

A photograph of a rowing team on a lake. In the foreground, several red oars are attached to a boat. In the background, a rowing team is visible on the water, and a grassy bank with a fence is in the distance.

**CICLO DE ACTUALIDAD TRIBUTARIA AAEF  
DRES. HORACIO ZICCARDI & HUGO KAPLAN**

# **JURISPRUDENCIA**

Alberto Mastandrea  
Marzo 2024

**MANLLA DURE CRISTIAN  
JONATAN. TFN. SALA B.  
13/07/2023.**

SALIDAS NO DOCUMENTADAS. RESPONSABILIDAD  
POR DEUDA AJENA. ASPECTO TEMPORAL

## **SALIDAS NO DOCUMENTADAS. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. ANÁLISIS DEL ASPECTO TEMPORAL**

Frente a cambios en la Composición del Órgano de Gobierno, cuál es administrador que asume la responsabilidad solidaria en materia de **Salidas no Documentadas**: (i) el vigente al momento de la contratación de los proveedores apócrifos; (ii) en ejercicio al momento del pago de las facturas apócrifas; o (iii) en funciones cuando vence la declaración jurada de las SND.

### **HECHOS:**

- DO al responsable solidario por SND del período 12-10-2017 al 25-10-2017.
- Por escritura pública de fecha 12-10-2017 el Sr. Manlla Dure adquiere la participación social y asume rol de Socio Gerente.
- Los pagos de las facturas apócrifas se llevaron a cabo en el lapso citado. Algunos en efectivos y otros con cheques.

### **ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:**

- AFIP no demuestra la efectiva cancelación de las facturas. No individualiza los medios de pagos.
- **No se encuentra probado que tales proveedores hayan sido contratados bajo su gestión.**



## **SALIDAS NO DOCUMENTADAS. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. ANÁLISIS DEL ASPECTO TEMPORAL**

Frente a cambios en la Composición del Órgano de Gobierno, cuál es administrador que asume la responsabilidad solidaria en materia de **Salidas no Documentadas**: (i) el vigente al momento de la contratación de los proveedores apócrifos; (ii) en ejercicio al momento del pago de las facturas apócrifas; o (iii) en funciones cuando vence la declaración jurada de las SND.

### **RESOLUCIÓN:**

- La responsabilidad no es objetiva ni deriva necesariamente de la vinculación con el contribuyente. Sin embargo, es el responsable el que debe aportar **prueba irrefutable para desvirtuar este principio** de responsabilidad que viene dada por la posesión del cargo.
- El TFN analiza si efectivamente incumplió sus deberes y si tal circunstancia le eran imputable. Así, detecta que la Escritura Pública que cede la participación se **inscribe en IGJ el día 31-10-2017**. Además, según consulta de la RG 4120, se expone al Sr. Manlla Dure como **socio gerente a partir del 31-10-2017**.
- **Registra firma en el Banco BBVA -con el que se pagaron las facturas- a partir del día 30-10-2017**, lo cual pone de manifiesto que el Sr. Manlla Dure no libró los cheques con los que se pagaron las facturas. Todos los cheques se debitaron con anterioridad al 30-10-2017.
- **Todo ello pone de manifiesto que (i) no contrató a tales proveedores (ii) ni poseía manejo de los fondos al momento de liberar los pagos.**

## **SALIDAS NO DOCUMENTADAS. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. ANÁLISIS DEL ASPECTO TEMPORAL**

Frente a cambios en la Composición del Órgano de Gobierno, cuál es administrador que asume la responsabilidad solidaria en materia de **Salidas no Documentadas**: (i) el vigente al momento de la contratación de los proveedores apócrifos; (ii) en ejercicio al momento del pago de las facturas apócrifas; o (iii) en funciones cuando vence la declaración jurada de las SND.

### **VOTO MINORÍA:**

- Lo que determina la responsabilidad es la falta de inclusión de la materia gravada en la DJ respectiva y el consiguiente pago indebido del tributo.
- Una posición contraria supone que un director que se desvinculó con posterioridad al cierre del ejercicio fiscal, pero con anterioridad a la presentación y pago de la DJ, resulta obligado a responder por la decisión de su sucesor por no incluir en la DDJJ materia imponible.
- En este caso ya regía la RG 893 la cual establece la obligación de ingresar el gravamen correspondiente dentro de los 15 días hábiles de la salida de fondos.

\*\*\* \* \*\*\*

**GONZALEZ, DORA BEATRIZ. TFN.  
SALA D. 30/10/2023**

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. FACTOR  
SUBJETIVO DE ATRIBUCIÓN.

NATURALEZA DE LA RESPONSABILIDAD  
SOLIDARIA.

## RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. FACTOR SUBJETIVO DE ATRIBUCIÓN

### SITUACIÓN DE HECHO:

- Vicepresidenta del contribuyente y estaba autorizada a suscribir cheques en nombre de la empresa.

### DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE:

- Reconoce que si bien fue vicepresidenta **jamás ejerció el cargo, ni dispuso de los fondos sociales.**
- Resalta que, si bien estuvo autorizada a suscribir cheques en nombre de la empresa, **nunca lo hizo**, ya que solo detentaba el cargo formalmente.
- Precisa que su desvinculación fue aceptada en la Asamblea Extraordinaria de Accionistas celebrada el 30 de septiembre de 2003 e inscripta en la Inspección General de Justicia el 13 de febrero de 2004.

## RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. FACTOR SUBJETIVO DE ATRIBUCIÓN

### RESOLUCIÓN TFN:

- Surge que en la fecha del inicio a dicho al procedimiento D.O., el presidente **había fallecido**. La Sra. González era su esposa quien detentaba el rol de vicepresidenta.
- La señora González (Vicepresidenta), por así disponerlo su estatuto, **solamente podía ejercer la administración en caso de ausencia o de impedimento del Presidente**.
- No fue designada para ejercer la presidencia en los períodos fiscales analizados y, por ende, no se encuentra probado el aspecto subjetivo.
- Mal puede sostenerse, por lo tanto, que la Sra. González haya actuado con dolo o culpa cuando no fuera convocada para ejercer la presidencia del directorio de la sociedad deudora. \*



## **ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES:**

### ▪ **CALVO, LUIS ENRIQUE Y OTROS. TFN. SALA D. 05-04-1973**

- Que, por ende, corresponde confirmar la resolución cuestionada en todo cuanto ha sido materia del presente recurso, sin que obste para ello el fallecimiento del recurrente Atilio Juan Marchetti (ver partida de defunción de fs. 86 de autos), ocurrido el 1 de enero de 1969.
- Ello, en razón de que la obligación tributaria que le fuera impuesta con carácter solidario al nombrado, **al recaer sobre su patrimonio, se transmite a sus herederos en virtud de lo dispuesto por los artículos 19, apartado 1 de la citada ley, y 3279 y 3270 del Código Civil.**

## ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES:

- **JUAN ALBERTO ARANO, ALEJANDRO HUGO DI CROCE Y EMILIO FRANCISCO DONATO (INTEGRANTES DE LA EX DADAI SRL) S/RECURSO DE APELACIÓN - IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y AL VALOR AGREGADO. TFN. SALA C. 17-09-2001**
  - “De donde se infiere que se trata de una obligación **legal de garantía, y, por esto mismo subsidiaria o accesorio** ... Que, si se reconoce que la obligación no es propia, sino ajena, es también indudable que **no puede tratarse de la solidaridad prevista en los artículos 699 y siguientes del Código Civil**”.
  - “La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía su carácter subsidiario, **de igual modo que sucede en el caso de la fianza (artículo 2004 del CC)**”.
  - No puede desconocerse, sin embargo, que existe otra posición doctrinaria que ha procurado ver en la responsabilidad solidaria no ya una finalidad de garantía **sino una sanción de naturaleza penal**. Se ha sostenido en este sentido que este tipo de responsabilidad reviste el doble carácter de ser **represiva y condicional**, pues nace a raíz de la violación de un deber fiscal **atribuible al responsable a título de dolo o culpa** y sólo desde el momento en que tiene lugar esa violación de la ley.
  - (...) entendemos la responsabilidad solidaria como **una obligación accesorio de garantía** (de carácter personal) o como **una sanción de naturaleza penal**, por aplicación del principio de personalidad de la pena, el Fisco no hubiera podido proseguir válidamente el procedimiento de determinación contra los herederos del socio gerente fallecido.

## ANTECEDENTES DOCTRINARIOS:

### ▪ HEREDEROS Y LEGATARIOS DEL CONTRIBUYENTE. LA SUCESIÓN INDIVISA COMO SUJETO PASIVO DE LAS OBLIGACIONES Y LOS DEBERES TRIBUTARIOS - FERNANDO DIEZ.

- “(...) las eventuales obligaciones fiscales que pudieran haber resultado exigibles al causante en su condición de responsable solidario, **no son susceptibles de ser reclamadas a sus herederos**, es decir que la defunción del mismo provoca que la ocasional acción tendiente al reclamo de las obligaciones fiscales quede extinguida a su respecto.
- Con una postura contraria, la Administración Fiscal entiende que la responsabilidad solidaria, como obligación de resarcir el daño causado por el incumplimiento, debe distinguirse del procedimiento para su determinación y de las condiciones exigidas para su efectivización (incumplimiento del principal a su intimación; legitimado para intervenir en el procedimiento para ejercer las defensas que hubieran correspondido al causante, etc.), extremos estos otros que, como principio, no inciden en la existencia y medida de aquella responsabilidad, la que, bajo tal carácter, sólo puede corresponder a quien actuó como responsable en los términos del artículo 6º de la citada ley, **mientras que sus sucesores responderán conforme el derecho civil.**

## ANTECEDENTES DOCTRINARIOS:

### ▪ RESPONSABILIDAD SOLIDARIA TRIBUTARIA: SU NATURALEZA JURÍDICA Y LA PROBLEMÁTICA EN TORNO A SU APLICACIÓN - DIEGO RUBIO

- La solución de toda la problemática generada en la aplicación del instituto tiene su génesis según **qué naturaleza jurídica le asignemos a la responsabilidad solidaria, esto es, si es tributaria, civil o penal.**
- Quienes se enrolan en la primera postura (a la cual adherimos) sostienen que las reglas de la responsabilidad tributaria deben **buscarse en el derecho tributario**, es decir, no debe recurrirse a otras ramas como la penal (de naturaleza represiva) o civil (fianza), ya que se tratan de estructuras distintas.
- Por otra parte, se encuentra la doctrina civilista, mayoritaria en el tema, que se remite a los **conceptos del derecho de fondo, plasmados en el Código Civil y Comercial de la Nación**. Y dentro de esta rama, se encuentran dos posiciones distintas: **una que considera que se trata de una sanción civil y otra que se trata de una garantía.**
- Por último, están quienes expresan que se trata de **una sanción de naturaleza penal** porque castiga el incumplimiento, por lo que extrapolan la aplicación de todos los principios penales al instituto de la responsabilidad solidaria, sosteniendo que tiene un doble carácter: **ser represiva y condicional**, pues nace a raíz de la violación de un deber fiscal atribuible al responsable a Título de **dolo o culpa** y solo desde el momento en que tiene lugar esa **violación de la ley.**

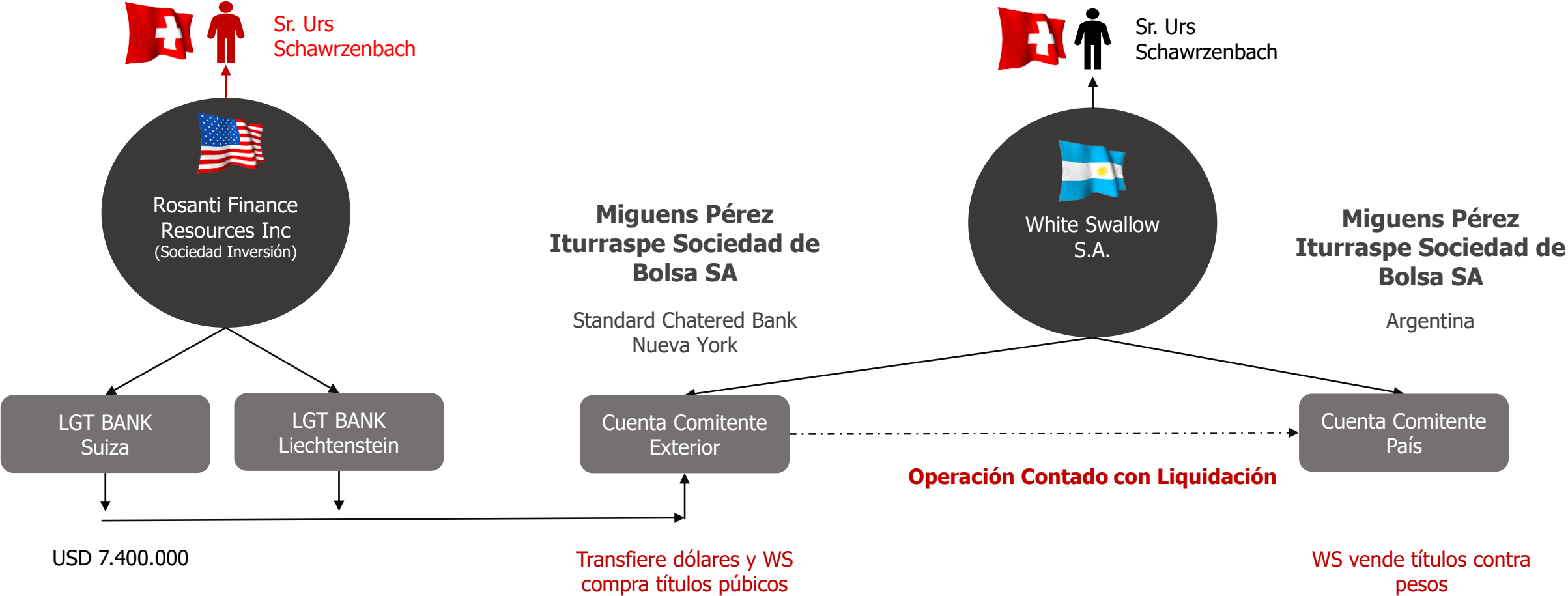
\*\*\* \* \*\*\*

**WHITE SWALLOW S.A. CNCAF.**

**SALA III. 08-02-2024**

INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO.  
APORTES DE CAPITAL. CONTADO CON  
LIQUIDACION.

OPERACIONES CONTADO CON LIQUIDACIÓN. APORTANTE NO ACREDITADO. INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO





## OPERACIONES CONTADO CON LIQUIDACIÓN. APORTANTE NO ACREDITADO. INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO

### SITUACIÓN DE HECHO:

- Se realizaron Aportes Irrevocables durante los períodos fiscales 2007 y 2008 que representaron –según AFIP- incremento patrimonial no justificados (USD 7.400.000).
- Los aportes fueron llevados a cabo mediante la modalidad “**contado con liqui**” instruido por el Sr. Urs Schawrzenbach (accionista mayoritario de WS).
- Mr. Schwarzenbach es un reconocido empresario, de nacionalidad suiza, que tiene importantes negocios en Europa (Suiza y Reino Unido mayormente) y en el resto del mundo.
- La operatoria se llevó a cabo utilizando como canal dos cuentas bancarias abiertas en LGT Bank –de Liechtenstein y Suiza- perteneciente a la entidad **Rosanti Finance Resources Inc.** cuyo beneficiario final era el Sr. Urs.
- En la operatoria intervino la **Sociedad de Bolsa Miguens Pérez Iturraspe** quien explicó el flujo transaccional y el procedimiento.
- Se menciona la prueba testimonial de un abogado del exterior cuyo estudio oficio como intermediarios financieros supervisando los flujos entrantes y salientes de la Compañía del exterior y el cumplimiento de las normas antilavado.

## OPERACIONES CONTADO CON LIQUIDACIÓN. APORTANTE NO ACREDITADO. INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO

### SITUACIÓN DE HECHO:

- **Se libró exhorto a LGT BANK LTD Liechtenstein quien informó que mantuvo relación comercial con Rosanti Finance Resources Inc. entre el año 1991 y el año 2017 y que el Sr. Urs es reconocido como beneficiario final de la entidad.**
- Pruebas periciales destinadas a poner de manifiesto la contabilización de tales aportes, del aumento de capital, de la existencia de las actas sociales correspondientes, de su debida inscripción y se acredita el destino de los fondos (inmueble).
- Se destaca que Suiza es una jurisdicción que lucha contra el lavado de dinero y ha adoptado procedimientos confiables al respecto.
- Las inversiones realizadas por Mr. Schwarzenbach y/o Rosanti en WS han sido adecuadamente analizadas por un Organismo de contralor reconocido por la Oficina de Control Federal Suiza para combatir el lavado de dinero, de conformidad con el artículo 24 de la Ley Federal de Suiza contra el lavado de dinero en el Sector Financiero.

## **OPERACIONES CONTADO CON LIQUIDACIÓN. APORTANTE NO ACREDITADO. INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO**

### **ARGUMENTOS DEL FISCO:**

- La documentación aportada no acreditó que el aportante de dichos fondos sea el Sr. Urs Schwarzenbach, ya que sólo se trata de documentación que contiene manifestaciones, pero las mismas no han sido acompañadas con prueba pertinente.

### **TFN:**

- El TFN afirmó que, a partir de los documentos aportados, junto con las pruebas informativas, testimonial y pericial contable producidas, permite tener la convicción que la presunción legal aplicada por el fisco nacional quedó desvirtuada.

## **OPERACIONES CONTADO CON LIQUIDACIÓN. APORTANTE NO ACREDITADO. INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO**

### **RESOLUCIÓN :**

- A lo largo de la causa, se puede apreciar una profusa labor argumentativa y probatoria por parte de la actora.
- Se involucró a los sujetos que participaron en la operatoria; arrimó documentación atinente a los movimientos de valores, su registro de origen y destino.
- Con relación al origen de los aportes, fue determinante que el tribunal reconociera el carácter de beneficiario efectivo de Rosanti Finance Resources Inc.

\*\*\* \* \*\*\*

**CARLOS LOMBARDI E HIJOS SRL.**  
**CNCAF. SALA III. 08-02-2024**  
GASTOS DE AUTOMOTOR. VEHICULOS NO  
RECONOCIDOS COMO BIENES DE USO.

## **DEDUCCIÓN DE GASTOS. GASTOS DE AUTOMOTOR. INEXISTENCIA DE VINCULACIÓN CON LA ACTIVIDAD GRAVADA**

### **SITUACIÓN DE HECHO:**

- Impuesto a las Ganancias. Período Fiscal 2002. AFIP impugna gastos de automotor (combustibles y lubricantes) por considerarlos improcedente por su falta de vinculación con la actividad gravada.
- En general se trataba de camiones o utilitarios.
- Concesionaria de automotores (nuevos y usados) y venta de repuestos. Los repuestos se distribuían con los automotores que se encontraban a la venta y con automotores de los empleados. Los gastos observados se vinculaban con la venta de repuestos.

### **ARGUMENTOS DEL FISCO:**

- La falta de vinculación con la actividad gravada se verifica toda vez que en los EECC no se observan rodados afectados como bienes de uso.
- No acredito el traslado de los repuestos con hojas de rutas, remitos, etc.



## DEDUCCIÓN DE GASTOS. GASTOS DE AUTOMÓVIL. INEXISTENCIA DE VINCULACIÓN CON LA ACTIVIDAD GRAVADA

### TFN:

- Valoró el **testimonio** de una ex-empleada y del vicepresidente de la Compañía. A su vez se probó la existencia de una **cuenta corriente mercantil** con José Montero S.A. quien proveía de combustibles y lubricantes y se cancelaban a los 10 días con cheques y/o efectivo.
- La inexistencia de bienes de uso en los EECC **no es un requisito legal**. Los automotores dispuestos para la venta de propiedad de la recurrente permiten su afectación al uso comercial.
- Salvo que existan limitaciones contenidas en la ley, el Organismo no se encuentra facultado para **trabar el computo** de gastos deducibles por **no compartir el criterio de pertinencia del gasto** asignado por el contribuyente.

### DECISIÓN:

- Dado que las declaraciones testimoniales se valoraron a la luz de los demás elementos aportados, no se observa la arbitrariedad o error en la valoración realizada por el TFN. **Se confirma la sentencia del TFN.**

## **ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES:**

- **MICROSULES Y BERNABÓ SA. TFN. SALA A. 8/8/2002.**
- **ADAMS S.A. TFN. SALA C. 29/11/2002.**
- **QUÍMICA MONTPELLIER S.A. TFN. SALA C. 26/02/2003.**
- **GLAXO WELLCOME S.A. TFN. SALA A. 09/04/2003.**
- **EMI ODEON S.A.I. Y C. TFN. SALA D. 24/04/2003.**
- **NUEVA SUBGRA S.A. TFN. SALA B. 26/05/2003.**
- **JANSSEN CILAG FARMACÉUTICA S.R.L. TFN. SALA B. 29/07/2005.**
- **JANSSEN CILAG FARMACÉUTICA S.R.L. CNCAF. SALA V. 21/08/2007.**

\*\*\* \* \*\*\*

**GONZALEZ, SILVANA . CNCAF.**

**SALA I. 26/10/2023**

INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO.  
PARAISO FISCAL

## INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. PARAÍSO FISCAL. PROCEDENCIA DE LA PRESUNCIÓN

### ANTECEDENTES NORMATIVOS Y ASPECTOS CONTROVERTIDOS:

Art. 18.2. Cuando se tratare de **ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación** -a que alude el artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias (texto ordenado en 1997 y sus modificaciones)- **cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate**, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local.

(...)

No obstante (...), la Administración Federal de Ingresos Públicos considerará como justificados aquellos ingresos de fondos a cuyo respecto **el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados.**

- **Comprende** a los países de baja o nula tributación y/o a los países no cooperantes.
- **Amplitud de la norma:** cualquier tipo operación (venta de bienes, prestaciones de servicios, préstamos, aportes de capital, etc.).
- **"Proveniente".**
- ¿Las actividades deben realizarse necesariamente en dicho territorio?
- ¿Quién debió declararlo oportunamente?
- Carga probatoria: ¿imposible cumplimiento?

## **INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. PARAÍSO FISCAL. PROCEDENCIA DE LA PRESUNCIÓN**

### **HECHOS:**

- Ingresaron fondos a la Argentina cuyo titular era una entidad radicada en BVI (ANSA CAPITAL CORPORATION). Los fondos se encontraban depositados en una cuenta radicada en SUIZA
- El ingreso de los fondos al país estaba acreditado. Aunque el fisco sostuvo que el contrato de préstamo no tenía un adecuado respaldo documental.
- ANSA CORPORATION poseía una sucursal en Argentina ANSA SUCURSAL ARGENTINA.
- No se logró demostrar que ANSA CAPITAL CORPORATION ni LANSING FINANCE CORPORATION (controlante de la primera) desarrollen de manera efectiva una actividad empresarial económicamente significativa en su lugar de constitución o terceros países que justifique el origen de los fondos prestados.

## INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. PARAÍSO FISCAL. PROCEDENCIA DE LA PRESUNCIÓN

### HECHOS:

- La documentación e informes destinados a probar el grupo al que pertenecían eran **contradictorias e inconsistentes**. No se aportaron documentación de sus últimos EECC ni dio explicación de las actividades que generaron los fondos ni se agregaron los títulos de propiedad de los activos fijos no corrientes que se dijo haber enajenado para generar los fondos.
- **La Sucursal de la Entidad Extranjera contestó que no contaba con información para responder cómo su CASA MATRIZ generaba los fondos.**

### ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

- La consultora INFUPA acercó a la Compañía INSA quien estuvo dispuesta a otorgar ciertos préstamos pues ello le permitiría participar de ciertos negocios inmobiliarios.
- Se firmaron tres contratos con la sucursal y uno con la Compañía del exterior (cuestionado).



## INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. PARAÍSO FISCAL. PROCEDENCIA DE LA PRESUNCIÓN

### ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

- La postura del fisco fue contradictoria. Consideró que los préstamos de la INSA CORPORATION deben considerados como incremento patrimonial no justificado, no así los aportes que la misma Compañía le hizo a la Sucursal que posteriormente fondearon préstamos que se suscribieron directamente con la sucursal.
- El préstamo con ANSA (casa matriz) estaba debidamente instrumentado, se acreditó la recepción de los fondos, su aplicación y posterior devolución.
- Los estados contables presentados por ANSA resultan en los términos de las exigencias de su país de radicación, suficientemente indicativos de su situación financiera y principales transacciones".
- La existencia de ANSA (matriz) y de su capacidad económica estaban probadas pues se demostró que el señor Raz Steinmetz, quien era un ciudadano israelí de reconocida fortuna, ejercía el control de la sociedad prestamista.
- **Plantea la inconstitucionalidad del artículo "(...) gravar la capacidad contributiva de un tercero (prestamista) en cabeza del prestatario. Ello resulta de la restrictiva interpretación de los medios de prueba [...] en tanto solo admite la prueba del desarrollo de actividad en las Islas Vírgenes (en cantidad suficiente para el préstamo), o la justificación de fondos oportunamente declarados por el perceptor" lo que lesiona el principio de razonabilidad de las normas.**

## **INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. PARAÍSO FISCAL. PROCEDENCIA DE LA PRESUNCIÓN**

### **ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:**

- La supuesta contradicción de la conformación del grupo no era tal, sino que se debió a que el examen fue realizado en momentos temporales distintos. Antes y después de la entrega del préstamo. Hubo cambios de accionistas.

### **RESOLUCIÓN:**

- La supuesta contradicción de la conformación del grupo no era tal, sino que se debió a que el examen fue realizado en momentos temporales distintos. Antes y después de la entrega del préstamo. Hubo cambios de accionistas.
- La recurrente no logró demostrar de un modo concreto e indubitable que los fondos remesados por la empresa radicada en las Islas Vírgenes Británicas se originaron en: 1) actividades efectivamente realizadas por la recurrente o por terceros en dicho país, o 2) colocaciones de fondos oportunamente declarados por aquella.

\*\*\* \* \*\*\*

**ROCA ARGENTINA S.A. CNCAF.**  
**SALA V. 14/11/2023.**  
ERROR EXCUSABLE

## INFORME PAÍS POR PAÍS. INCUMPLIMIENTO. SANCIÓN. ERROR DE EMPADRONAMIENTO. ACUERDO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON EL REINO DE ESPAÑA. ERROR EXCUSABLE

### HECHOS:

- En el Empadronamiento (F. 8096) establecido por la RG 4130/17 (PF 2017 y 2018) se declara como obligado a presentar localmente el Informe País Por País, toda vez que el grupo de Empresas Multinacionales (EMN) realizaría la presentación del informe en jurisdicción **sin** acuerdo de intercambio de información.
- Al vencimiento omite la presentación. Posteriormente AFIP **intima a rectificar el empadronamiento** dado que detecta la inconsistencia luego de hacerse efectivo el intercambio de información (Casa Matriz radicada España).
- Contribuyente rectifica el empadronamiento y reconoce error involuntario. AFIP archiva actuaciones.
- **AFIP instruye sumario por la supuesta omisión de informar los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País**

## INFORME PAÍS POR PAÍS. INCUMPLIMIENTO. SANCIÓN. ERROR DE EMPADRONAMIENTO. ACUERDO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON EL REINO DE ESPAÑA. SUSTITUCIÓN. ERROR EXCUSABLE

### ARGUMENTOS DEL TFN:

- Analizó el bien jurídico tutelado en las sanciones formales. Recuerda la importancia que le asignó la CSJN a los deberes formales.
- El error incurrido por la contribuyente no impidió al Fisco Nacional hacerse de la información pretendida. La pretensión sancionatoria resulta en un **excesivo rigorismo formal** que no puede admitirse, en la medida en que **no se produjo perjuicio alguno a las arcas tributarias** y que el Fisco Nacional recibió aquella información incluso antes de intimar a la contribuyente a presentar la rectificativa del Empadronamiento (F. 8096) por el Período Fiscal 2017 - 2018.-

### RESOLUCIÓN:

- Valoró que había sido la propia contribuyente quien había declarado en el empadronamiento la obligación de presentar el régimen. No se advierte que la firma Roca Argentina SA haya tenido intención de ocultarle información al Fisco.

## INFORME PAÍS POR PAÍS. INCUMPLIMIENTO. SANCIÓN. ERROR DE EMPADRONAMIENTO. ACUERDO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON EL REINO DE ESPAÑA. SUSTITUCIÓN. ERROR EXCUSABLE

### RESOLUCIÓN:

- Declaró la obligación que consideraba le correspondía, aunque luego informó -tanto al presentar la rectificativa del F. 8096, como en su descargo ante el sumario que le fuera instruido- que había **incurrido en un error involuntario**.
- AFIP **no le comunicó de manera indubitable cuál era la conducta que pretendía** de la contribuyente. Ello abona la **existencia de un error excusable** que permite tener por no configurada la infracción imputada y dejar sin efecto la sanción aplicada.
- La AFIP adoptó en un primer momento una **posición poco clara** respecto de la presunta obligación que pesaba sobre la contribuyente, así como de la conducta que esperaba, ambigüedad que no es admisible respecto de los organismos estatales pues de ellos cabe esperar previsibilidad y transparencia.



## ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES:

- **ROCA ARGENTINA S.A. CNCAF. SALA I. 15/06/2023.**
  - El hecho de que la administración fiscal “obtuvo la información a posteriori de un tercer país, (...) **no quita que se ha lesionado el bien jurídico tutelado** que se produjo con el incumplimiento del deber de informar y con la independencia de cualquier otro resultado”.
  - La inexistencia de culpabilidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa, habiéndose admitido al **error excusable** como eximente de responsabilidad cuando resulte de los extremos fácticos del caso (Fallos: 324:107).
  - Las manifestaciones realizadas por la firma **no son idóneas para tener por acreditada la existencia de un error** excusable eximente de su responsabilidad.

\*\*\* \* \*\*\*



**MUCHAS GRACIAS**

---