.
- El ajuste se originó en el **criterio de amortización de las aves reproductoras** empleadas en la actividad avícola, bienes cuya deducción se rige por los arts. 86, inc. f), y 88 de la LIG, normas que no fijan plazo ni método específico de amortización para los bienes muebles.
- La firma consideró a las aves como “Inversión” activando todos los gastos vinculados hasta la semana 22 y, al entrar en producción, las reclasificó como “Bienes de Uso” entre 40 a 44 semanas, **amortizándolas según los huevos producidos respecto del total que se estima**, hasta que luego pasa a faena. En el primer ciclo se estima que cada ave produce 175 huevos.
- El organismo recaudador, en cambio, sostuvo que **la vida útil se extendía a dos años, basado en un estudio veterinario que describe el ciclo completo y que admite como posible realizar un segundo ciclo productivo de las aves reproductoras mediante un proceso excepcional denominado “muda forzada o replume”**, por lo que correspondía aplicar el método de amortización lineal con una alícuota anual del 50%.
- El TFN revocó la resolución determinativa.

AMORTIZACIÓN. ACTIVOS BIOLÓGICOS. AVES REPRODUCTORAS. VIDA ÚTIL ECONÓMICA.

SENTENCIA DEL TFN:

- Señaló que el régimen general aplicable en materia de amortizaciones impositivas se encuentra en los arts. 86, inc. f), y 88 de la LIG, y que “ni” la ley del impuesto “ni” su decreto reglamentario **establecen un plazo específico de amortización para los bienes muebles.**
- Concluyó que **recae en el propio contribuyente la tarea de estimar y computar ese término** respecto de los bienes de uso afectados a la obtención de rentas gravadas, pudiendo admitirse procedimientos basados en unidades producidas u horas trabajadas, sin perjuicio de la potestad de fiscalización del Fisco.
- Destacó que el Fisco Nacional, mediante la **Instrucción 7/2012**, aceptó determinar la vida útil probable de estos bienes a través de una **estimación razonable y ponderada**, atendiendo al principio de **obsolescencia**, conforme a la doctrina de la Corte Suprema.
- Recordó que el Máximo Tribunal definió la “**vida económicamente útil**” como el lapso durante el cual el bien resulta utilizable en condiciones económicamente provechosas —es decir, aquel en que su uso resulta eficiente desde el punto de vista económico— y no el tiempo durante el cual puede ser usado.

AMORTIZACIÓN. ACTIVOS BIOLÓGICOS. AVES REPRODUCTORAS. VIDA ÚTIL ECONÓMICA.

SENTENCIA DEL TFN:

- Ponderó que, según la **RT 22 de la FACPCE**, las aves reproductoras, como animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria, constituyen “activos biológicos” que pueden hallarse en estado de desarrollo, de producción o de terminación.
- Añadió que esa norma contable, con la modificación de la **RT 27**, indica en su punto 7.2.3 que la depreciación se computa desde el inicio de la etapa de producción y resulta de dividir el valor de origen amortizable por la producción total esperada, multiplicado por la producción obtenida a la fecha de medición.
- Valoró que la actora **aportó el detalle de los cálculos de amortización** como bienes de uso —44 semanas aproximadamente—, acorde a los criterios contables vigentes y a las particularidades del activo sujeto a agotamiento.
- Por su parte, **el Fisco Nacional no ha podido descalificar el método establecido, ya que para ello “debe apoyarse en motivos categóricos que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el cálculo de la vida útil efectuado por el contribuyente o su notorio apartamiento de los criterios contables usualmente seguidos a tal fin”** (conf. Telecom. Int. Telintar S.A., 22/05/2012).

AMORTIZACIÓN. ACTIVOS BIOLÓGICOS. AVES REPRODUCTORAS. VIDA ÚTIL ECONÓMICA.

SENTENCIA DE LA CÁMARA:

- Desestima los agravios de ARCA, con costas.
- Recuerda que la Cámara ha dicho invariablemente que **no corresponde apartarse de la apreciación de las circunstancias fácticas efectuada por el TFN**, dados los límites del recurso previsto en el art. 86, inc. b), de la L. 11.683, salvo que se pruebe un error en la apreciación de los hechos.
- Observa que el **Fisco insiste** exclusivamente en una posibilidad estrictamente técnica —el eventual segundo ciclo de producción de las aves— pero **omite desarrollar y probar de manera fehaciente que el método empleado por la firma no resulte razonable** respecto de la actividad avícola.
- Pondera que el TFN hizo especial hincapié en que la actora **ejerció la opción de amortizar el activo biológico conforme al método vinculado con la producción efectiva de huevos**, como evidencia del agotamiento por su uso productivo y en concordancia con una estimación razonable de su **“vida útil económicamente provechosa”**.
- Advierte que ese método fue justificado en el detalle de los cálculos efectuados con fundamento en la ley del impuesto a las ganancias, en las etapas del proceso productivo de la cría de aves y en los criterios contables aplicables, aspecto que no fue idóneamente rebatido por ARCA.

AMORTIZACIÓN. ACTIVOS BIOLÓGICOS. AVES REPRODUCTORAS. VIDA ÚTIL ECONÓMICA.

ANTECEDENTES

- **Telec. Int. Telintar S.A. CSJN. 22/05/2012.**
- **Oleoductos del Valle S.A. CSJN. 16/02/2010.**
- **Caja de Seguros S.A. CNACAF. Sala I. 04/12/2025.**
- **Ambulancias Privadas Argentinas S.A. CNACAF. Sala III. 23/02/2011.**
- **L Guillon S.A. CNACAF. Sala IV. 27/06/2024.**
- **Granja La Loma S.R.L. CNACAF. Sala V. 18/06/2024.**

FUENTE ARGENTINA. CALL CENTER EN EL EXTERIOR. RETENCIÓN A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR.

HECHOS:

- ARCA determinó de oficio la materia imponible de la ganancia neta de fuente argentina sujeta al Impuesto a las Ganancias, **con carácter de pago único y definitivo**, por los pagos efectuados entre febrero y diciembre de 2016 (Resolución 83/2022 -DV DEOA-).
- El ajuste se sustentó en que los pagos realizados a Telecenter Panamericana LTDA y Multienlace S.A.S., ambas radicadas en Colombia, por **servicios de atención telefónica (call center)**, constituían ganancias de fuente argentina en los términos del art. 5 de la LIG, de modo que la Entidad debía actuar como agente de retención (arts. 91 y 93, inc. h, de la LIG).
- Sobre esa base se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicó una multa graduada en dos veces el tributo omitido, con sustento en los arts. 37 y 45 de la L. 11.683.
- Cabe destacar que la central telefónica, los sistemas de gestión, las líneas y los enlaces estaban en la Argentina y pertenecían a la firma prestataria, que las llamadas se originaban en el país y que se distribuían indistintamente entre operadores locales y colombianos.

FUENTE ARGENTINA. CALL CENTER EN EL EXTERIOR. RETENCIÓN A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR.

SENTENCIA DEL TFN:

- La Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, el 22/10/2025, revocó el acto apelado, con costas. Recordó que el art. 5 de la ley del tributo definía las ganancias de fuente argentina en general y que los arts. 6 a 13 preveían situaciones especiales o presunciones.
- Postuló que las ganancias de Multienlace y Telecenter Panamericana LTDA **no eran de fuente argentina**, pues no concurría el supuesto de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país, ni la realización de actos o actividades en el territorio nacional, ni hechos ocurridos dentro de sus límites.
- Agregó que la referencia a la “**utilización económica en la República**” estaba referida únicamente a los **bienes** y no a la prestación de servicios, y descartó la excepción del art. 12 de la ley del tributo por no verificarse un “asesoramiento técnico” conectado con los servicios prestados en el exterior.
- Con cita del art. 127 de la ley del gravamen concluyó que los servicios habían sido prestados en el exterior y encuadraban como ganancias de fuente extranjera no sujetas a tributación en la Argentina. Descartó el art. 9 del decreto reglamentario (texto vigente en el año 2016): (...) toda otra ganancia no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en la REPÚBLICA ARGENTINA.

FUENTE ARGENTINA. CALL CENTER EN EL EXTERIOR. RETENCIÓN A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR.

ARGUMENTOS DEL FISCO:

- Se agravia porque el pronunciamiento del Tribunal Fiscal resulta arbitrario. Destaca que la central telefónica siempre estuvo ubicada en el país y que las prestadoras extranjeras desarrollaban su actividad sobre la base de definiciones, elementos y procedimientos suministrados por la empresa local.
- Indica que la actividad de las firmas extranjeras era idéntica al servicio de atención telefónica que la propia contribuyente brindaba a sus clientes y que cada prestadora contaba con personal afectado exclusivamente a los clientes de DirecTV, para ofrecer un servicio integral.
- Manifiesta que las contraprestaciones percibidas por Telecenter Panamericana LTDA y Multienlace S.A.S. eran utilizadas económicamente en el país y que, conforme la ley del tributo, el lugar en el que la ganancia se originaba era la República Argentina.
- Señala que todas las llamadas eran originadas por clientes desde la Argentina, que se distribuían indistintamente entre operadores argentinos y colombianos y que Multienlace reconoció haber utilizado el software y la conexión proporcionados desde el país.

FUENTE ARGENTINA. CALL CENTER EN EL EXTERIOR. RETENCIÓN A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR.

SENTENCIA:

- Confirma la sentencia del TFN.
- Admite que no se encuentra controvertido que las llamadas se originaban en la Argentina, que la contribuyente contaba en el país con la central telefónica, sistemas, líneas y enlaces, ni que las prestadoras seguían sus instrucciones; pero entiende que tales circunstancias no bastan para configurar fuente argentina en cabeza de las empresas del exterior.
- Precisa que la cuestión decisiva no consiste en determinar dónde estaba radicada la actividad comercial de la Entidad, sino **cuál fue la fuente productora de la renta obtenida por las prestadoras extranjeras**, conforme el art. 5 de la ley del Impuesto a las Ganancias.
- Destaca que el Tribunal Fiscal tuvo por acreditado que las firmas colombianas prestaron el servicio mediante operadores ubicados en Colombia, sin presencia física en la Argentina, y que sus instalaciones, su personal y su infraestructura propia se encontraban en aquel país.

FUENTE ARGENTINA. CALL CENTER EN EL EXTERIOR. RETENCIÓN A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR.

SENTENCIA:

- Concluye que los bienes, sistemas, líneas y enlaces situados en la Argentina pertenecían o eran contratados por la contribuyente y no por las prestadoras, de modo que **“no” constituían un bien explotado económicamente por ellas como fuente productora de su ganancia.**
- Señala que la actividad remunerada —la atención de llamadas mediante operadores afectados al servicio— fue desarrollada fuera del país, y que seguir manuales, instrucciones o protocolos definidos por la firma no desplaza territorialmente la prestación ni convierte a la actividad cumplida en Colombia en una actividad realizada en la Argentina.
- Advierte que la **“utilización económica” del art. 5 se vincula con los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República**, pero no autoriza a extender ese criterio, sin previsión legal expresa, al supuesto general de prestaciones de servicios realizadas en el exterior.
- **Agrega que aceptar la tesis del organismo recaudador importaría considerar de fuente argentina toda prestación desarrollada fuera del país por el solo hecho de que su resultado sea aprovechado por un residente, aun cuando la actividad generadora se hubiera ejecutado íntegramente en el extranjero.**

FUENTE ARGENTINA. CALL CENTER EN EL EXTERIOR. RETENCIÓN A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR.

SENTENCIA:

- Por ello, entiende que no correspondía exigir la retención con carácter de pago “único y definitivo” sobre los pagos efectuados a aquellas firmas, desestima el agravio subsidiario sobre los accesorios e **impone las costas de la instancia al Fisco Nacional vencido** (art. 68, 1ra. parte, del C.P.C.C.N.).

ANTECEDENTES

- Rovafarm Argentina S.A. CNACAF. Sala V. 19/02/2015. Servicios. Utilización Económica. Inexistencia de fuente.
- Líneas Aéreas Privadas Argentina. CNACAF. Sala III. 08/09/2011. Amadeus. Utilización económica y asistencia técnica. Fuente Argentina.
- Hidroeléctrica El Chocón. CNACAF. Sala IV. 23/12/2010. Comisión por gestión de préstamos. Inexistencia de fuente.
- Líneas Aéreas Privadas Argentina. TFN C. 14/04/2010. Amadeus. Utilización económica. Inexistencia de fuente.
- **Aerolíneas Argentinas. CNACAF. Sala I. 05/02/2008. Amadeus. Utilización económica. Fuente Argentina.**
- Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur S.A, CNACAF. Sala V. 02/06/2009. Amadeus. Utilización económica y asistencia técnica. Fuente Argentina.
- Austral Líneas Aéreas. TFN. Sala A. 06/02/2007. Amadeus. Utilización económica. Inexistencia de fuente.

INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. COMPRA DE DIVISAS. CESACIÓN DEL ADMINISTRADOR NO INSCRIPTA. INOPONIBILIDAD.

HECHOS:

- La AFIP determinó de oficio el impuesto a las ganancias del período fiscal 2010 mediante la resolución N° 308/2016, con más intereses resarcitorios, acto que la firma apeló ante el TFN por la vía del art. 76, inc. b), de la L. 11.683.
- El ajuste se sustentó en un incremento patrimonial no justificado derivado de la compra de moneda extranjera en el HSBC Bank Argentina S.A. durante 2010, efectuada con fondos cuyo origen la Entidad no justificó.
- El B.C.R.A. informó que en el período fiscal 2010 la Entidad había efectuado **operaciones de compra de divisas para tenencia** en el HSBC Bank Argentina S.A. por **\$ 21.835.000**, concertadas "en ventanilla" y sin impacto en sus cuentas bancarias.
- La firma negó las operaciones. Según ella, las mismas fueron realizadas por el Sr. Carlos Maceri, cuya cesación como socio gerente **se inscribió en la Inspección General de Justicia el 18/08/2010**, pese a que su renuncia había sido aceptada el **24/12/2009**. Por su parte, recién el **07/10/2010** se solicitó al banco la baja de los Sres. Maceri y Ayciriex como firmantes de la cuenta.
- El Sr. Carlos Maceri, ex socio gerente, **repitió la maniobra con otras firmas** ajenas a la actora y a quien se le inicio una causa penal.

INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. COMPRA DE DIVISAS. CESACIÓN DEL ADMINISTRADOR NO INSCRIPTA. INOPONIBILIDAD.

SENTENCIA DEL TFN:

- Confirmó la resolución apelada, con costas.
- Sostuvo que la determinación fundada en los ingresos omitidos por la compra de moneda extranjera con fondos de origen injustificado no merecía reproche alguno, pues el Fisco otorgó adecuado sustento a la atribución de esas operaciones a la firma.
- Valoró que la prueba no acreditaba la desvinculación anterior del Sr. Maceri y que, a la luz del art. 12 de la L. 19.550, **la falta de inscripción son inoponibles a terceros. La actora no expuso las razones que la eximieran de inscribir el cambio del administrador ni de comunicarlo al banco.**

ARTICULO 12. – Las modificaciones no inscriptas regularmente obligan a los socios otorgantes. **Son inoponibles a los terceros**, no obstante, estos pueden alegarlas contra la sociedad y los socios, salvo en las sociedades por acciones y en las sociedades de responsabilidad limitada.

INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. COMPRA DE DIVISAS. CESACIÓN DEL ADMINISTRADOR NO INSCRIPTA. INOPONIBILIDAD.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

- Destaca que ARCA **modificó el criterio aplicable** sin que variara la **hipótesis probatoria**. Durante la **primera fase**, la fiscalización primero imputó las operaciones de compra de divisas al Sr. Maceri y remitió las actuaciones a la División Regional Norte; luego revisó ese criterio y las asignó a la empresa recurrente.
- Sostiene que es “incorrecto” postular que el Sr. Maceri cesó en sus funciones el 18/08/2010, pues **el 24/12/2009 se designó al nuevo presidente de la firma y se aceptó su renuncia**, extremo que ratifican las testimoniales producidas en la causa.
- Manifiesta que al ser víctima de un delito, **fue denunciado penalmente**, causa en la que sus directivos revisten calidad de querellantes, y se agravia porque el Fisco ni siquiera requirió el **informe ofrecido** sobre la causa en trámite contra el Sr. Maceri, desatendiendo la verdad material.
- A su vez, considera que, a la luz de la preeminencia de la **verdad material**, atribuirle las operaciones cuando quien las realizó ya no tenía vinculación con la sociedad, por el solo hecho de la demora en la inscripción registral, resulta contrario a derecho.

INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. COMPRA DE DIVISAS. CESACIÓN DEL ADMINISTRADOR NO INSCRIPTA. INOPONIBILIDAD.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

- Indica que **dos operaciones celebradas** el 21/04/2010, con quince minutos de diferencia, fueron autorizadas por el banco ante la firma en ventanilla del Sr. Federico Filarent, persona ajena a la sociedad, sin que se conozca en qué carácter actuó.
- Manifiesta que **no tenía forma de advertir el uso fraudulento de su CUIT**, ya que las operaciones estaban marginadas de su cuenta corriente y no figuraban en los resúmenes bancarios, por lo que corresponden a la actuación de un tercero (las sumas se retiraban por ventanilla).
- Argumenta que el HSBC Bank Argentina consideró respaldo suficiente una documentación escasa, utilizada para 67 operaciones en aproximadamente cuatro meses, que la pericia contable producida en sede penal demostró **manifiestamente apócrifa**.

INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. COMPRA DE DIVISAS. CESACIÓN DEL ADMINISTRADOR NO INSCRIPTA. INOPONIBILIDAD.

SENTENCIA:

- Desestima los agravios de la firma actora, con costas.
- Recuerda que el art. 12 de la L. 19.550 dispone que las modificaciones no inscriptas regularmente obligan a los socios otorgantes y **son inoponibles a terceros**, y que el art. 60 impone inscribir toda designación o cesación de administradores.
- Señala, con cita de doctrina, que el fin del art. 60 de la LSC es **proteger a los terceros de buena fe** que contratan con la sociedad, informándoles sobre la legitimación de quien invoca el carácter de representante societario.
- Agrega que la obligación de reinscribir o publicar que impone esa norma constituye **una carga que debe ser soportada por la sociedad y no por los socios**.
- Concluye que, con esa comprensión, el TFN tuvo por correctamente fundada la determinación practicada por incremento patrimonial no justificado.

INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. COMPRA DE DIVISAS. CESACIÓN DEL ADMINISTRADOR NO INSCRIPTA. INOPONIBILIDAD.

SENTENCIA:

- Puntualiza que la determinación en sede penal persigue indagar la comisión de un ilícito y **no hace cosa juzgada sobre la obligación tributaria**, y que la causa N° 39.749/13 carece de sentencia definitiva, siendo el Sr. Maceri —en su carácter de socio gerente— el imputado por la evasión atribuida a la firma.

ANTECEDENTES

- Banco Macro SA. CNACAF. Sala III. 16/12/2025. Ilícitos Empleados. Salidas no documentadas.
- Colucci Ariel. CNACAAF. Sala IV. 07/03/2023. Responsabilidad Solidaria.
- Rubilar Ángel. TFN. Sala A. 13/04/2022. Responsabilidad Solidaria.
- Tejeda, María Nieves. CNACAF. Sala II. 30/12/2021. Responsabilidad Solidaria.
- Isgro José. TFN. Sala B. 05/03/2021. Responsabilidad Solidaria.

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTES. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

HECHOS:

- La Entidad se dedica a la venta al por mayor de productos alimenticios y actúa como acopiadora y exportadora de miel, que adquiere a productores apícolas adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. **En el ejercicio 2008 el 32,47% de sus compras correspondieron a proveedores monotributistas.**
- Del análisis de las operaciones con monotributistas, el Fisco advirtió que, si bien la cantidad de comprobantes **superaba el mínimo exigido** para considerar “recurrentes” a los proveedores, **en varios casos las facturas eran del mismo día, correlativas y por idéntico importe.**
- Sobre esa base concluyó que **se trataba de una sola operación instrumentada en varios comprobantes**, al solo efecto de alcanzar la cantidad de operaciones exigida por la norma. **¿Principio de la realidad económica?**
- La Res. 285/2014 determinó de oficio el impuesto a las ganancias del ejercicio 2008 por exceso en la deducción de compras a monotributistas (art. 30 de la L. 25.865), intimó los intereses resarcitorios y difirió la multa (art. 20 de la L. 24.769).

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTES. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

MARCO NORMATIVO ACTUAL:

Ley 27.430 - Art. 29 [...] sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del diez por ciento (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. [...].
El Poder Ejecutivo Nacional podrá **reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en** un dos por ciento (2%) y hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas.
La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo **sujeto en forma recurrente**, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Decreto 1 - Art. 43 [...] solo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias:
a) Respecto de un mismo proveedor: hasta un dos por ciento (2%), y
b) Respecto del conjunto de proveedores: hasta un total del ocho por ciento (8%). [...]

RG 2746 - Art. 36. — [...] revisten el carácter de "recurrentes", las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad **resulte superior a:**
a) VEINTITRES (23), de tratarse de compras, o
b) b) NUEVE (9), de tratarse de locaciones o prestaciones.

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTES. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

- Explica que **su actividad es marcadamente estacional**: la producción y comercialización de miel se concentra en pocos meses del año y los productores apícolas venden su cosecha no **más de tres o cuatro veces por ejercicio**, por lo que resulta imposible alcanzar la periodicidad que exige la reglamentación.
- Indica que los productores de miel son pequeños y están atomizados en distintas regiones del país, encuadrados en el Régimen Simplificado, mientras que los acopiadores-exportadores actúan como responsables inscriptos en el IVA, **lo que convierte al tope en una limitación estructural para el sector.**
- Manifiesta que **el propósito del legislador fue evitar maniobras de evasión** y no impedir la deducción de erogaciones efectivamente realizadas y vinculadas con la obtención de ganancias gravadas, por lo que la interpretación fiscal altera el espíritu de la ley.
- Destaca que, al haber adquirido el 32,47% de sus insumos a sujetos del régimen simplificado, **la imposibilidad de deducir esas compras afecta significativamente sus operaciones** y pone en duda su continuidad como empresa en marcha. **¿Limitación atenta contra la estructura del Impuesto a las Ganancias?**

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTE. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

SENTENCIA:

- Revoca la resolución apelada, con costas.
- Señala que **la propia fiscalización reconoció de inicio el carácter recurrente de las operaciones** y sólo objetó la correlatividad de los comprobantes, sus fechas de emisión y la falta de periodicidad de las compras de miel.
- Precisa que, conforme el precedente “Golba Construcciones S.A.”, por operación debe entenderse toda prestación discriminada objeto de un contrato, con precio determinado y por cuyo cumplimiento deba emitirse una factura: **cada factura instrumenta una operación.**
- Advierte que **en el texto de las normas aplicables no existe limitación ni condicionamiento alguno respecto de la correlatividad, la fecha de emisión o la periodicidad de las facturas.**
- Destaca que el requisito de veintitrés operaciones surge de una norma reglamentaria dictada por el propio Fisco sobre la base de la amplia delegación del art. 30, tercer párrafo, de la L. 25.865, **por lo que tenía atribución suficiente para fijar esos condicionamientos y no lo hizo;** no cabe presumir la inconsecuencia del legislador.

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTE. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

SENTENCIA:

- Puntualiza que la finalidad última de las normas en juego es **evitar la deducción de gastos inexistentes**, extremo no controvertido por el Fisco, que sólo cuestionó la instrumentación de las operaciones, pero no su veracidad.
- Pondera que **la estacionalidad es la característica principal de la actividad**, por lo que resulta inevitable que la producción de miel se venda dentro de un período acotado, y que la misma problemática se verifica en todos los proveedores monotributistas del sector.
- Sostiene que **no resulta lógico pretender que la firma haya optado por la situación más gravosa dentro del marco legal**, ya que ello implicaría impedirle deducir gastos efectivamente realizados y necesarios para obtener y conservar la ganancia gravada: “no es reprehensible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal”.
- Añade que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico **revocó el procesamiento del presidente de la firma por la presunta evasión del IG del ejercicio 2008**, al no advertir ardid ni engaño, ya que las operaciones existieron y los proveedores fueron efectivamente monotributistas.

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTE. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

SENTENCIA:

- Agrega que en la causa “Curuchet” la Cámara Federal de Casación Penal rechazó el recurso del Fisco por entender que **el obrar del contribuyente constituye una de las modalidades que la ley prescribe para beneficiarse con normas tributarias, sin ardid ni engaño.**

ANTECEDENTES

- Golba Construcciones SA. CNACAF. Sala V. 30/09/2008. Definición de Operaciones.
- Alfred L. Wolff Argentina SA y otros. CNAPE. 10/02/2017. Denuncia Penal. Sobreseído.
- Fallos: 241:210 y 308:215. CSJN. Esfuerzo honesto del contribuyente.
- SMG Life. CNACAF. Sala II. 26/03/2025. Integrantes del denominador (sueldos, impuestos, etc.). Exceso reglamentario. El TFN cuestionó la facultad del PE.
- Pampa Films S.A. CNACAF. Sala III. 06/08/2026. Estructura del Impuesto a las Ganancias. Razonabilidad parámetros. Exceso reglamentario.

IMPUESTO A LOS PREMIOS. JUEGO DE QUINIELA. QUINIELA PLUS. EXENCIÓN.

HECHOS:

- El Instituto Provincial de Loterías y Casinos de la Provincia de Buenos Aires (IPLyC) promovió acción declarativa de certeza contra la AFIP, a fin de que se declarara que **la exención prevista para el “juego de quiniela”** en el art. 1º, segundo párrafo, de la ley 20.630 (Impuesto de Emergencia a los Premios) resultaba aplicable a la “Quiniela Plus”.
- El Fisco Nacional había determinado de oficio la obligación a cargo del Instituto mediante las resoluciones 265/17 y 36/20, **por no haber actuado como agente de retención** del impuesto de la ley 20.630 durante los períodos 1/2011 a 11/2013 y 12/2013 a 12/2014.
- La “Quiniela Plus” fue incorporada por la resolución 3.838/04 de Lotería y Casinos, como variante del juego implantado por el decreto-ley 9.855/82 y regulado por la ley local 10.305 en sus arts. 14 a 17. Desde su implementación, la Entidad no retuvo el gravamen a ninguno de sus ganadores.
- La Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata **confirmó la sentencia que hizo lugar a la exención**. El Fisco dedujo recurso extraordinario, que fue concedido; el de la actora —limitado a las costas— fue denegado y motivó la queja CSJ 2638/2018/5/RH4.

IMPUESTO A LOS PREMIOS. JUEGO DE QUINIELA. QUINIELA PLUS. EXENCIÓN.

SENTENCIA DE LA CÁMARA:

- Descartó el cuestionamiento a la vía elegida: si bien el IPLyC había impugnado las resoluciones determinativas por el recurso del art. 76 de la L. 11.683, **ello no le impedía acudir a las restantes vías del ordenamiento.**
- Sostuvo que de la ley 20.630 **no surgen diferencias entre la quiniela y la “Quiniela Plus”**: si el legislador hubiera querido asignar una significación distinta a la expresión “juego de quiniela”, debió plasmarlo en el propio texto legal.
- Afirmó que la Lotería Nacional concibió al juego de la quiniela **como uno solo, con distintas variantes** —entre ellas la “poceada”—, de modo que la “bancada” no era la única modalidad existente al reformarse la ley 20.630. El vocablo “juego”, en singular, no excluye su sentido genérico.

IMPUESTO A LOS PREMIOS. JUEGO DE QUINIELA. QUINIELA PLUS. EXENCIÓN.

ARGUMENTOS DEL FISCO:

- Reitera su planteo sobre la admisibilidad de la vía: entiende que no se acreditó la afectación de derecho alguno, en la medida en que **el obligado al pago del impuesto es el ganador del premio** y no el Instituto, que solo actúa como agente de retención. Agrega que la pretensión debió canalizarse por la repetición de la L. 11.683.
- Sostiene que la exclusión de los “premios de juego de quiniela” **solo dispensa a la modalidad “bancada”, coincidente con el juego organizado por la Lotería Nacional**, y que el legislador empleó el significado técnico-lexicológico propio de la terminología comercial de esa entidad.
- Precisa que la quiniela “bancada” no prevé un pozo de premios determinado en función de los aciertos de los apostadores, mientras que **la “Quiniela Plus” es un juego “poceado”, con condiciones distintas de las tenidas en cuenta por el legislador al excluirla del impuesto**.
- Invoca el debate parlamentario y las manifestaciones del diputado Tomasella Cima, de las que surgiría que se ponderó la modalidad en la que se apuesta un monto discrecional, con **premios menores sin incidencia recaudatoria**, a diferencia de las sumas millonarias omitidas en el caso.

IMPUESTO A LOS PREMIOS. JUEGO DE QUINIELA. QUINIELA PLUS. EXENCIÓN.

DICTAMEN:

- Propicia **confirmar la sentencia apelada, excepto en materia de costas.**
- Considera improcedente el agravio del Fisco sobre la admisibilidad formal de la acción declarativa, porque el examen de las cuestiones procesales —aun de las que remiten a leyes federales, como la de procedimiento tributario— está reservado a los jueces de la causa y es ajeno al art. 14 de la ley 48.
- Delimita la controversia en determinar si los premios de la “Quiniela Plus” quedan alcanzados por el impuesto o excluidos de su objeto por el art. 1º, segundo párrafo.
- Destaca que el texto original de la ley 20.630 (Gravamen de Emergencia a los Premios) mencionaba expresamente a las “quinielas” entre los juegos alcanzados y que la ley 23.760 no solo modificó el segundo párrafo del art. 1º, sino que además **removió esa mención del primer párrafo.**

ARTICULO 1º – Quedan sujetos al gravamen de emergencia de la presente ley los premios ganados en juegos de sorteo (loterías, **quinielas**, rifas y similares), así como en concursos de apuestas de pronósticos deportivos distintos de las apuestas de carreras hípicas, organizados en el país por entidades oficiales o por entidades privadas con la autorización pertinente.

No están alcanzados por el gravamen de la presente ley **los premios de juego de quiniela** y aquellos que, por ausencia de tercero beneficiario, queden en poder de la entidad organizadora.

IMPUESTO A LOS PREMIOS. JUEGO DE QUINIELA. QUINIELA PLUS. EXENCIÓN.

DICTAMEN:

- Recuerda que, si bien no es admisible la analogía para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador ni para imponer una obligación, **ello no impone entender las normas con el alcance más restringido que su texto admita, sino conforme a una razonable y discreta interpretación.**
- Señala que **la primera fuente de interpretación es la letra de la ley** y que, cuando ésta emplea varios términos sucesivos, la regla más segura es que no son superfluos, sino que fueron utilizados con el propósito de ampliar, limitar o corregir los conceptos.
- Concluye que nada en el texto de la ley 20.630, modificada por la ley 23.760, ni en los debates parlamentarios que precedieron a su sanción **permite distinguir**, a los fines del impuesto, **entre las distintas modalidades del juego de quiniela**.
- Observa que los propios dictámenes de la Dirección Nacional de Impuestos y de la Dirección de Asuntos Contractuales, Legislativos y Tributarios invocados por el Fisco, si bien destacaron las diferencias entre ambos juegos, **reconocieron a la “Quiniela Plus” como una “variante” de la quiniela.**

IMPUESTO A LOS PREMIOS. JUEGO DE QUINIELA. QUINIELA PLUS. EXENCIÓN.

DICTAMEN:

- Desestima la tesitura del Fisco fundada en que, al sancionarse la ley 23.760, no existía una variante “poceada” como la “Quiniela Plus”: aun cuando de los antecedentes parlamentarios pudiera inferirse una referencia a la modalidad “tradicional”, ello no fue precisado por el legislador ni objeto de reformas posteriores.
- Puntualiza que toda ley está predestinada a recoger y regir hechos posteriores a su sanción y que, al no haber formulado el legislador distinción alguna, el precepto debe interpretarse evitando suponer su inconsecuencia, falta de previsión u omisión involuntaria.
- Agrega que, cuando la norma emplea determinados términos y omite referirse a un aspecto, la regla más segura es que **esa omisión no obedece a un descuido**, pues el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador.

FONDOS DE TERCEROS. ACTAS NOTARIALES. SISTEMA SITER. CESIONES DE DERECHOS EXPROPIATORIOS.

HECHOS:

- Se determina de oficio el Impuesto a las Ganancias, FY 2006 a 2011 (Resolución N° 72/2015); el Impuesto al Valor Agregado, FY 12/2006 a 11/2011 (Resolución N° 73/2015); y el Impuesto sobre los Bienes Personales FY 2006 a 2011 (Resolución N° 74/2015).
- Se trata de un abogado cuyo principal ingreso deriva de **honorarios vinculados a juicios de expropiación realizado contra la provincia de San Juan**. Según se destaca, la motivación que llevó a ARCA a dictarlas fue presumir que los ingresos informados en la **prueba pericial contable producida en sede penal** eran ingresos gravados en el Impuesto a las Ganancias y en el IVA.
- Más precisamente, se informa que los ingresos omitidos se originan en el **informe pericial contable** producido en el Expte. N° 10.024/10, en trámite ante el Quinto Juzgado de Instrucción de la Provincia de San Juan, **con motivo de la denuncia penal formulada por el Gobierno provincial de San Juan en la denominada "megacausa de las expropiaciones"**. En el marco de esa investigación —donde se le imputó **fraude a la administración pública y asociación ilícita**— el contribuyente permaneció en **prisión preventiva** desde marzo de 2013, circunstancia que el propio fallo consigna al reseñar el **cese de su ejercicio profesional**.
- Posteriormente, se presentó denuncia **penal tributaria ante el Juzgado Federal de San Juan N° 2** (Expte. N° FMZ 6430/2016). El 28/09/2020 se dispuso **el sobreseimiento del contribuyente** respecto del Impuesto a las Ganancias 2009. Ese mismo tribunal ya lo había sobreseído por IVA y Ganancias 2010, en aplicación de la ley penal más benigna. El fallo se encuentra firme.

FONDOS DE TERCEROS. ACTAS NOTARIALES. SISTEMA SITER. CESIONES DE DERECHOS EXPROPIATORIOS.

HECHOS:

Se discuten una **serie de aspectos**, aunque a estos fines hemos seleccionado ciertos puntos de la sentencia, a saber

- **Fondos de terceros percibidos como mandatario:** Según ARCA ingresos derivado de la actividad profesional. Según contribuyente se trata de fondos percibidos en carácter de mandatario.
- **Actas notariales extra protocolares:** Medio de prueba para acreditar la entrega de los fondos. Según ARCA las actas notariales extra protocolares no son documento de prueba hábil para demostrar la entrega de los fondos.
- **SITER:** el filtro con que ARCA convalidó o rechazó la entrega de los fondos a los mandantes.
- **Honorarios de otros profesionales:** Dentro de los mismos libramientos según el contribuyente percibió honorarios de terceros que luego fueron rendidos. ARCA no convalidó que se tratara de ingresos de terceros.
- **Cesiones de derechos:** Según ARCA los ingresos derivan de la actividad profesional. Según contribuyente ingresos derivados de la cesión de derechos litigiosos vinculados a expropiaciones (exento de tributos nacionales).
- **Gastos deducibles:** Se dedujeron una serie de gastos que a juicio de ARCA eran personales o no vinculados con la actividad gravada.
- **Bienes Personales y monto consumido:** Existieron sumas que no fueron declaradas en el activo que el contribuyente adujo mayor consumo mientras que ARCA otros bienes gravados en el tributo.

FONDOS DE TERCEROS. ACTAS NOTARIALES. SISTEMA SITER. CESIONES DE DERECHOS EXPROPIATORIOS.

ARGUMENTOS DEL FISCO:

SUMAS PERCIBIDAS COMO MANDATARIO:

- Sostiene que, siendo la actividad declarada la de servicios jurídicos, **todo libramiento girado a nombre del contribuyente constituye ingreso propio de cuarta categoría**, gravado asimismo por el IVA.
- Considera que la exención del art. 20 de la L. 21.499 **sólo ampara a quien sufrió el perjuicio patrimonial**: si la indemnización se percibe por un tercero, lo cobrado no conserva naturaleza indemnizatoria.
- Afirma que, por el modo de liquidación empleado por el Juzgado, **los libramientos por honorarios incluyen el impuesto**, por lo que detrae el IVA del monto total para determinar el débito fiscal.

PRUEBA DE LA ENTREGA: ACTAS NOTARIALES Y SISTEMA SITER:

- Desestima las actas notariales extraprotocolares porque, al no estar extendidas en el protocolo del registro notarial, **no tienen la fuerza probatoria de los instrumentos públicos**, y rechaza los recibos por estar confeccionados en hojas comunes, sin las formalidades exigidas a los comprobantes fiscales.
- Sólo admite la depuración cuando la boleta de depósito **encuentra correlato en las acreditaciones informadas por la entidad bancaria en el sistema SITER**; sin ese registro sistémico, la entrega de los fondos al tercero se tiene por no acreditada.

FONDOS DE TERCEROS. ACTAS NOTARIALES. SISTEMA SITER. CESIONES DE DERECHOS EXPROPIATORIOS.

ARGUMENTOS DEL FISCO:

SUMAS PERCIBIDAS QUE CORRESPONDÍAN A OTROS PROFESIONALES:

- Atribuye al contribuyente los libramientos girados en los expedientes en que intervino, aun los originados en incidentes de ejecución de honorarios de otros profesionales, y **rechaza las facturas del Dr. Alday por estar extendidas a nombre de los clientes y no del contribuyente.**

ADQUISICIÓN DE DERECHOS LITIGIOSOS:

- Entiende que, si la indemnización se paga al cesionario para que el deudor se libere de su obligación, **lo percibido por aquél no constituye indemnización sino renta gravada**, y recalifica las sumas como honorarios profesionales por tratarse de un abogado.

GASTOS VINCULADOS A LA ACTIVIDAD GRAVADA:

- Impugna las erogaciones por no vincularse con la única actividad gravada declarada (internet del domicilio particular, almuerzos, alquiler de tubo de oxígeno, avisos fúnebres, materiales de construcción de la vivienda, cadenas para nieve, telefonía celular con roaming desde el exterior, combustible en localidades alejadas, pasajes aéreos y alojamiento, gastos agropecuarios y bienes que debían activarse —cuatriciclos, camioneta, laptops y cosechadora de olivos—), señalando que **el Anexo VI no indica bajo qué rubro fue computado cada comprobante** y que era carga del contribuyente identificar el rodado afectado (art. 88, inc. I).

FONDOS DE TERCEROS. ACTAS NOTARIALES. SISTEMA SITER. CESIONES DE DERECHOS EXPROPIATORIOS.

ARGUMENTOS DEL FISCO:

INCREMENTO DE CONSUMO:

- Sostiene que el monto consumido es un concepto propio de la justificación patrimonial del Impuesto a las Ganancias y **no una vía para neutralizar diferencias patrimoniales detectadas**: no acreditado el consumo, las sumas integran el patrimonio al 31 de diciembre de cada año (arts. 16, 17 y 19, incs. g y h).
- Expone el ajuste neto en el rubro “Resto de Bienes en el País” con respaldo en el Anexo II de la RG (AFIP) 2218, **aplicable al período 2006** porque a su publicación aún no había vencido el plazo de presentación de la declaración jurada.

FONDOS DE TERCEROS. ACTAS NOTARIALES. SISTEMA SITER. CESIONES DE DERECHOS.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

SUMAS PERCIBIDAS COMO MANDATARIO:

- Explica que actuó como apoderado en los juicios de expropiación en virtud de una relación de mandato-poder: **los fondos percibidos no eran propios sino de sus mandantes**, y sobre ellos sólo cobró honorarios que declaró como rentas de cuarta categoría e ingresos gravados en el IVA.
- Sostiene que los pagos fueron ordenados judicialmente en concepto de indemnizaciones expropiatorias y así los calificaron los jueces intervinientes, de modo que **la exención del art. 20 de la L. 21.499 es objetiva y opera con independencia de quién los perciba**.
- Manifiesta que, una vez percibidos, los fondos fueron depositados en las cuentas de los beneficiarios o de otros apoderados, o entregados en efectivo, y que **las formalidades de los comprobantes fiscales no resultan exigibles a las constancias de entrega de fondos ajenos**.

PRUEBA DE LA ENTREGA: ACTAS NOTARIALES Y SISTEMA SITER:

- Se agravia de que ARCA pretendiera invalidar las actas notariales extraprotocolares por no estar extendidas en el protocolo del registro notarial, cuando **sólo documentan la entrega de fondos ajenos y no operaciones fiscales propias**.
- Cuestiona que, a los fines de la depuración, se exigiera el correlato de cada boleta de depósito en el sistema SITER: **la exigencia de un registro sistémico ajeno al contribuyente vuelve inoponible una prueba válida** y traslada indebidamente la carga probatoria.

FONDOS DE TERCEROS. ACTAS NOTARIALES. SISTEMA SITER. CESIONES DE DERECHOS EXPROPIATORIOS.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

SUMAS PERCIBIDAS QUE CORRESPONDÍAN A OTROS PROFESIONALES:

- Indica que dentro de los mismos libramientos se computaron honorarios del Dr. Alday y del Ing. Videla **que pertenecían a esos profesionales y no a su patrimonio**, y acompaña los depósitos efectuados con sus respectivas facturas (fs. 236/240, 243/247 y 259/272). A su vez, detalla que el Banco de San Juan retuvo tributos a nombre de tales profesionales.

ADQUISICIÓN DE DERECHOS LITIGIOSOS:

- Sostiene que las sumas percibidas como cesionario de derechos litigiosos en “Ruiz Guillermo” y “Suraty” fueron ordenadas judicialmente como indemnizaciones expropiatorias y que **la exención del art. 20 de la L. 21.499 es objetiva y opera con independencia de quién las perciba.**

GASTOS VINCULADOS A LA ACTIVIDAD GRAVADA:

- Explica que la impugnación de gastos parte de un error de base, ya que **entre 01/2008 y 08/2012 también estuvo inscripto en el cultivo de oleaginosas**, y que nunca se cuestionó la existencia ni la registración de las erogaciones, sino sólo su vinculación con la actividad gravada.

FONDOS DE TERCEROS. ACTAS NOTARIALES. SISTEMA SITER. CESIONES DE DERECHOS EXPROPIATORIOS.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

INCREMENTO DE CONSUMO:

- Argumenta que nada impide rectificar el monto consumido y que **imputar el ajuste neto al patrimonio al cierre configura una presunción sin base legal**, pues clasificarlo como “Otros bienes” le atribuye naturaleza patrimonial sin elemento de juicio que indique a qué bien corresponde.
- Agrega que **la RG (AFIP) 2218 no resulta aplicable al período fiscal 2006**, por haber sido publicada en el Boletín Oficial el 22/02/2007, es decir con posterioridad al cierre del ejercicio ajustado.

FONDOS DE TERCEROS. ACTAS NOTARIALES. SISTEMA SITER. CESIONES DE DERECHOS EXPROPIATORIOS.

SENTENCIA:

- Confirma parcialmente las resoluciones apeladas.
- Recuerda que el Juzgado Federal de San Juan N° 2 sobreseyó al contribuyente el 28/09/2020, en el Expte. FMZ 6430/2016, sobre la base de **una pericia contable conjunta que concluyó que no se cumplen las condiciones objetivas para realizar los ajustes pretendidos.**
- Aplica la doctrina de “Almeida” y, especialmente, la de la Corte Suprema in re “Courel”: **no puede apartarse de los hechos probados y acreditados en sede penal**, aunque conserva plena competencia sobre la valoración jurídica del hecho imponible.
- Advierte que la pericia penal se desarrolló sobre una base más amplia que la producida ante el Tribunal y **hace suyos los errores allí verificados en la titularidad de los fondos, en la naturaleza jurídica de los ingresos y en la determinación del sujeto pasivo.**

FONDOS DE TERCEROS. ACTAS NOTARIALES. SISTEMA SITER. CESIONES DE DERECHOS EXPROPIATORIOS.

SENTENCIA:

SUMAS PERCIBIDAS COMO MANDATARIO:

- Revoca el ajuste en Ganancias e IVA, con costas al Fisco: por aplicación de la doctrina de “Courel” hace suyos los hechos probados en sede penal, donde se determinó que **el contribuyente actuó como apoderado y no es sujeto pasivo ni sustituto del impuesto**, y que los cobros efectuados en nombre y representación de sus clientes no son imputables ni de su propiedad (ptos. A y B).
- Pondera que la pericia contable producida en sede penal se desarrolló sobre una base más amplia que la de su propia sede, y que allí quedó determinado que **el Organismo incurrió en errores relativos a la titularidad de los fondos, a la naturaleza jurídica de los ingresos y a la determinación del sujeto pasivo** (ptos. E, F, G y L).

PRUEBA DE LA ENTREGA: ACTAS NOTARIALES Y SISTEMA SITER:

- Asigna eficacia probatoria a las actas notariales extraprotocolares: acreditan la entrega de las sumas ante el escribano interviniente y **el Organismo Fiscal no las rebatió con evidencia concreta en sentido contrario** (en línea con el pto. D: valen como recibos de entrega, art. 8 de la RG 1415).
- Invierte la carga de la prueba respecto del SITER: **corresponde al Fisco demostrar que los documentos no son válidos**, sin que baste señalar que no fueron informados por la entidad bancaria; el sistema no resulta aplicable a las personas físicas (pto. C).

FONDOS DE TERCEROS. ACTAS NOTARIALES. SISTEMA SITER. CESIONES DE DERECHOS EXPROPIATORIOS.

SENTENCIA:

SUMAS PERCIBIDAS QUE CORRESPONDÍAN A OTROS PROFESIONALES:

- Revoca el ajuste: aunque en su propia sede no obraban agregadas las constancias invocadas, **la pericia penal identificó el origen de los montos** —incidentes de ejecución de honorarios del Ing. Videla (\$100.642,79) y del Dr. Alday (\$47.200 y \$99.154,05)—, que corresponden a otros contribuyentes (pto. J).
- Destaca que **el Banco de San Juan actuó como agente de retención al pagar los libramientos por honorarios**, ingresando el IVA, Ganancias e Ingresos Brutos correspondientes a los verdaderos beneficiarios, lo que demuestra que esos fondos no eran del recurrente.

ADQUISICIÓN DE DERECHOS LITIGIOSOS:

- Revoca con fundamento propio: conforme “Courel” (CSJN, 01/07/2025), **la franquicia de los arts. 20 de la L. 21.499 y 1° de la L. 21.878 es objetiva**, de modo que la cesión del crédito no obsta al beneficio. Las sumas percibidas como cesionario constituyen renta no sujeta a impuestos en Ganancias e IVA, con costas al Fisco.

FONDOS DE TERCEROS. ACTAS NOTARIALES. SISTEMA SITER. CESIONES DE DERECHOS EXPROPIATORIOS.

SENTENCIA:

GASTOS VINCULADOS A LA ACTIVIDAD GRAVADA:

- Confirma parcialmente: admite los gastos y créditos fiscales vinculados a **las dos actividades gravadas —servicios jurídicos y cultivo de oleaginosas, entre 2008 y 2012 (pto. Ñ)—** y mantiene la impugnación de los consumos personales y familiares, la telefonía y el roaming en el exterior, el combustible en localidades alejadas y los gastos de automotor, por no haberse identificado el rodado afectado a la actividad.

INCREMENTO DE CONSUMO:

- Confirma parcialmente el ajuste: **el recurrente no aportó elemento alguno que avalara su postura ni explicó la razonabilidad del monto consumido** expuesto en sus declaraciones juradas, por lo que el ajuste neto integra el patrimonio al cierre de cada período, sólo en la medida del ajuste neto de Ganancias confirmado en esta sentencia.
- Rechaza el agravio sobre la RG (AFIP) 2218: **a su publicación aún no había vencido el plazo de presentación de la declaración jurada del período 2006**, y la norma sólo incorporó el campo del monto consumido y un mayor nivel de detalle informativo, sin alterar la determinación del gravamen.

FONDOS DE TERCEROS. ACTAS NOTARIALES. SISTEMA SITER. CESIONES DE DERECHOS EXPROPIATORIOS.

SENTENCIA:

Reencuadre sancionatorio. No advierte ardid ni dolo, sino una errónea interpretación de la norma: reencuadra la conducta del art. 46 al art. 45 de la L. 11.683, descarta el error excusable y confirma la multa en el 100% del impuesto omitido, con costas en el orden causado.

ANTECEDENTES

- Courel, Manuel Alberto. CSJN. 01/07/2025.
- AFIP-DGI c/ Paredes Cereales S.A. CSJN. 15/10/2015.

MUCHAS GRACIAS



Alberto Mastandrea

Ciclo de Actualidad Tributaria AAEF · Agosto 2026

AA ASOCIACIÓN ARGENTINA
EF DE ESTUDIOS FISCALES