UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO

ESPECIALIZACION EN TRIBUTACIÓN

Tema: Proyecto “Fernández”

Autora: Vanesa Lucía Pugliese

Directora: Lorena Marcela Almada

29/07/2026

Resumen:

El presente trabajo corresponde a una fiscalización ordinaria iniciada por ARCA originada en la impugnación de facturas de compras por encontrarse incluidas en base apoc con posterioridad a la operación. A raíz de la situación planteada, la cual resulta frecuente en el actuar cotidiano, se proceden a analizar las irregularidades que puede contener la orden de intervención, posibilidad que los períodos sujetos a inspección de encuentren prescriptos en función a la nueva ley de inocencia fiscal como así también los diversos escenarios que se presentan en caso de conformar la fiscalización antes de la notificación de la prevista y las consecuencias que esto acarrea tanto impositivamente como legalmente.

Asimismo, en el caso optar por continuar con el proceso de fiscalización, se analiza el procedimiento administrativo frente a la Administración y la posibilidad de aplicación del instituto de salidas no documentadas como así también las sanciones de las cuales sería pasible el contribuyente, tanto en el orden administrativo como penal.

Palabras clave:

Orden de intervención – Fiscalización - Prescripción – Acción de repetición – Salidas no documentadas – Facturas apócrifas – Régimen Penal Tributario

Vinculación con seminarios:

- Seminario sobre Procedimientos Tributarios
- Seminario sobre Problemática Tributaria de la Empresa y otras Organizaciones
- Seminario Imposición sobre la Renta e Imposición sobre los Patrimonios
- Derecho Tributario

PROYECTO: “FERNANDEZ”

Juan Domingo Fernández se dedica a fabricar placares y mobiliario de cocina de forma estandarizada tanto para hogares como comercios. Tiene un amplio galpón en la ciudad de Rosario. En el año 2022 contrató al Sr. Herminio Hernández para realizar un trabajo de ampliación del inmueble (construir una oficina de 9 m2 conectada a la nave principal del galpón, sobre un pequeño patio que tiene el terreno) así como tareas de pintura en la nave principal. Por el mismo se abonaron $515.000.000 más IVA por los servicios de mano de obra y materiales que se identificaron y cuantificaron en las facturas emitidas y registradas el 16/04/2022. 16/05/2022, 16/06/2022, 16/07/2022 y 16/08/2022. Cada factura fue considerada en la presentación de DDJJ de IVA en el período fiscal correspondiente a la fecha de la factura. Hubo colaboradores del Sr. Hernández que participaron de la tarea, pero no se constató fueran declarados como empleados, sino simplemente que tuviera un seguro de vida contratado por cualquier accidente que pudieran sufrir. En ese momento se constató estaba inscripto en AFIP, que el CAE de la factura que emitió estaba vigente y se le pagó mediante cheque al portador, no habiendo practicado retenciones impositivas. No se tuvo más contacto con el mismo. La selección del Sr. Hernández se debe a que había participado en tareas de albañilería en el 2019 en la empresa y en el 2022 ya anunció que tenía una empresa unipersonal y el presupuesto que entregó era de un costo menor a otros posibles proveedores.

El contribuyente recibe en el día de la fecha en su domicilio fiscal electrónico, el inicio de una fiscalización que supone se refiere particularmente a esta operación atento el contenido del requerimiento que también se le notifica y porque ante ese pensamiento, constata que se encuentra cargado en la Base de Contribuyentes No Confiables de consulta pública en la página web de ARCA con fecha de publicación 04/01/2025 pero con efecto al 01/04/2019.

Juan Domingo está seguro de la veracidad de esta operación y que contrató a Hernández, desconoce la causa por la que puede estar en esa base.

ARCA

2026 – Año de la Grandeza Argentina

F. 8000/I N° 000022456

Señor/es: Juan Domingo Fernandez

Domicilio Fiscal: San Miguel Nº 234 CP:2000 Loc.: Rosario .

CUIT Nº : 20-99999999-5 N° OI: 123.456 .

Agencia donde se halla inscripto: Agencia Sede Rosario

Esta Agencia de Recaudación, en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 35 de la Ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), el art. 1º del Decreto Nº 618/97 y/o el Decreto Nº 507/93, ha dispuesto a partir del día de la fecha, efectuar la fiscalización al contribuyente del título, la que se inicia con la notificación de la presente acta y estará a cargo del Inspector Sr. Andruz, Catalina Legajo Nº 77777/16 con la supervisión del Sr. Artear, Felipe Legajo Nº 66666/88 pertenecientes a esta División Fiscalización Nº 9 de la Dirección Regional Rosario , con domicilio en Alvear Nº 155 – (2000) Rosario.

La citada fiscalización comprenderá las obligaciones y períodos que se detallan a continuación

Descripción Impuesto	Periodo desde	Período hasta
Impuesto al Valor Agregado	04/2022	07/2022
Impuesto a las Ganancias	2022	2022

Se hace saber que la fiscalización no libera al inspeccionado de las obligaciones fiscales y previsionales que le corresponda cumplir normalmente, razón por la cual deberá efectuar las presentaciones de las declaraciones juradas e ingresos pertinentes, dentro de los plazos legales acordados a tal fin.

Asimismo se le comunica por la presente que, hasta tanto no se le notifique fehacientemente la finalización de la fiscalización, la misma podrá ser continuada y/o revisada por personal de otra área de esta Agencia.

Saludamos a Ud/es atentamente.

Digitally signed Date 2026.06.18 11:30:56	Digitally signed Date 2026.06.18 11:40:31	Digitally signed Date 2026.06.18 12:20:16
ANDRUZ, CATALINA Inspectora Equipo 9 A ARCA	ARTEAR, FELIPE Supervisor Equipo 9 A ARCA	INSPECTOR, INÉS Jefe de División Div. Fisc N° 9 – DI RROS ARCA

ARCA

2026 – Año de la Grandeza Argentina

F. 8600/I N° 0000142222

REQUERIMIENTO

Señor/es: Juan Domingo Fernandez

Domicilio Fiscal: San Miguel Nº 234 CP:2000 Loc.: Rosario .

CUIT Nº : 20-99999999-5 N° OI: 123.456 .

Para verificar el cumplimiento dado a las Leyes de Impuestos cuya recaudación está a cargo de esta Administración Federal, se requiere:

1) Libros IVA Compras del periodo 04/2022 a 07/2022 2) Documentación respaldatoria de los mismos 3) Libros contables exigidos según legislación vigente (Diario, Inventarios y Balances, actas, etc.) vinculados a esos períodos, 4) Particularmente en relación a las operaciones documentadas a nombre del Sr. Herminio Hernandez forma de cancelación de las mismas, órdenes de compra o contratos previos, forma de contacto utilizada con el mismo, órdenes de pago emitidas, recibos suscriptos por el mismo, constancias de retenciones practicadas y toda otra documentación habitual en los procesos de compra, contratación, recepción y pago que realice normalmente en el marco de su operatoria.

El presente requerimiento se formula en uso de las facultades conferidas a esta Administración Federal de Ingresos Públicos por los artículos 33 a 36 de la Ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y el art. 1º del Decreto Nº 618/97 y bajo apercibimiento de lo dispuesto en los artículos 39 y 70 de la misma Ley.

Todo lo requerido deberá ser presentado dentro de los 10 días hábiles desde la notificación del presente requerimiento mediante el servicio PRESENTACIONES DIGITALES de la ARCA (Trámite Fiscalización Externa. Respuesta a Requerimiento)

División Fiscalización Nº 9 – Dirección Regional Rosario.

INSPECTOR A CARGO: CP CATALINA ANDRUZ

Email: candruz@arca.gob.ar

Saludamos a Ud/es atentamente.

Digitally signed

Date 2026.06.18 12:21:36

INSPECTOR, INÉS

Jefe de División

Div. Fisc N° 9 – DI RROS

ARCA

En una comunicación informal con la inspectora se confirma que la auditoría fiscal se orienta a impugnar el CF computado en IVA por los períodos fiscales 04/22 a 08/22 y el gasto detraído en Ganancias 2022 (tanto en pintura como amortizaciones de la ampliación del inmueble que se activó) por la operación en trato. En el caso del Impuesto a las Ganancias se traduciría en un saldo adeudado de $ 43.750.000 (capital) pues la declaración original ya arrojaba impuesto determinado y se alcanzaba la alícuota máxima del 35% en la escala aplicable a personas humanas ($40.250.000 corresponden a impugnación del gasto de pintura y $3.500.000 a la amortización del monto activado por la oficina) y en IVA un ajuste en crédito fiscal por un total de $108.150.000 que conlleva un saldo a pagar por los períodos en consideración de $105.000.000 y que devenga en inexistente el Saldo de Libre Disponibilidad que se declaró por el último período fiscal por $3.150.000 y que luego de sucesivos traslados de período a período fue utilizado para cancelar vía compensación los anticipos del Impuesto a las Ganancias período 2023.

Por eso se solicita que analizando lo arriba expuesto y el la normativa, jurisprudencia y doctrina que conoce relativas sobre facturas apócrifas y el procedimiento tributario nacional:

a. Exprese si encuentra en los formularios notificados por parte del Fisco, algún aspecto cuestionable en lo que refiere a las normas de procedimiento tributario aplicables.

b. El Sr Fernández le consulta si esos períodos fiscales no se encuentran prescriptos de acuerdo a la reforma prevista en la Ley 27.799 al artículo 56 de la Ley de Procedimiento Tributario.

c. Para el eventual caso de que Juan Domingo estime que el ajuste es un importe menor atento su empresa unipersonal es nacionalmente reconocida con ventas anuales que superan los $3.000.000.000 y que resulta un dispendio de tiempo y recursos discutir con el Fisco, indíquele en detalle y desarrolle el sustento de las consecuencias por todo concepto que detecte en base a las leyes de los tributos en análisis y de procedimiento tributario (así como las normas reglamentarias complementarias) que tendrá por presentar en esta instancia las declaraciones juradas rectificativas en IVA e Impuesto a las Ganancias detrayendo el CF y el gasto vinculado a las facturas en trato. Expresa a su vez si presentar las rectificativas pretendidas en instancia de una fiscalización impide a futuro que el Fisco vuelva a fiscalizar el mismo impuesto por el mismo período fiscal.

d. Exprese si en caso de realizar el ajuste abordado en el punto anterior, puede a futuro colectar elementos que entienda validan que fue el Sr. Herminio Hernández el que realizó el servicio y provisión de materiales facturados y repetir el importe que haya pagado en exceso como consecuencia del ajuste (capital, intereses y/o multa), o el hecho de presentar las declaraciones juradas rectificativas en un procedimiento de fiscalización impide tal proceder.

e. En otro sentido, y sin perjuicio de lo indicado en los puntos anteriores, suponga que el Sr. Juan Domingo entienda que presentar declaraciones juradas rectificativas afecta su honorabilidad sin importar el monto que reconozca como adeudado al Fisco. Por eso indique:

i. Si puede tomar vista del expediente de inspección de forma de tomar conocimiento de los elementos en los que el Fisco fundó el inicio de la inspección y los que colectó hasta este momento. En su caso, indique la forma de hacer esa solicitud tanto por el Sr. Fernández como por UD. en carácter de asesor/a.

ii. Si entiende el Fisco puede pretender a futuro realizar un ajuste de Imp a las Ganancias – Salidos No documentadas por los pagos realizados al proveedor cuestionado.

iii. Indique si el Fisco puede solicitar algún tipo de medida cautelar de forma preventiva por el importe del ajuste pretendido y si puede hacerlo antes de que se determine de oficio la deuda fiscal que se estimó en instancia de la fiscalización en curso.

f. Indique y fundamente por las características del caso si es susceptible de presentarse una denuncia penal en función de los delitos previstos en el Régimen Penal Tributario y si esto varía en algún aspecto para el caso de que conforme la pretensión fiscal en esta instancia de fiscalización, en el marco del procedimiento determinativo o luego del mismo se encuentre o no firme el acto determinativo.

Abreviaturas

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
ARCA	Agencia de Recaudación y Control Aduanero
ART	Artículo
Base e-Apoc	Base de Facturas Apócrifas
B.O.	Boletín oficial
CCAF	Cámara Contencioso Administrativo Federal
CCyCo	Código Civil y Comercial
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación
DDJJ	Declaración jurada
DGI	Dirección General Impositiva
DR	Decreto Reglamentario
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LIG	Ley de Impuesto a las Ganancias
LPA	Ley de Procedimiento Administrativo
LPT	Ley de Procedimiento Tributario
OI	Orden de intervención
RG	Resolución General
RPT	Régimen Penal Tributario
SIPER	Sistema de Perfil de Riesgo
SLD	Saldo de libre disponibilidad
TFN	Tribunal Fiscal de la Nación

a) Exprese si encuentra en los formularios notificados por parte del Fisco, algún aspecto cuestionable en lo que refiere a las normas de procedimiento tributario aplicables.

El caso planteado corresponde a un procedimiento de fiscalización ordinaria iniciado mediante la notificación al domicilio electrónico de la orden de intervención a través del formulario F.8000/I en los términos de lo dispuesto en el artículo 36.1 de la Ley de Procedimiento Tributario Nº 11.683 (en adelante LPT). Conjuntamente, se le notifica el requerimiento a través del formulario F. 8600/I.

La orden de intervención constituye el instrumento principal que la ley le confiere a la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (en adelante A.R.C.A.) a fin de dar inicio al proceso de inspección. Con la sanción de la Ley 27.430[1], pasó a tener jerarquía legal ya que hasta ese momento se encontraba regulada por la Instrucción General 907/11 (DI PYNF)[2].

Si nos remitimos al artículo 36.1, el mismo establece que a los efectos de verificar y fiscalizar la situación fiscal de los contribuyentes y responsables, la Administración Federal de Ingresos Públicos (ahora A.R.C.A.) librará orden de intervención y en forma taxativa enumera los requisitos que la misma debe contener, a saber: la fecha en que se dispone la medida, los funcionarios encargados, los datos del fiscalizado y los impuestos y períodos comprendidos en la fiscalización.

Esto permite poner en conocimiento del contribuyente el alcance de la fiscalización, es decir, se le notifica la fecha, los funcionarios, los impuestos y períodos por los cuales se encuentra fiscalizado, elementos fundamentales para que pueda ejercer su derecho de defensa y de ahí, la importancia que esto reviste en el procedimiento.

Conjuntamente con el F.8000/I, se le notifica al contribuyente el requerimiento - formulario F.8600/I – el cual debe estar circunscripto a los impuestos y períodos contenidos en la orden de intervención y en el cual se debe indicar la información y/o documentación que requiere el funcionario actuante.

Respecto a la facultad de ampliación de la orden de intervención, el art. 36.1 de la Ley de Procedimiento Tributario agrega que *"Toda ampliación de los términos de la orden de intervención deberá reunir los requisitos previstos en el presente artículo".*

[1] Ley 27.430 – B.O. 29/12/2017 con aplicación a partir del 30/12/2017
[2] Instrucción General Nº 907/11 (DI PYNF) – Dirección de Programas y Normas de Fiscalización –19/01/2011

En este sentido, el Dictamen de la Dirección de Asesoría Legal 29/2000[3] establece que toda extensión o ampliación de una fiscalización, ya sea en cuanto a los períodos o a los distintos impuestos, debe ser comunicado fehacientemente al contribuyente mediante una nueva orden de intervención.

En función a lo expuesto y del análisis tanto de los formularios notificados como así también de las manifestaciones realizadas verbalmente por la inspectora, se advierte que, si bien la fiscalización se origina en la impugnación del crédito fiscal computado en IVA por los períodos 04/2022 a 08/2022 y del gasto computado en impuesto a las ganancias 2022 en función de facturas recibidas que posteriormente fueron incorporadas en base e-Apoc, la comunicación de la inspectora donde le informa tal situación se efectuó de manera informal, indicando que la fiscalización comprendía tales períodos. Sin embargo, en la orden de intervención, formulario F.8000/I, el período 08/2022 no se encuentra incluido dentro el alcance de la inspección.

En este caso, los agentes fiscales no han dado cumplimiento a los requisitos establecidos en el art. 36.1 de la Ley de Procedimiento Tributario ya que la solicitud se realiza de manera verbal, no habiéndose emitido una orden de intervención ampliatoria. Por ello, se interpreta que el requerimiento respecto al período 8/2022 de IVA es improcedente.

Respecto a esto, la jurisprudencia ha reiterado en diversos fallos que la notificación al contribuyente de la orden de intervención es un requisito fundamental para el inicio de la fiscalización.

En “Trapani SRL c/ DGI”[4], se inicia la fiscalización de IVA notificando la orden de intervención por los períodos 01/04 a 12/05. Posteriormente, mediante actas se le notifica la “ampliación” de la inspección al IVA por los períodos 04 a 09/06 e impuesto a las ganancias 2005.

A raíz de esto, la Cámara revoca la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, argumentando que “*…en la fiscalización que se inicia con la OI, como todo procedimiento administrativo, su impulsión corresponde al ente estatal, pero atento a los amplios poderes que concede el ordenamiento en este caso en particular (cfr. art. 35, ley 11.683) y teniendo en vista que su resultado puede derivar no solo en la determinación de oficio del impuesto sino también en una sanción administrativa –e incluso dar lugar a una acción penal–, es de hacer notar que el trámite toma claros tintes inquisitivos que conduce a exigir mayor definición de límites del actuar del organismo*

[3] DAL 29/2000, Dictamen de la Dirección de Asesoría Legal - DGI, 18/08/2000
[4] “FGF Trapani SRL c/ Dirección General Impositiva”, CCAF, SALA III, 22/10/2019

fiscal, a fin de resguardar el derecho de defensa y el debido proceso del contribuyente (art. 18, CN)…".

Sostiene que "*Estas razones son las que justifican, ante todo, la exigencia de que la OI determine con exactitud qué conceptos y cuáles períodos fiscales habrá de comprender la investigación a la que se someterá el contribuyente"*. La fiscalización desarrollada sobre Trapani, en términos de legitimidad, solamente incluyó al IVA-01/04 a 12/05, por ser el único gravamen y períodos fiscales descriptos en la orden de intervención original. Y agrega que "…*todo otro concepto y período que no sea el enunciado en aquella OI, se encuentra por fuera de la esfera que delimita la debida actuación de la inspección, y por tanto excluido de cualquier ajuste fiscal y/o sanción administrativa*…", indicando que *"… lo que aquí se señala encuentra refuerzo en la última reforma introducida a la ley 11.683 por la ley 27.430 cuyo actual artículo 36.1 especifica los requisitos legales que debe reunir la OI y las ampliaciones*".

Por otro lado, en la causa "Servicios Paraná SRL"[5] citada en la sentencia del fallo Trápani, se concluye que, en este tipo de casos, lo que se discute no es tanto si la AFIP[6] posee facultades para fiscalizar a los contribuyentes, sino más bien los límites de esos poderes.

En el mismo sentido, el TFN ha establecido su criterio sobre el alcance de las órdenes de intervención en Osmiber SRL[7], quien planteó la nulidad de la determinación de oficio ya que la fiscalización se extendió a períodos posteriores a los consignados en la orden de intervención. Al respecto, el Tribunal resolvió que "*…no obrando en autos ningún tipo de ampliación en la fiscalización, es claro que la resolución apelada (fs. 4/12) se ha extralimitado al determinar períodos que no eran objeto del procedimiento. Que admitir lo contrario sería someter a los contribuyentes a una fiscalización constante desde que se cursa cualquier orden de intervención sin tener estos un conocimiento acabado de esta situación, lo que podría afectar, entre otros, su derecho a defensa al no saber con exactitud qué períodos fiscales están siendo investigados...".*

De lo expuesto, surge de manera inequívoca que la falta de notificación de una orden de intervención ampliatoria conforme lo estipulado en el art. 36.1 de la ley 11.683, vulnera el derecho de defensa del administrado y la determinación de un ajuste impositivo sobre el período 08/2022 es pasible de nulidad.

[5] "Servicios Paraná SRL", CCAF, SALA III, 07/05/2015
[6] Ahora A.R.C.A. (Agencia de Recaudación y Control Aduanero)
[7] "Osmiber SRL", TFN, Sala C, 20/02/2006

b) El Sr Fernández le consulta si esos períodos fiscales no se encuentran prescriptos de acuerdo a la reforma prevista en la Ley 27.799 al artículo 56 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Para analizar la prescripción en materia tributaria, es preciso remitirse al artículo 56 de la Ley de Procedimiento Tributario, cuyo inciso a) ha sido recientemente modificado por la Ley Nº 27.799[8] llamada de "Inocencia Fiscal", la cual entró en vigencia el 2 de enero de 2026.

El mismo dispone que las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausura prescriben por el transcurso de 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos, como también en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la ARCA o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación. Y se incorpora con la reforma que "*este plazo se reducirá a tres (3) años cuando el contribuyente inscripto hubiera cumplido en término con la presentación de la declaración jurada correspondiente y, en su caso, hubiera regularizado el saldo resultante, siempre que el organismo recaudador no impugne la declaración jurada presentada por detectar una discrepancia significativa entre la información declarada y la información disponible en sus sistemas o proporcionada por terceros*…".

Si bien se mantiene el plazo general de 5 años, la reforma reduce el mismo a 3 años para contribuyentes inscriptos que den cumplimiento a determinados requisitos, esto es:

- Haber cumplido en término la presentación de la declaración jurada correspondiente;
- Haber regularizado el saldo resultante, en el caso que haya arrojado un saldo a favor del organismo;
- ARCA no hubiera impugnado la declaración jurada presentada por detectar una discrepancia significativa entre la información declarada y la información disponible en sus sistemas o proporcionada por terceros.

Sostiene García Vizcaino[9] que la prescripción "*no produce la extinción de la obligación, sino de la acción para exigir su cumplimiento"*. De esta forma, remite al artículo 2538 del Código Civil y Comercial el cual establece "*El pago espontáneo de una*

[8] B.O. 02/01/2026
[9] GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, "*Manual de derecho tributario*", Editorial Abeledo-Perrot, cuarta edición, p. 368

obligación prescripta no es repetible". A fin de analizar la prescripción de los períodos fiscalizados en el planteo, es necesario considerar tanto el plazo como así también el cumplimiento de los requisitos.

Plazo de prescripción:

En cuanto a la vigencia y efectos de la norma tanto sobre los períodos en curso de prescripción como los que prescriban a futuro, ARCA dictó la Instrucción General 3/2026[10] a fin de interpretar y ejemplificar diversas situaciones.

En la misma, la Administración se remite al artículo 2537 del Código Civil y Comercial de la Nación, conforme el cual se establece cómo proceder en caso de una modificación en el plazo de la prescripción por una ley posterior en cuanto dispone "*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 cumplidos una vez que transcurra 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*…".

Agrega la referida instrucción que la reducción de la prescripción operará en supuestos en los que -además de los requisitos establecidos en el nuevo texto legal y siempre que el organismo recaudador no efectúe la referida impugnación- el plazo de prescripción remanente supere los tres años en los casos regidos por la Ley de Procedimiento Tributario, mientras que las que se encontraban en curso con un plazo pendiente menor culminarán conforme al plazo originario.

Por lo tanto, la reducción de los plazos de la prescripción para contribuyentes inscriptos operará siempre y cuando se cumplimenten los referidos requisitos y el plazo de prescripción remanente supere los tres años contados desde la vigencia de la nueva ley. Aquellos períodos en curso de prescripción al momento de la entrada en vigencia de la nueva ley con un plazo remanente menor finalizarán conforme el plazo de prescripción original.

Cumplimiento de requisitos:

En materia de procedimiento fiscal, se reduce de 5 a 3 años el plazo de prescripción para aquellos contribuyentes que hayan cumplido en término con la presentación y pago del tributo, siempre que la declaración jurada no sea impugnada por discrepancia significativa.

[10] Instrucción General Nº IG-2026-3-E-ARCA-SDGASJ – 05/02/2026

Para definir qué entiende la ley por discrepancia significativa, hay que remitirse al artículo nuevo incorporado a continuación del artículo 56 de la Ley de Procedimiento Tributario conforme el cual considera que se deben verificar al menos, una de las siguientes condiciones:

I) Impugnación de la declaración jurada que resulte un incremento del saldo a favor del organismo, o en su caso, una reducción de los quebrantos impositivos o de los saldos a favor mayor al 15% respecto al que hubiera declarado el contribuyente.

II) Si la diferencia entre el impuesto declarado y el que resulte de la impugnación supere la suma fijada en el artículo 1° del Régimen Penal Tributario, establecido por el título IX de la ley 27.430[11]. Actualmente $100.000.000.

III) Si de la impugnación realizada por el organismo recaudador con motivo de la utilización de facturas y otros documentos apócrifos, resulta un incremento del saldo de impuesto a favor del Fisco o, en su caso, una reducción de los quebrantos impositivos o de los saldos a favor de los contribuyentes o responsables.

Habiendo efectuado esta breve referencia, se procede a analizar lo planteado en el presente caso. La orden de intervención comprende los períodos 04/2022 a 07/2022 del Impuesto al Valor Agregado y período fiscal 2022 del Impuesto a las Ganancias.

Conforme lo expuesto precedentemente, los períodos fiscales cuya prescripción operará el 1 de enero de 2029 o antes, no se modifica su término.

Impuesto a las ganancias período fiscal 2022

El vencimiento del impuesto operó en 2023, por lo tanto, el cómputo del inicio de la prescripción comienza el 01/01/2024, con lo cual la prescripción conforme la ley anterior operaría el 01/01/2029.

Con la modificación introducida por la ley 27.799, se reduce la prescripción a 3 años, por lo tanto prescribiría el 02/01/2029, porque la norma entró en vigencia el 02/01/2026, por lo tanto en este caso, no sufrió cambios el término de prescripción respecto a este período y se mantiene el término de prescripción original, ya que el plazo remanente al momento de la entrada en vigencia de la reducción no lo supera.

[11] Art. 1º del Régimen Penal Tributario establece la evasión simple cuando el monto evadido supere la suma de pesos cien millones ($100.000.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual.

Como menciona Fernández y Derito[12], el segundo párrafo, segunda parte (excepción de la excepción) del artículo 2537 del CCyCo establece: "...*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*"

Ahora bien, si computando el nuevo plazo de tres años (desde el 02/01/2026) el plazo de prescripción, según la ley anterior, finaliza antes del 02/01/2029, debe respetarse el plazo de la ley anterior. La excepción de la excepción también establece como principio rector que resulta de aplicación el plazo menor.

En el caso del período fiscal 2022, según la nueva ley, la prescripción opera el 02/01/2029; pero según la ley anterior, la prescripción hubiese operado el 01/01/2029.

Resulta de aplicación, entonces, la excepción de la excepción del segundo párrafo del artículo 2537 del CCyCo., y por la tanto, la prescripción del período fiscal 2022 opera el 01/01/2029[13].

En conclusión, el impuesto a las ganancias período fiscal 2022 no se encuentra prescripto a la fecha de la fiscalización.

IVA períodos correspondientes al año 2022

El vencimiento de todos los períodos fiscalizados se produjo en 2022, por lo que el inicio del cómputo de la prescripción comienza el 01/01/2023. De esta manera, el término de prescripción original operaría el 01/01/2028. Con la reforma, el plazo de la prescripción de este impuesto tampoco registraría cambios.

Por lo expuesto, los impuestos fiscalizados en el presente caso no se encuentran prescriptos a la fecha, en virtud que aún no ha transcurrido el tiempo correspondiente para que la misma opere.

c) Para el eventual caso de que Juan Domingo estime que el ajuste es un importe menor atento su empresa unipersonal es nacionalmente reconocida con ventas anuales que superan los $3.000.000.000 y que resulta un dispendio de tiempo y recursos discutir con el Fisco, indíquele en detalle y desarrolle el sustento de las consecuencias por todo concepto que detecte en base a las leyes de los tributos en análisis y de procedimiento tributario (así como las normas reglamentarias complementarias) que tendrá por presentar en esta instancia las declaraciones

[12] FERNANDEZ, Oscar y DERITO, María Silvia: "Prescripción: reducción del término a tres años. el período fiscal 2020 de impuesto a las ganancias no está prescripto". Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR, 2026.
[13] FERNANDEZ, Oscar y DERITO, María Silvia, ob cit en nota 12

juradas rectificativas en IVA e Impuesto a las Ganancias detrayendo el CF y el gasto vinculado a las facturas en trato. Expresa a su vez si presentar las rectificativas pretendidas en instancia de una fiscalización impide a futuro que el Fisco vuelva a fiscalizar el mismo impuesto por el mismo período fiscal.

En el caso planteado, el contribuyente fiscalizado opta por aceptar la pretensión fiscal presentando las correspondientes declaraciones juradas rectificativas tanto de I.V.A. como de impuesto a las ganancias en la instancia de fiscalización, es decir, en forma previa a la notificación de la prevista. Conforme lo expresa Bertazza[14], en caso de aceptar la pretensión fiscal antes de que se inicie el procedimiento determinativo de oficio, se trata de una declaración jurada rectificativa que se realiza sobre base cierta, ya que es el propio contribuyente quien declara las ventas o ingresos gravados.

En base a esto, decide proceder a rectificar las declaraciones juradas por la impugnación del crédito fiscal computado como I.V.A. y del gasto detraído en el Impuesto a las Ganancias por operaciones con proveedores que presentarían inconsistencias como así también la impugnación del gasto por amortizaciones improcedentes por provenir de facturas incluidas en Base e-Apoc.

Se detallan a continuación los principales efectos que conlleva la presentación de declaraciones juradas rectificativas en esta instancia, a saber:

- Impositivos: el impacto sobre los anticipos, el saldo de las DDJJ rectificadas, intereses, el saldo de libre disponibilidad y las compensaciones realizadas.
- Interrupción de la prescripción
- Regímenes sancionatorios
- Registros

Anticipos

Respecto a la exigibilidad del pago de anticipos y sus intereses resarcitorios, la ley de Procedimiento Tributario en su artículo 21 dispone que la Administración podrá exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos.

García Vizcaíno[15] los define como las obligaciones tributarias que ciertos sujetos pasivos deben cumplir antes de la configuración del hecho imponible, o bien, producido

[14] BERTAZZA Humberto J., "*Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada*", Editorial La Ley, primera edición, 2019, p. 236
[15] GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, "*Manual de derecho tributario*", Editorial Abeledo-Perrot, cuarta edición, p. 347

éste, antes de que venza el plazo general para pagar el impuesto anual, o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente.

Por su parte, Folco[16] considera que los anticipos son obligaciones autónomas de exigibilidad limitada en el tiempo, que deben abonarse a cuenta del gravamen al cual correspondan.

Tal como sostiene *Bertazza[17], "Los anticipos se sustentan en un cálculo basado en el período anterior del impuesto al que, asimismo, anteceden en el vencimiento anual. Dado el hecho de considerarlos obligaciones tributarias independientes, con individualidad y fechas de vencimiento propias, la falta de pago acarrea la aplicación de accesorios y sanciones, al igual que ocurre con las obligaciones tributarias que los generan"*.

Los anticipos, si bien son obligaciones que tienen individualidad y fechas de vencimiento propias, al ser pagos a cuenta de una obligación tributaria futura, el monto del capital de cada anticipo se subsume en el saldo de la declaración jurada mediante la cual se determina la deuda principal. Por lo cual, operado el vencimiento general fijado para la presentación y pago de la declaración jurada, cesa la posibilidad de perseguir el cobro de los importes en concepto de anticipos como obligación independiente de una obligación principal, subsistiendo solamente la posibilidad de reclamar los intereses resarcitorios devengados por el anticipo o diferencia de anticipos no ingresados en término[18].

Por su parte, la Ley de Procedimiento Tributario en su artículo 37 establece que la falta total o parcial de pago de los gravámenes y anticipos devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio.

En el caso que el contribuyente opte por presentar la declaración jurada rectificativa en más del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2022, como consecuencia de la presentación, se recalculará el importe de cada anticipo que hubiera correspondido ingresar para período fiscal 2023. A raíz de esto, se abren dos posibilidades: que el contribuyente haya presentado la DDJJ del período 2023 o que aún no lo haya hecho.

En el primer supuesto, es decir, si la DDJJ del impuesto a las ganancias 2023 se encuentra presentada, quedarían pendientes de pago los intereses resarcitorios sobre las diferencias de los anticipos que hubieran correspondido ingresar y, conforme lo

[16] GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M. y GOMEZ T., "Procedimiento Tributario, Editorial La Ley, quinta edición, p. 151
[17] BERTAZZA, Humberto J., "*Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada*", Editorial La Ley, primera edición, 2019, p. 268
[18] Resolución AFIP Nº 2020-11-E-AFIP-DIRPOS#SDGOPII, 05/11/2020

sostiene la Administración[19], se calcularán desde la fecha de vencimiento de cada anticipo hasta la fecha de vencimiento general o de presentación de la declaración jurada, el que fuera posterior.

Por otro lado, si la DDJJ 2023 aún no se encuentra presentada, se adeudarán las diferencias de anticipos con sus correspondientes intereses.

El artículo 37 de la Ley de Procedimiento Tributario agrega que la obligación de abonar estos intereses subsiste no obstante la falta de reserva por parte de la Administración al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para el cobro de ésta.

En caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin abonarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiese devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en este artículo. Es decir, continúa la facultad de reclamar los intereses resarcitorios devengados por la diferencia de capital de cada anticipo que surja de la presentación de la declaración jurada rectificativa.

Es así como Bertazza[20] hace referencia a lo dicho por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en 1986 en Héctor Oscar Del Blanco s/ anticipos de impuestos: "*En virtud de que los anticipos reconocen como base de cálculo el monto de impuesto debido por el período fiscal inmediato anterior, y teniendo en cuenta que el contribuyente es responsable por la exactitud de los datos que debe contener la declaración jurada original (artículo 21 de la ley 11.683, t.o. 1998), cabe atribuirle las consecuencias que derivan del ingreso de anticipos por un monto menor al que correspondía, aun cuando haya modificado a aquélla, pues la presentación de declaraciones juradas rectificativas no lo releva de tal responsabilidad (artículo 21 de la ley citada)*".

Saldo de Libre Disponibilidad:

A su vez, en el planteo se indica que el contribuyente utilizó el saldo de libre disponibilidad de I.V.A. para compensar los anticipos del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2023.

Al rectificar las declaraciones juradas de I.V.A. que daban origen al saldo de libre disponibilidad, se produjo la extinción del saldo a favor que registraba, con lo cual las compensaciones realizadas se volvieron improcedentes. En función a esto, se presentan dos situaciones:

[19] Dictamen DGI Nº 128/1992 DAT, 16/12/1992
[20] BERTAZZA, Humberto J., "*Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada*", Editorial La Ley, primera edición, 2019, p. 265

- Si la DDJJ de ganancias 2023 se encuentra presentada, los anticipos computados cuyo pago fue realizado mediante compensación con SLD no son deducibles, con lo cual adeuda $3.150.000 de capital más los intereses resarcitorios correspondientes.
- En caso de no haber presentado la DDJJ de ganancias 2023, adeudará $3.150.000 correspondiente a anticipos, por haberse tornado improcedente la compensación.

En el caso que el contribuyente no pague los importes que fueron compensados y que luego de rectificar las DDJJ resultaron inadmisibles, se remite al artículo 14 de la ley Nº 11.683 el cual dispone "*cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la A.F.I.P. se cancele o se difiera impropiamente… no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los arts. 16 y siguientes de esta ley, sino que bastara la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada*".

El texto de este artículo indica claramente que, en el caso de cómputo de saldos a favor improcedentes, el Fisco se encuentra facultado para reclamar su pago mediante una "simple intimación", sin necesidad de recurrir al procedimiento de determinación de oficio previsto en los artículos 16 y 17 de la LPT.

Contra este acto administrativo solamente se puede interponer el recurso de apelación ante el director general contemplado en el art. 74 del decreto reglamentario de la ley de Procedimiento Tributario, el cual no tiene efecto suspensivo.

En caso de no regularizar la deuda, queda habilitada la vía del juicio de ejecución fiscal.

Por su parte, el artículo 27 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que el importe del impuesto que deben abonar los responsables será el que resulte de deducir del total del gravamen correspondiente al período fiscal que se declare, las cantidades pagadas a cuenta del mismo, las retenciones sufridas por hechos gravados cuya denuncia incluya la declaración jurada y los saldos favorables ya acreditados por la A.F.I.P. o que el propio responsable hubiera consignado en declaraciones juradas anteriores, en cuanto éstas no hayan sido impugnadas.

Saldo de declaración jurada IVA:

La presentación de las DDJJ rectificativas reduce el crédito fiscal computable, con lo cual se incrementa el salto técnico a favor del fisco y, por consiguiente, absorbe el saldo de libre disponibilidad.

En el caso planteado, el contribuyente registraba saldo a favor de libre disponibilidad por $3.150.000, el cual había utilizado para compensar anticipos del impuesto a las Ganancias del período fiscal 2023.

Al rectificar las declaraciones juradas de IVA de tales períodos, se produce un doble efecto: se consume el saldo de libre disponibilidad utilizado para compensar con anticipos de ganancias y, a su vez, arroja saldo a pagar, por lo tanto, adeuda capital por la diferencia de las declaraciones juradas de IVA que arrojen saldo a favor del fisco más los correspondientes intereses resarcitorios hasta la fecha de su efectivo pago.

Impuesto a las Ganancias período fiscal 2022:

La DDJJ original había arrojado un saldo de impuesto a pagar, por lo tanto, rectificar la misma aumenta el saldo a favor del fisco por la diferencia que surge de deducir los gastos impugnados y la amortización computada. Por consiguiente, también aplica la liquidación y pago de intereses resarcitorios - artículo 37 de la Ley de Procedimiento Tributario – en este caso desde el vencimiento de la declaración jurada original hasta su efectivo pago.

No obstante, el Fisco conserva la facultad para continuar con el procedimiento de fiscalización a fin de aplicar – en el caso de verificarse los requisitos para su procedencia - el instituto de salidas no documentadas, el cual se desarrollará en el presente trabajo en un aparto posterior.

Impuesto a las Ganancias período fiscal 2023:

Conforme se expresó anteriormente, el contribuyente había compensado el saldo de libre disponibilidad de IVA períodos 2022 con los anticipos del impuesto a las ganancias 2023, los cuales fueron posteriormente deducidos en la declaración jurada original.

Al haberse consumido el saldo de libre disponibilidad con motivo de la presentación de las declaraciones juradas rectificativas de IVA, el cómputo de los anticipos compensados con ese crédito se vuelve improcedente, con lo cual adeuda los $3.150.000 utilizados para compensar los anticipos de la DDJJ 2023 con sus correspondientes intereses.

Interrupción de la prescripción:

El artículo 67 inciso a) de la ley 11.683 establece que una de las causales de interrupción de la prescripción es el r*econocimiento expreso o tácito* de la obligación impositiva.

Señala Garcia Vizcaino[21] que se infiere de hechos que en forma inequívoca impliquen la voluntad de confesar y ejemplifica la presentación tardía de la declaración jurada por el importe que arroja, el pago parcial de una deuda, el pago de intereses o el pedido de prórroga para el pago del impuesto.

Sostiene Alterini, J.H. en "Código Civil y Comercial. Tratado exegético" citado por el Fisco en el dictamen 12/16[22] que "…*si bien en el caso devendría abstracto al haberse determinado un mayor impuesto que comprendería el originalmente declarado, debe tenerse presente que, en rigor, el ´reconocimiento´ de la ley ritual ni siguiera exige que de él resulte un mayor impuesto determinado como se concluye en el mentado precedente ´García Marín Construcciones S.A.´, bastando para su configuración respecto de la obligación original, la presentación de una rectificativa con el mismo impuesto determinado (a fin, por ejemplo, de modificar su modo de cancelación), pues el reconocimiento ´sólo tiende a admitir una obligación que ya existía con anterioridad, y tal como existía; o sea limitándose a reproducirla y sin agregarle ni quitarle nada´*".

En el mismo dictamen, se concluye que "*la rectificación de la declaración jurada incrementando el impuesto determinado, en tanto reconocimiento expreso de la obligación impositiva, interrumpe el término de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago del impuesto y período respectivo en los términos del art. 67, inc. a), de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), con prescindencia de que la misma arroje o no saldo a ingresar"*.

Por lo expuesto, la interrupción de la prescripción se produce respecto a los impuestos y períodos rectificados sólo por la deuda reconocida, no por todo el impuesto y período fiscal, es decir, respecto a ese mayor monto rectificado. Es un reconocimiento expreso de la obligación tributaria por parte del contribuyente.

Considerando que presentar una declaración jurada rectificativa implica un reconocimiento de deuda que acarrea la interrupción de la prescripción por esta causal, en el caso planteado, la prescripción por la deuda reconocida comienza a contarse a

[21] GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, "*Manual de derecho tributario*", Editorial Abeledo-Perrot, cuarta edición, p. 377
[22] Dictamen AFIP Di.A.L.I.R. 12/16, 26/08/2016

partir del 01/01/2027, es decir, a partir del primero de enero del año siguiente a la presentación de las declaraciones juradas rectificativas.

Sanciones administrativas y penales

El artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario dispone "*Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas…".*

Asimismo, agrega en el último párrafo que "*Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir…".*

Conforme expresa Folco[23], "*la doctrina jurisprudencial mayoritaria del Tribunal Fiscal de la Nación ha confirmado que el artículo 45 tiende a proteger la ´renta fiscal´ reprimiendo conductas que han tenido como efecto una insuficiente determinación del tributo y, como consecuencia, una omisión del impuesto".*

En Procesos Integrales de Higiene S.A.[24] el Tribunal Fiscal sostiene que dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. Siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Agrega que del proceso de fiscalización surge que el contribuyente omitió declarar débitos fiscales como así también dedujo créditos y amortizaciones improcedentes. Al presentar las declaraciones juradas rectificativas, se reconoce la falta de exactitud de lo declarado con la consiguiente aceptación de las impugnaciones formuladas por la Administración. De esta forma se admitió la materialidad de la infracción.

Por lo expuesto, en caso de verificarse omisión de impuestos y siempre que no se demuestre que existió error excusable, corresponde la aplicación de la multa prevista en el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Tributario, sin perjuicio que la

[23] GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M., "Procedimiento Tributario", Editorial La Ley, quinta edición, p. 280
[24] "Procesos Integrales de Higiene S.A.", TFN, Sala A, 28/11/2019

Administración concluya que la conducta del contribuyente fiscalizado configura en un hecho de evasión y sea pasible de las sanciones contempladas en el artículo 46 de la citada norma. El encuadre del fisco en uno u otro de estos artículos dependerá si se constata que actuó con culpa o dolo, respectivamente.

Asimismo, si el fisco constata que el contribuyente actuó con ardid o engaño y el ajuste supere la condición objetiva de punibilidad, podría ser pasible de la denuncia penal conforme el Régimen Penal Tributario. En este caso, en primer lugar, corresponde finalizar el proceso penal para luego poder proceder a aplicar la sanción administrativa.

En el caso de aplicación de multa por infracciones materiales, la ley prevé beneficios de reducción en función al momento en que decida presentar la DDJJ rectificativa.

Si el contribuyente opta por aceptar el ajuste y rectificar en la instancia de fiscalización, es decir previo a la notificación de la prevista, y teniendo como supuesto que no es reincidente, resulta de aplicación la reducción del artículo 49 segundo párrafo de la Ley de Procedimiento Tributario, el cual dispone: "*Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del art. 36 y no fuere reincidente en las infracciones, previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto [1/4] de su mínimo legal".*

En este sentido, en el referido fallo Procesos Integrales de Higiene S.A sostiene el Tribunal que "…*la oportunidad procedimental en la que el contribuyente ejerció su derecho a rectificar que, como se viera, no lo libera de responsabilidad, fue adecuadamente ponderada por el juez administrativo, aplicando la reducción prevista en el art. 49 de la Ley 11.683*…".

En el caso planteado, en función de la fiscalización practicada, el contribuyente presenta las declaraciones juradas rectificativas acorde con la pretensión fiscal antes que la inspección actuante notifique las liquidaciones que arrojan un saldo a favor de la Administración (prevista), por lo cual no corresponde la determinación de oficio ya que no existen diferencias entre el reclamo fiscal y la liquidación efectuada por el contribuyente. Sin embargo, corresponde la sustanciación del sumario administrativo en los términos de los artículos 70 a 74 de la Ley de Procedimiento Tributario, a los efectos de evaluar la conducta fiscal del contribuyente.

De esta manera, no se discute capital ni intereses adeudados ya que el contribuyente conformó el ajuste, por lo cual la resolución del sumario es al único efecto de determinar la sanción correspondiente. Por consiguiente, en el supuesto que el Fisco entienda que la conducta reviste carácter de culposa, tal lo previsto en el artículo 45 de la citada ley o dolosa conforme lo establecido en el art. 46, la instrucción del sumario se ajustará a lo establecido en el art. 70 y siguientes de la misma.

Se entiende que en el caso planteado resultaría de aplicación el artículo 49 segundo párrafo de la LPT, correspondiendo la reducción de la sanción a ¼ de su mínimo legal en virtud que el contribuyente prestó su conformidad a la impugnación realizada por el Fisco antes de la notificación de la prevista, no resultando necesaria la determinación de oficio de la deuda.

Cabe aclarar que el art. 49 en su primer párrafo establece que si un contribuyente no es reincidente en infracciones materiales y regulariza su situación antes de la notificación de la orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional. En el caso planteado, si el sujeto fiscalizado rectifica también el período 08/2022 de IVA, en virtud que el mismo no se encontraba incluido en la orden de intervención, no forma parte de la fiscalización y sobre el mismo no se puede iniciar el sumario para la aplicación de multas.

No obstante, el beneficio de la reducción de la multa del art. 49 de la LPT, en caso que la misma quede firme, el contribuyente se convierte en infractor, lo que conlleva la pérdida del beneficio del artículo 49 por los próximos 5 años (art. 50.1 Ley de Procedimiento Tributario).

Para que la Administración considere que el accionar del contribuyente configura la defraudación fiscal prevista en el artículo 46, deberá acreditar fehacientemente el armado de un ardid para engañar al fisco, es decir, el ánimo defraudatorio para consumar el hecho.

Esto es en virtud del concepto de defraudación fiscal contenido en el artículo 46 de la ley 11.683, en el cual se indica que "…*el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo evadido*". Asimismo, el art. 47 establece los indicios que hacen presumir esta infracción.

Por su parte, el Fisco[25] ha interpretado la aplicación del artículo 45 y 46 al señalar que "…*la omisión de presentar declaración jurada acompañada con la falta de ingreso*

[25] Grupo de Enlace AFIP – CPCECABA – Acta de la reunión del 18/10/06.

del impuesto, dará lugar a una multa por omisión fiscal. Si tal omisión de presentar DDJJ se vincula a una conducta dolosa del contribuyente, corresponderá la multa por defraudación...".

En este sentido, ha dictado la Instrucción 7/2020[26] conforme la cual las resoluciones que dispongan la aplicación de sanciones formales o materiales deberán contener los hechos que la sustenten, los elementos de juicio que acreditan la infracción, el encuadramiento legal y las razones que ameriten la configuración del hecho imponible tanto en su faz objetiva como subjetiva (culpa o dolo según corresponda) y los fundamentos de la graduación de la sanción.

En el caso planteado, donde el contribuyente rectifica para declarar el ajuste realizado por impugnación de facturas recibidas y que posteriormente fueron incluidas en una Base e-Apoc, siendo que al momento de haberlas recepcionado, desconocía esta situación, se entiende que resultaría poco probable el encuadre en el art. 46 de la Ley de Procedimiento Tributario.

SIPER: Sistema de Perfil de Riesgo:

La RG 3985/17[27] establece un sistema que categoriza la conducta de los contribuyentes y/o responsables, de acuerdo con el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales formales y/o materiales, según los datos obrantes en las bases informáticas del organismo.

La evaluación se realizará mensualmente y de acuerdo con el comportamiento observado se asignará a cada contribuyente y/o responsable alguna de las cinco (5) categorías (A, B, C, D y E), siendo la A riesgo muy bajo y la E muy alto.

En este caso, el SIPER puede verse afectado, bajando la categoría que revestía antes de la orden de intervención, generalmente indicando como desvío "existencia de fiscalizaciones ordinarias conformadas". En caso de disconformidad, se podrá efectuar solicitud de reconsideración y, en su caso, resultará de aplicación el recurso de apelación dispuesto en el art. 74 del DR de la Ley de Procedimiento Tributario.

Facultad del fisco de volver a fiscalizar el mismo impuesto y período:

El artículo 16 de la Ley de Procedimiento Tributario en su segundo párrafo establece que "*Las liquidaciones y acciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen*

[26] Instrucción General AFIP 7/2020, 24/09/2020
[27] Resolución AFIP 3985/17, 12/01/2017

determinación administrativa de aquellos, la que solo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9, punto 1, inciso b), y 10 del decreto 618/1997".

Por otro lado, el art. 36.1 de la Ley 11.683 en su último párrafo dispone expresamente la posibilidad de volver a fiscalizar al establecer "*En el transcurso de la verificación y fiscalización y a instancia de la inspección actuante, los contribuyentes y responsables podrán rectificar las declaraciones juradas oportunamente presentadas, de acuerdo con los cargos y créditos que surgieren de ella. En tales casos; no quedarán inhibidas las facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos para determinar la materia imponible que en definitiva resulte".*

De lo normado en los artículos 16 y 36.1 surge que las actuaciones de los inspectores no son determinación practicada por el juez administrativo. Por lo tanto, que el contribuyente se allane al cálculo del ajuste del inspector no afecta las facultades de fiscalización y verificación.

Por otro lado, el formulario F. 8900 de cierre de inspección, no es un acto administrativo y de hecho el mismo indica que el cierre no obsta a las facultades de fiscalización.

Conforme señala Folco[28], el criterio de revisibilidad de los actos de los inspectores es el que consagró la Corte en la causa "Elewson y Wester" quedando así el texto legal y la jurisprudencia unificada en un mismo sentido. En los autos mencionados se resolvió que "*Ni la conformidad del contribuyente con el resultado de la inspección realizada por el empleado de la Dir. Gral. Impositiva destacado a ese efecto, ni el pago de la suma por el mismo liquidada, pueden privar a esa Dirección de la facultad legal que le corresponde para examinar el respectivo informe y decidir lo que considera pertinente…La liquidación del impuesto a los réditos efectuada por el inspector comisionado al efecto, aceptada y pagada por el contribuyente, puede ser válidamente rectificada por las autoridades cuando medie fraude o dolo del deudor o evidentes errores de cálculo o de concepto".*

Por lo expuesto, en el presente caso en el cual el contribuyente conforma la pretensión fiscal mediante la presentación de DDJJ rectificativas en la instancia de fiscalización, es de aplicación lo normado en el art. 36.1, es decir, el Fisco puede volver a fiscalizar el mismo impuesto y período.

[28] GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M., "Procedimiento Tributario, Editorial La Ley, quinta edición, p. 116

d) Exprese si en caso de realizar el ajuste abordado en el punto anterior, puede a futuro colectar elementos que entienda validan que fue el Sr. Herminio Hernández el que realizó el servicio y provisión de materiales facturados y repetir el importe que haya pagado en exceso como consecuencia del ajuste (capital, intereses y/o multa), o el hecho de presentar las declaraciones juradas rectificativas en un procedimiento de fiscalización impide tal proceder.

El artículo 81 de la ley 11.683 establece: "*Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento" de la AFIP. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los quince (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia.*

Análoga opción tendrá si no se dictare resolución dentro de los tres (3) meses de presentarse el reclamo.

Si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora, la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el de la Nación o ante la Justicia Nacional".

En primer lugar, corresponde establecer si el pago originado en la presentación de declaraciones juradas rectificativas en el marco de un proceso de fiscalización y en forma previa a la notificación de la prevista, se considera un pago espontáneo o a requerimiento del Fisco.

En este caso, hay zonas grises, diferentes criterios y jurisprudencia a fin de determinar si el pago sujeto a repetición es espontáneo o a requerimiento.

Por pago espontáneo, Folco[29] entiende que son todos aquellos que no provengan de una determinación de oficio en la cual el contribuyente haya podido gozar del debido proceso de ley, incluyendo la conformidad prestada a la liquidación realizada por los inspectores del Fisco.

En este orden de ideas, no cabe olvidar que la finalidad del reclamo administrativo previo es producir una etapa conciliatoria anterior al pleito, dar a la administración la posibilidad de revisar el caso, salvar algún error y promover el control de legitimidad de lo actuado, propósito fundado en motivos de indudable prudencia que

[29] GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M., “Procedimiento Tributario”, Editorial La Ley, quinta edición, p. 581

aconsejan que el Fisco no sea llevado a juicio sin haber tenido previamente la posibilidad de tomar conocimiento de los extremos en los que el particular sustenta su reclamación y evaluarlos para pronunciarse sobre su procedencia[30].

Así también lo entendió la Corte en la causa Lisport [31] al sostener que "*Del art. 81 de la ley 11.683 se infiere que constituyen pagos espontáneos a los realizados voluntariamente por el contribuyente, sin que medie una determinación cierta o presuntiva del Fisco*".

Por su parte, en la causa Correa, Gabino[32], el Tribunal señala que la presentación de las rectificativas conformando la impugnación de los créditos, surte el efecto de una declaración jurada para la parte, sin que el pago ingresado en su consecuencia pueda ser considerado a requerimiento, tal como ocurriría si se hubiera concluido el procedimiento de determinación de oficio con el dictado de la resolución respectiva, o si con anterioridad a la presentación de las rectificativas se hubiese iniciado dicho procedimiento mediante el corrimiento de la vista respectiva.

Así lo prevé la Ley de Procedimiento Administrativo, la cual en su artículo 30 establece que "*El Estado Nacional o sus entidades autárquicas no podrán ser demandadas judicialmente sin previo reclamo administrativo dirigido al Ministerio o Secretaría de la Presidencia o autoridad superior de la entidad autárquica…".*

Por lo expuesto, el pago realizado de la declaración jurada rectificativa en forma previa a la notificación de la prevista, es considerado un pago espontáneo. En este caso, a instancia de una declaración jurada presentada por el contribuyente, en primer lugar, deberá iniciar el reclamo administrativo ante A.R.C.A.

Ahora bien, para que prospere la acción, resulta necesario haber ingresado la totalidad de las obligaciones. Según el Dictamen 155/1972[33], "*No procede el recurso de repetición si no se ha integrado totalmente el pago del impuesto por el período fiscal respectivo. El Tribunal Fiscal de la Nación ha entendido que la ley tiende a evitar así la posibilidad de que sobre una sola obligación tributaria se planteen dos acciones contrarias: una otorgada al contribuyente para repetir el impuesto pagado y la otra al Fisco para el cobro de lo no pagado*".

Por lo tanto, para que el contribuyente pueda presentar la acción de repetición, debe haber pagado totalmente el capital y los intereses de los impuestos por los cuales presenta el reclamo, en el caso bajo análisis, IVA, períodos 4/2022 a 7/2022 e Impuesto

[30] "Gasparri y Cía. S.A.", CSJN, 16/06/1993
[31] "Lisport SRL" – CSJN, 11/02/1992
[32] "Correa, Gabino Celso", TFN, 07/02/2003
[33] Dictamen 155/72 Dir. Asuntos Técnicos y Jurídicos DGI – AFIP, 05/09/1972

a las Ganancias 2022. En el supuesto de haber incluido la obligación en un plan de facilidades de pago, no podrá presentar el recurso hasta tanto finalice el pago del convenio.

Cabe destacar que, generalmente, los planes de facilidades de pago prevén la renuncia a ejercer la acción de repetición. Por lo tanto, en el caso de haber adherido la deuda a un convenio de pago bajo esta condición, no será viable la interposición del recurso.

Así, en Medefín SA Compañía Financiera[34] la Corte sostuvo que en el caso que la deuda no tenga origen en una determinación de oficio, se pueden repetir las diferentes cuotas pagadas del plan, siempre que no haya sido condición para su acogimiento la renuncia del contribuyente a efectuar la solicitud de repetición.

Ahora bien, respecto a los conceptos sujetos a repetición, el contribuyente podrá solicitar la restitución de los pagos realizados en exceso tanto de capital como de intereses resarcitorios. En el caso de la multa aplicada, puede presentar la acción con la condición de no haber recurrido la resolución que la aplicó. En este caso, puede repetir esta última en la parte proporcional al tributo que se repite. Así se encuentra establecido en el artículo 180 de la LPT.

Cabe aclarar que, si bien en el presente caso no se devengaron intereses punitorios, en el caso de existir, estos no se encuentran sujetos a la acción de repetición por cuanto constituyen sanciones civiles que se originan por la necesidad de recurrir a la vía judicial[35].

Presentada la demanda de repetición ante A.R.C.A., en caso de denegatoria del recurso de repetición o si la Administración no dicta resolución dentro de los 3 meses de presentarse el reclamo (el silencio en la administración se considera negativo), el contribuyente cuenta con 3 vías a fin de interponer recursos dentro de los 15 días. Caso contrario, la resolución es cosa juzgada.

<u>Vías para recurrir:</u>

- Recurso de reconsideración ante A.R.C.A. conforme art. 76 inc. a) y art. 81 de la Ley de Procedimiento Tributario
- Apelación por denegatoria de repetición ante el Tribunal Fiscal de la Nación (solo si supera los montos para acceder a este tribunal (art. 159 y 165 LPT)

[34] "Medefín SA Compañía Financiera", CSJN de fecha 01/10/1991

[35] Dictamen 4/1979 DATJ (DGI) - Dirección de Asuntos Técnicos y Legales, 19/09/1979

- Demanda por repetición ante la Justicia Nacional de Primera Instancia según lo previsto en los arts. 81 y 82 inc. b)

Para recurrir a algunas de estas vías recursivas, no es requisito previo que el administrado interponga el pronto despacho pasado los 3 meses de la acción sin respuesta de la administración[36].

Cabe agregar, que, conforme el artículo 179 de la Ley 11.683, la repetición de tributos devengará intereses a favor del contribuyente, en el caso de pago espontáneos, desde la interposición de la acción de repetición y no desde la fecha de pago.

e) En otro sentido, y sin perjuicio de lo indicado en los puntos anteriores, suponga que el Sr. Juan Domingo entienda que presentar declaraciones juradas rectificativas afecta su honorabilidad sin importar el monto que reconozca como adeudado al Fisco. Por eso indique:

i. Si puede tomar vista del expediente de inspección de forma de tomar conocimiento de los elementos en los que el Fisco fundó el inicio de la inspección y los que colectó hasta este momento. En su caso, indique la forma de hacer esa solicitud tanto por el Sr. Fernández como por Ud. en carácter de asesor/a.

La toma de vista es el derecho que tiene el contribuyente para poder tomar conocimiento de las actuaciones o expediente de fiscalización, inspección o sumario administrativo. Esto le permite conocer las pruebas, cargos y fundamentos con que cuenta el fisco para poder ejercer su derecho de defensa.

Si bien la ley de procedimiento tributario no establece específicamente el procedimiento para la toma de vista de las actuaciones, la misma en su artículo 116 prevé la aplicación supletoria de la ley de procedimientos administrativos y el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en su caso, el Código Procesal Penal de la Nación en todo lo no previsto en el primer título de la misma.

Por ello, es preciso remitirse a la ley de procedimientos administrativos, la cual en su art. 1 enumera dentro de los principios fundamentales del procedimiento administrativo el derecho a la tutela administrativa efectiva, la cual comprende I) el derecho a ser oído; II) derecho a ofrecer y producir pruebas; III) derecho a una decisión fundada y IV) derecho a un plazo razonable.

La ley establece por derecho a ser oído el de exponer las razones de sus pretensiones y defensas ante la emisión de actos que se refieren a sus derechos o a

[36] Dictamen 88/94 DAL (DGI) – Dictamen de Asesoría Legal, 1994

sus intereses jurídicamente tutelados, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente.

Puntualmente, el referido artículo en el inciso g) apartado vii) contempla expresamente la facultad de solicitar vista.

El derecho a la vista de las actuaciones está íntimamente ligado con el derecho del debido proceso consagrado en Ley de Procedimientos Administrativos y que el instituto procedimental de la vista, como proyección del derecho de defensa de rango constitucional, integra el derecho al debido proceso legal adjetivo de quien es o puede llegar a ser parte en el marco de un procedimiento administrativo y resulta reglado por el artículo 38 del decreto reglamentario de dicha ley[37].

La vista del expediente se encuentra reglamentada en el artículo 38 del decreto reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos. El mismo establece que "*La parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante, podrán tomar vista del expediente durante todo su trámite, con excepción de actuaciones, diligencias, informes o dictámenes que a pedido del órgano competente y previo asesoramiento del servicio jurídico correspondiente, fueren declarados reservados o secretos mediante decisión fundada del respectivo Subsecretario del Ministerio o del titular del ente descentralizado de que se trate".*

En cuanto a la limitación en función al carácter secreto de las actuaciones, la Disposición Nº 603/2001[38] delega en el funcionario a cargo de la Dirección General Impositiva la facultad de declarar la reserva o el secreto de determinadas piezas contenidas en expedientes administrativos que tramiten en el ámbito de su jurisdicción, con los alcances y requisitos establecidos en el artículo 38 del Decreto Reglamentario de la Ley Nº 19.549.

De lo expuesto, surge claramente que la solicitud de vista del expediente puede efectuarse en cualquier etapa del procedimiento administrativo. Asimismo, esta facultad corresponde tanto el contribuyente como a su representante, con excepción de aquellas actuaciones calificadas reservadas o secretas por la Administración.

Respecto a la forma que debe revestir el pedido, el artículo 38 del decreto reglamentario de la LPA hace referencia tanto al expediente en papel como al electrónico.

Vista de expedientes en soporte papel: el inciso a) del art. 38 del DR 1759/72 establece que *"En aquellos casos excepcionales de expedientes que tramiten en*

[37] Dictamen 430/03- Procuración del Tesoro de la Nación, 14/08/2003
[38] Disposición AFIP Nº 603/2001, 19/11/2001

soporte papel el pedido de vista podrá hacerse verbalmente y se dará, sin necesidad de resolución expresa al efecto, en la oficina en que se encuentre el expediente, aunque no sea la Mesa de Entradas o Receptoría".

Por lo tanto, la solicitud de vista puede hacerse tanto verbal como por escrito. De todas maneras, es conveniente realizar el pedido por escrito a fin de la suspensión de los plazos.

El día de vista se considera que abarca, sin límites, el horario de funcionamiento de la oficina en la que se encuentre el expediente. A pedido del interesado, y a su cargo, se facilitarán fotocopias de las piezas que solicitare.

Tal como lo expresa Gordillo[39], "…*el conocimiento cierto y efectivo de las actuaciones se materializa recién con la obtención de copias del expediente, sea mediante su retiro en préstamo o no. La lectura de pie de un expediente administrativo, grabando, tomando notas, fotografiando, o llevando una fotocopiadora portátil o un escanner portátil a la repartición, es demasiado primitiva: En los dos últimos casos, no por el medio empleado, sino por la actitud que supone de parte de la administración*…".

Vista de expediente electrónico: en este caso, la solicitud y el otorgamiento de vista se hará de acuerdo con los siguientes procedimientos:

1. La consulta sin suspensión de plazo de las actuaciones por medios electrónicos en la plataforma TAD es automática y no requerirá de solicitud expresa del interesado. El usuario o el apoderado podrán acceder al contenido de los expedientes que haya iniciado a través de dicha plataforma TAD.

El usuario podrá consultar la última fecha de modificación, el estado del expediente y su ubicación actual; también tendrá acceso a los documentos que se hayan vinculado. Si el trámite está en curso, mediante el documento Constancia de Toma de Vista, queda registro de la consulta dentro del expediente electrónico, sin suspensión de plazo.

2. La vista conlleva la suspensión del plazo de las actuaciones que tramitan por medios electrónicos, en los términos previstos en el artículo 1 bis, inciso g), apartado vii, de la Ley de Procedimientos Administrativos, y el interesado o apoderado deberá requerirlo expresamente.

3. La vista se podrá otorgar mediante copia del expediente electrónico en un soporte informático que aporte el interesado.

[39] GORDILLO, Agustin, "Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas" Tomo 4, 1ra. Edición, Fundación de Derecho Administrativo, Bs.As., 2016, p. 250-251

4. A pedido del interesado y a su cargo, se facilitarán copias en soporte papel de los documentos electrónicos que solicitare.

Suspensión de términos:

El artículo 1 bis, inciso g) apartado vii) de la Ley de Procedimientos Administrativos dispone que la vista produce la suspensión de todos los plazos para presentar descargos, contestar vistas, citaciones, emplazamientos o requerimientos, interponer recursos o reclamos administrativos, o promover acciones o recursos judiciales, salvo los de prescripción, desde el momento en que se presente la solicitud, y se extenderá por todo el plazo fijado para tomar la vista, el cual en ningún caso podrá ser inferior a diez (10) días.

Asimismo, el art. 38 del decreto reglamentario de la LPA complementa el mencionado artículo añadiendo que *"…resultará aplicable siempre que el peticionante solicitare la fijación de un plazo para la vista, el cual se dispondrá por un medio de notificación fehaciente en forma escrita....".*

En efecto, la solicitud de toma de vista de las actuaciones permite no solamente la suspensión de los plazos sino también posibilita conocer los cargos formulados para poder evaluar la estrategia de defensa ante el fisco.

Cuando el contribuyente solicita la vista por escrito, suspende de pleno derecho el curso de los plazos por todo el tiempo que se ha concedido la vista. Incluso opera el efecto suspensivo si ARCA la deniega.

Representación legal

Respecto a la facultad de tomar vista por parte de un asesor del contribuyente, el art. 1 bis de la ley de Procedimiento Administrativo agrega que "*cuando una norma expresa permita que la representación en sede administrativa se ejerza por quienes no sean profesionales del Derecho, el patrocinio letrado será obligatorio en los casos en que se planteen o debatan cuestiones jurídicas*".

Por su parte, el artículo 31 del decreto reglamentario de la LPA dispone que la persona que se presente en las actuaciones administrativas por un derecho o interés que no sea propio, deberá acompañar los documentos que acrediten la calidad de representante.

Para expedientes que se tramitan en soporte papel, prevé que la personería se acredite mediante instrumento público, copia del mismo suscripta por letrado o con carta poder con firma autenticada por autoridad policial o judicial o escribano público.

Por su parte, ARCA dispone del formulario 3283 (o F. 3283) que permite autorizar a un tercero a realizar trámites y representarlo en gestiones impositivas, aduaneras o previsionales.

La firma del poderdante debe estar certificada por escribano, juez de paz, o funcionario público con facultades certificantes según las normas de la jurisdicción en la que actúen.

En el formulario F.3283 se puede solicitar autorización para los puntos 1, 4, 7 u 8, de acuerdo a las necesidades de cada caso, es decir, si se pretende delegar facultades para toma de vista únicamente, basta con conceder el permiso para el punto 4 únicamente.

Se detallan a continuación los puntos mencionados que comprenden autorización para los siguientes trámites:

1- Notificarse de expedientes y sumarios

4- Retirar documentación agregada a expedientes y actuaciones cuyo desglose se haya acordado y efectuar gestiones relacionadas con las disposiciones reglamentarias o administrativas exigidas por el carácter de la inscripción.

7- Interponer recursos administrativos referentes a la liquidación o discusión del gravamen.

8- Alegar defensa o interponer recursos ante la Administración, en las actuaciones que se promuevan con motivo de infracciones que pudieran imputársele con respecto a las leyes del citado gravamen, y ofrecer o aportar pruebas con relación a cualesquiera de las situaciones enunciadas en el punto 7 y en el presente.

En el caso planteado, el contribuyente podrá tomar vista de las actuaciones en cualquier momento, preferentemente por escrito, y podrá hacerlo también por medio de un representante acompañando la documentación mencionada anteriormente.

II) Si entiende el Fisco puede pretender a futuro realizar un ajuste de Imp a las Ganancias – Salidas No documentadas por los pagos realizados al proveedor cuestionado.

A fin de evaluar la posibilidad que el Fisco pretenda aplicar la figura de salidas no documentadas, resulta necesario realizar el análisis de este instituto. El mismo se encuentra contemplado en el artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, conforme el cual "*Cuando una erogación carezca de documentación o ésta encuadre como apócrifa, y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser*

efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%), que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto". Y agrega que "…*a los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha que se realice la erogación*".

Esto es complementado con el art. 106 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, el cual dispone que "*Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes, ya sea que éstas encuadren como apócrifas o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas*".

No obstante, el mismo artículo indica que cuando las circunstancias del caso "…*evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 40 de la ley, que recae sobre tales retribuciones*…".

De lo expuesto, surgen tres requisitos para configurar el instituto de salidas no documentadas:

- la existencia de una erogación, es decir, una salida efectiva de fondos;

- falta de documentación o que la misma califique como apócrifa, dejando abierta la posibilidad de probar por otros medios que la erogación se realizó para obtener, conservar y mantener ganancias gravadas;

- beneficiario real no identificado (desconocido u oculto).

Así ha sido el criterio de la Corte en Red Hotelera Iberoamericana SA[40] donde señala que "…*resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias* (actualmente art. 40)*, ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación, a los fines de esa norma, tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario*…".

Y agrega que "*el instituto de las salidas no documentadas ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular*

[40] "Red Hotelera Iberoamericana SA", CSJN, 26/08/2003

situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio…".

Por su parte, en Interbaires SA[41] sostuvo que para que proceda la aplicación del tributo se requiere que el beneficiario de la salida de fondos no haya sido individualizado.

Y agrega que "…*el informe pericial se limitó a especificar que la actora llevaba sus libros en legal forma, que los pagos efectivamente se realizaron, que se emitieron los comprobantes y facturas respectivos, que ellos fueron debidamente registrados, que se practicaron las retenciones del impuesto a las ganancias por esos abonos y que ellas fueron ingresadas al Fisco. Observo que con estas aseveraciones habrá quedado eventualmente acreditada la salida del dinero mas no, como era menester la individualización de su receptor ni tampoco la real existencia y la materialidad de las operaciones que originaron ese movimiento de fondos*".

"En síntesis, ante la impugnación sustantiva del Fisco nacional –quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad– el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado), cargo con la que no cumplió, por lo que, según estimo, su suerte adversa en esta controversia queda definitivamente sellada".

Por su parte, el artículo 41 de la Ley de Impuesto a las Ganancias el cual es complementado con el art. 106 de su DR, prevé excepciones al ingreso del impuesto sobre las salidas no documentadas en aquellos casos que el Fisco presuma:

a) Que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes. En este caso, deberá otorgarse a la erogación el tratamiento que disponga la ley para adquisición de bienes, según el carácter que revistan para el contribuyente (bienes de cambio o de uso)
b) Cuando se presuma que las erogaciones –por su monto, etc.– no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

En cuanto a la presunción que las erogaciones fueron destinadas a la adquisición de bienes, el Fisco[42] sostiene que no se trata de una presunción incondicionalmente impuesta a la Administración, sino que es facultativo de ésta efectuarla o no según las circunstancias del caso. Agrega que corresponderá admitirla únicamente en caso que

[41] "Interbaires S.A.", CSJN, 21/02/2011
[42] Dictamen DAT 54/99 – Dirección de Asesoría Técnica AFIP – 19/07/1999

la misma se encuentre respaldada por indicios que permitan deducir en forma fehaciente el destino dado a los fondos erogados sin documentación.

Por su parte, en el dictamen 90/94[43] entiende que, dada una salida no documentada, o documentada con elementos falsos, el artículo 37[44] de la ley del tributo remite al contribuyente la prueba de la contraprestación real. Si tal prueba no es producida, el juez administrativo decidirá si es aplicable la presunción legal de que el egreso es beneficio distribuido y gravable, quien quiera que sea el perceptor, pues la ley no distingue ni exige la individualización del beneficiario. También tendrá que decidir si las presuntas adquisiciones son reales o pueden computarse como costos de producción o gastos.

Respecto a los medios de prueba de los que dispone el contribuyente a fin de justificar la operación, esto alcanza a todos aquellos jurídicamente admisibles (testimoniales, otros documentos diferentes, informativos, periciales, etc.), incluyendo contratos con proveedores, correos electrónicos, partes de recepción o certificados de obra tienen la misma fuerza probatoria que la tradicional factura, aun cuando el Fisco se rehúse a darle validez[45].

Es decir, la norma permite incluir cualquier elemento que permita demostrar la veracidad de la operación y, eventualmente, los sujetos intervinientes.

Así, en el fallo Bildown[46], el Máximo Tribunal señaló que del informe pericial contable se aprecia el circuito comercial en cuanto a la compra de sus insumos para la elaboración del producto exportado. En efecto, allí consta, el circuito físico de la mercadería como también el económico correspondiente a los abonos efectuados por la actora (órdenes de pago, emisión y entrega de cheques, débitos en cuenta bancaria, etc.). Por ello, afirmó que existían elementos suficientes para tener por acreditada la veracidad de las operaciones y su realidad económica.

En relación a la excepción referida a pagos que no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario, el TFN dictamina en Crivelli, Cuenya, Goycoa Construcciones SA que los pagos realizados a changarines o transportadores ocasionales del personal se pueden considerar como un gasto para obtener, mantener

[43] Dictamen DAL 90/94 – Dirección de Asesoría Legal DGI – 21/11/1994
[44] Actualmente, art. 40
[45] GROSSO SHERIDAN, Walmyr H., “Salidas no documentadas impositivas”, Errepar, p.19
[46] “Bildown S.A.”, CSJN, 27/12/2011

y conservar ganancias y tales erogaciones permiten inferir – atento su escasa significatividad – que no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario[47].

En el caso planteado, las facturas impugnadas por la Administración corresponden a construcción con provisión de materiales y servicios de pintura, por lo cual se entiende que no será de aplicación salidas no documentados en la parte proporcional que corresponda a la compra de materiales, habiéndose activado como bien de uso (mejoras), siempre que el contribuyente pueda acreditar esta situación. Para ello, podrá aportar como prueba una certificación contable que indique que los bienes adquiridos ingresaron a la contabilidad como bienes de uso (planilla de bienes de uso), prueba pericial donde se acredite la antigüedad de la construcción, fotos del inmueble (prueba documental), entre otras. Estos elementos, de ser aceptados por la Administración, evitarían – en principio - el pago de este tributo en la parte proporcional a la adquisición de bienes.

Respecto a la excepción referida a pagos que no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario, se entiende que no sería de aplicación al caso bajo análisis en virtud de los montos de la operación y la envergadura del proveedor.

A fin de acreditar la veracidad de la operación y su importe, una de las formas que solicita acreditar la Administración es el circuito de pago de las mismas.

La Ley de Procedimiento Tributario en su artículo 34 dispone "*Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados. Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33…".*

Por su parte, el artículo incorporado a continuación del artículo 33 de la referida norma dispone *"…Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos. El Poder*

[47] "Crivelli, Cuenya, Goycoa Construcciones SA" TFN – 02/04/1973 citado en "Impuesto a las Ganancias" Explicado y comentado – Errepar – 19 Ed., p. 195

Ejecutivo nacional limitará la obligación establecida en el párrafo precedente, en función de indicadores de carácter objetivo, atendiendo la disponibilidad de medios existentes para realizar, la respectiva constatación y al nivel de operaciones de los contribuyentes…".

La Ley 25.345 de Prevención de la Evasión Fiscal en su art. 1 establece que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a $1.000 que no fueran realizados mediante:

- Depósitos en cuentas de entidades financieras
- Giros o transferencias bancarias
- Cheques o cheques cancelatorios
- Tarjetas de crédito, compra o débito
- Factura de crédito
- Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional.

Asimismo, en su art. 2 dispone que "*Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1° de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acreditaren la veracidad de las operaciones".*

El Fisco[48] sostiene que ante la ausencia de indicios que permitan presumir que las erogaciones realizadas fueron destinadas a la adquisición de bienes, no procederá admitir la deducibilidad de dichos importes en el estado de resultados, y además se deberá aplicar la tasa máxima establecida en el art. 37[49] de la ley del gravamen relativo a las sumas de los cheques emitidos y como no se ha podido esclarecer el destino dado a los pertinentes importes, también corresponde encuadrar a éstas bajo la figura de salidas no documentadas, debiéndose aplicar la tasa del art. 37 de la ley sobre el monto total de las erogaciones carentes de documentación respaldatoria.

En el caso que el pago de la factura se realice por medios que permitan identificar al destinatario final de la operación, como por ejemplo un cheque, aunque el mismo se encuentre endosado, la identidad de quien lo cobra, queda registrada máxime si se considera que los cheques diferidos admiten hasta dos endosos mientras que los cheques al día solamente uno, lo cual posibilita reconocer con mayor facilidad el circuito de los mismos.

[48] Dictamen DAT 54/99 DGI
[49] Actualmente art. 40

Si bien el que cobra o deposita un cheque no necesariamente tiene que coincidir con el beneficiario oculto de la operación, puede trazarse el recorrido del mismo. No obstante, ARCA en general, sostiene el criterio que se han dado los supuestos para dar lugar a la aplicación de salidas no documentadas con el solo hecho que la factura que respalda la operación se encuentre en la base apoc, con independencia de seguir la trazabilidad del medio de pago empleado, lo cual recae la prueba sobre el contribuyente.

En el caso planteado, el sujeto fiscalizado pagó con cheque al portador facturas en concepto de gastos de pintura, las cuales fueron incluidas en base e-apoc con posterioridad a la operación. Esta forma de pago no individualiza al beneficiario de la salida de fondos y no da cumplimiento con lo dispuesto en la Ley de Prevención de la Evasión Fiscal. Asimismo, el proveedor si bien contaba con colaboradores, los mismos no se encontraban declarados como empleados, sino que solamente registraban un seguro por riesgo de accidente.

Si bien la operación existió, el contribuyente debe probar las erogaciones realizadas identificando al beneficiario en principio “desconocido”.

Podrá aportar prueba testimonial del proveedor donde declare haber realizado el trabajo y vendido los materiales y acreditar que contaba con capacidad operativa para prestar el servicio y proveer los elementos, a pesar de no registrar empleados. Asimismo, deberá demostrar la capacidad financiera que le permita soportar el nivel de prestaciones que ha facturado.

En caso de haber celebrado algún tipo de contrato con el proveedor, podrá aportarlos a fin de permitir conocer la naturaleza de la operación y los sujetos intervinientes.

No obstante, en función a la mecánica empleada, es decir, pago del valor de la operación con cheque al portador, sin identificación alguna, quien lo recibe puede presentarlo al banco para cobrarlo y también puede entregarlo a otra persona, sin necesidad de endosarlo. Esto dificulta conocer la identidad de los reales receptores de los fondos como así también confirmar la exactitud de los valores erogados en la operación. En este caso, circularizar al banco para que informe quien cobro el cheque, es posible que no coincida con el proveedor.

Por lo expuesto, si bien el gasto puede llegar a aceptarse como deducible en caso de demostrar que se ha tenido como finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (en este planteo, el inmueble donde desarrolla la actividad comercial), se entiende que por la operación de servicios de pintura tributará a la tasa del 35% en concepto de salidas no documentadas, en virtud que de los datos

proporcionados no surge claramente que el contribuyente cuente con elementos suficientes a fin de acreditar la operación.

No obstante, en "La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA", la Corte[50] consideró que el contribuyente probó que las erogaciones habían sido efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y que dicha circunstancia resulta definitoria para que no se configure el impuesto a las salidas no documentadas. Y concluyó que los servicios habían sido efectivamente prestados conforme los detalles aportados por la actora que se correspondían con las facturas emitidas por el proveedor, razón por la cual admitió la deducción de dicho gasto en el impuesto a las ganancias. A partir de esto, queda evidenciado la importancia de la prueba en el procedimiento.

Finalmente, queda el análisis acerca de si el impuesto a las salidas no documentadas es un tributo o una sanción.

Conforme lo expresa Amaro Gómez[51], las salidas no documentadas "…*no es más que el tributo a las ganancias que debe tributar el sujeto pagador (deudor) en sustitución del beneficiario (acreedor), como consecuencia de haber efectuado un pago no documentado"***.** Agrega que **"***dado que no se identificó mediante la documentación pertinente al beneficiario efectivo -quien, en principio, debería tributar el gravamen por dicho ingreso-, la ley traslada la obligación al pagador por el incumplimiento de exigir los elementos documentales necesarios"*.

Es un impuesto real cuyo sujeto pasivo es quien percibe la erogación no documentada, siendo quien realiza la erogación el sujeto en cuya cabeza la ley pone la obligación de pagar el 35% del impuesto. Es decir, se trata de una obligación sustituta dispuesta en la ley[52].

Grosso Sheridan[53] en su obra cita el fallo "Radio Emisora Cultural S.A." en el cual se deja en claro que esta tasa 1) se trata de un impuesto; que debe afrontar quien efectúe el pago de erogaciones indocumentadas o incorrectamente instrumentadas; cuando sea abonada a un beneficiario oculto o desconocido; 4) que reemplaza al hipotético impuesto a las ganancias del sujeto que mantiene su anonimato fiscal (naturaleza no sancionatoria).

[50] "La Segunda Aseguradora de Riesgos de Trabajo SA", CSJN, 12/09/23
[51] AMARO GÓMEZ, Richard, "Bloqueo fiscal y salidas no documentadas: alcance del impuesto a las ganancias", Errepar, 24/04/2026
[52] "Impuesto a las Ganancias" Explicado y comentado – Errepar – 19 Ed., p. 195
[53] GROSSO SHERIDAN, Walmyr H., "Salidas no documentadas impositivas", Errepar, p.26

Así lo sostuvo la Corte[54] al dictaminar que "*En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio*".

iii. Indique si el Fisco puede solicitar algún tipo de medida cautelar de forma preventiva por el importe del ajuste pretendido y si puede hacerlo antes de que se determine de oficio la deuda fiscal que se estimó en instancia de la fiscalización en curso.

El artículo 111 de la Ley de Procedimiento Tributario dispone "*En cualquier momento, por razones fundadas y bajo su exclusiva responsabilidad, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá solicitar embargo preventivo o, en su defecto, inhibición general de bienes por la cantidad que presumiblemente adeuden los contribuyentes o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios*.

Este embargo podrá ser sustituido por garantía real suficiente, y caducará si dentro del término de trescientos (300) días hábiles judiciales contados a partir de la traba de cada medida precautoria, en forma independiente, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no iniciare el correspondiente juicio de ejecución fiscal.

El término fijado para la caducidad de dicho embargo se suspenderá, en los casos de apelaciones o recursos deducidos ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, desde la fecha de interposición del recurso y hasta TREINTA (30) días después de quedar firme la sentencia del TRIBUNAL FISCAL".

La ley refiere que el Fisco podrá "*en cualquier momento"*, solicitar judicialmente embargo preventivo a los contribuyentes o, en su caso, inhibición general de bienes, a fin de resguardar el crédito fiscal que pueda resultar del proceso de fiscalización a favor de la Administración. Es una facultad que le otorga la ley por lo que no está obligada a solicitarla.

Si bien está previsto que puede solicitarse en cualquier momento, señala Bertazza[55] que la propia normativa interna de los organismos que intervienen, remite [como mínimo] a la instancia de fiscalización, no pudiéndose entonces requerirse a S.S.

[54] "La Segunda Aseguradora de Riesgos de Trabajo SA", CSJN, 12/09/23
[55] BERTAZZA, Humberto J., "*Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada*", Editorial La Ley, primera edición, 2019 p. 836-837

ni emitirse un certificado de deuda presunta que no cuenta al menos con una orden de intervención (OI) notificada.

En el mismo sentido, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de C.A.B.A. ha planteado en reunión con AFIP[56] (ahora ARCA) que en la práctica la traba de embargos se realiza durante la inspección, sin que existan elementos ciertos sobre la deuda del contribuyente como el caso de una prevista o determinación de oficio, criterio que fue ratificado por el Fisco al sostener que el embargo preventivo, tiene por objeto garantizar la recaudación fiscal y puede ser solicitado en cualquier momento. En la medida que se configuren las circunstancias del caso y mientras existan elementos para evaluar la deuda fiscal, se podrá solicitar el embargo preventivo, aun cuando no exista una determinación de oficio. El resguardo de la situación de los contribuyentes estará dado por el control de la solicitud por el Director Regional y por la intervención del juez competente.

A fin de solicitar la medida cautelar, el organismo procederá a cuantificar el monto presumiblemente adeudado, base sobre al cual el juez administrativo competente emitirá el "Certificado de Deuda Presunta"[57].

Es decir, ante una deuda presunta, si bien ARCA cuenta con facultades para solicitar una medida cautelar a fin de resguardar el crédito fiscal, para que la medida sea procedente, el Fisco deberá acreditar las razones en las que funda su pedido. El embargo, de ser procedente, tendrá una duración de 300 días hábiles judiciales y caducará si dentro de ese plazo no se iniciare la ejecución del crédito respectivo, así como la suspensión del término en caso que se presente recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Asimismo, el contribuyente puede solicitar la sustitución de la medida por una garantía real suficiente.

En Ferullo Alejandra[58], la Cámara hace referencia a la jurisprudencia uniforme de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al establecer que *"…cuando se está ante la figura del embargo previsto en dicho artículo 111 no nos encontramos en un supuesto de embargo ejecutorio sino de un embargo preventivo, cuya procedencia se encuentra habilitada por la citada norma legal, la cual no parece otorgar al Fisco Nacional mayor derecho que el CPCC, bajo ciertas condiciones, acuerda a cualquier litigante…".*

[56] Grupo de Enlace AFIP – CPCECABA – Acta de la reunión del 18/10/06.
[57] GÓMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M. y GOMEZ T., "Procedimiento Tributario, Editorial La Ley, quinta edición, 2008, p. 489
[58] "Ferullo, Alejandra Gabriela", Cámara Federal de Resistencia, 30/03/2023

Y agrega que reiteradamente la jurisprudencia se ha pronunciado en cuanto a que "...*el dispositivo del artículo 111 de la LPT está inserto en el marco general que determina la procedencia de las medidas cautelares, según la doctrina que emerge del CPCC en el tópico respectivo, de donde resulta que tanto es necesaria la existencia de una situación de peligro que pueda perjudicar los intereses del actor, como igualmente que éste ostente una posición jurídica que asigne verosimilitud al título que invoca*. *Ello es, en definitiva, que la norma no funciona de modo tal que el juez, por la mera invocación de aquélla debe disponer el embargo, sino, antes bien ponderar la legitimidad y la razonabilidad de su procedencia*...".

"En tales condiciones el organismo fiscal debe cumplimentar los presupuestos necesarios que requiere el pedido de medida cautelar a saber: a) la existencia de un derecho que debe ser acreditado sumariamente o prima facie fumus bonis iuris; b) un interés jurídico que justifique el anticipo de la garantía jurisdiccional, o sea, lo que en doctrina se conoce como periculum in mora y c) el otorgamiento de una contracautela, que asegure a la contraparte el resarcimiento que pudiere ocasionar la medida en caso de que hubiera sido pedida sin derecho".

En función a lo expuesto, se puede concluir que la Administración si bien se encuentra facultada para solicitar un embargo preventivo en cualquier momento a fin de resguardar el crédito fiscal, el juez no está obligado a otorgarla. En el caso planteado, puede realizarla incluso antes de la determinación de oficio de la deuda fiscal, emitiendo un certificado de deuda presunta en el cual deje plasmado la posible deuda que resultaría de la inspección. De todas maneras, a fin de que la misma prospere, la Administración deberá justificarla.

f. Indique y fundamente por las características del caso si es susceptible de presentarse una denuncia penal en función de los delitos previstos en el Régimen Penal Tributario y si esto varía en algún aspecto para el caso de que conforme la pretensión fiscal en esta instancia de fiscalización, en el marco del procedimiento determinativo o luego del mismo se encuentre o no firme el acto determinativo.

El Régimen Penal Tributario instituido en la Ley 27.430 y recientemente modificado por la Ley 27.799[59] establece los delitos tributarios de evasión simple y agravada.

[59] B.O. 02/01/2026

Para la evasión simple, determina la pena de prisión de dos (2) a seis (6) años a quien mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de pesos cien millones ($100.000.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

Por su parte, en su art. 2 establece para el caso de evasión agravada la pena de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1° se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) El monto evadido superare la suma de pesos mil millones ($1.000.000.000);

b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de pesos doscientos millones ($200.000.000);

c) El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de pesos doscientos millones ($200.000.000);

d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de pesos cien millones ($100.000.000).

Con esta reforma, la ley elevó los montos mínimos de punibilidad para que se configure el delito de la evasión tributaria simple en la suma de $100.000.000 y para el supuesto de evasión agravada en $1.000.000.000 a partir de su entrada en vigencia, esto es, 02/01/2026, es decir, con posterioridad al vencimiento de las declaraciones juradas impugnadas.

Por el principio de legalidad – de rango constitucional -, se desprende la irretroactividad de la norma penal más gravosa, es decir, no son aplicables las leyes penales de modo retroactivo, excepto que sean más benignas. Por consiguiente, tiene ultraactividad la ley penal más benigna, en este caso, la ley de inocencia fiscal.

En este sentido, el Decreto N° 93/2026 prescribe en su art. 6 "…*para evaluar la configuración de los delitos del Régimen Penal Tributario, correspondientes a hechos ocurridos con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 27.799, deberán considerarse los importes establecidos en el Título I de esta norma legal, en tanto que*

para evaluar dicha configuración por hechos ocurridos con posterioridad a la citada entrada en vigencia de esa ley se considerará el importe vigente al momento de su comisión".

Por su parte, la Corte en diversos fallos sentó su postura al sostener que la modificación de los umbrales de punibilidad incide directamente sobre la tipicidad de la conducta, lo que impone la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna cuando un nuevo régimen excluye la relevancia penal del hecho. (fallos "Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros", CSJN, 28/10/2021 y "Palero, Jorge Carlos**",** CSJN, 23/10/200).

Para que la pena se aplique, previamente debe existir una acción típica, antijurídica y culpable. Ahora bien, en algunos casos, las normas penales exigen que, además de comprobarse que se verifiquen esos requisitos (tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad), coetáneamente se corroboren otros para que se pueda aplicar la pena, a saber:

- Haber alcanzado las condiciones objetivas de punibilidad y,
- Que no existan causales de exclusión de la punibilidad.

La Corte se ha expedido en Usandizaga, Perrone y Juliarena[60] *"En materia tributaria es también aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente".*

Extinción de la acción penal por pago

Conforme el art. 16 de la mencionada ley "*En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la administración tributaria no formulará denuncia penal cuando el importe correspondiente a las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus intereses fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. La limitación de formular la denuncia penal se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.*

Respecto de los delitos mencionados en el párrafo anterior, y para el supuesto de haberse iniciado la acción penal, esta se extinguirá si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus intereses, más un importe adicional equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la suma total, hasta dentro de los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula".

[60] "Usandizaga, Perrone y Juliarena", CSJN, 15/10/1981

En relación a la cancelación de la deuda mediante plan de pagos, la Corte[61] sostuvo que "…*la interpretación sistemática de la ley obliga a distinguir entre el derecho a obtener la extinción de la acción penal mediante el pago de la pretensión, aún en cuotas, y el derecho a obtener aquella por la sola aceptación de un plan de pagos con prescindencia de que éste sea cumplido en su totalidad o no lo sea. Lo primero no desvirtúa la letra ni los fines de la ley e, inclusive, justificaría dilaciones en los incidentes de extinción de la acción penal por esta causal hasta el cumplimiento final de la faz patrimonial. Lo segundo, en cambio, no constituye un "efectivo cumplimiento" de una obligación, pues todo pago en cuotas se considera parcial hasta que se cumpla íntegramente con lo debido, y ello sólo ocurrirá cuando la deuda se encuentre definitivamente satisfecha, única oportunidad en la que podrá considerarse operativo el instituto de extinción de la acción penal...".*

De lo expuesto, se desprende que:

- Debe cancelarse el capital y los intereses y un 50% adicional de ambos conceptos
- Plazo: 30 días hábiles judiciales desde la notificación de la imputación penal
- las obligaciones tributarias adeudadas y sus accesorios se cancelen en forma total e incondicional antes de que se haya realizado lo denuncia.
- Haya delito consumado
- Única vez por tributo y por contribuyente
- Quien extinguió por pago conforme la Ley 24.769 puede hacerlo ahora nuevamente.
- Las penas establecidas por el Régimen Penal Tributario serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas
- Si el contribuyente firma un convenio de pago, para que se aplique la extinción se deben pagar todas las cuotas.

Se diferencia de la regularización espontánea en que puede efectuarse la cancelación aún con inducción por parte del Fisco, es decir, no se requiere espontaneidad y voluntariedad.

Aspectos procesales:

El organismo recaudador formulará denuncia:

- una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos, es decir, no se encuentre firme.

[61] "Sigra SRL", CSJN, 25/09/1997

- cuando no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito, es decir, luego de la rectificación del contribuyente en la prevista. Esto siempre y cuando supere los $100.000.000, caso contrario, se iniciará sumario administrativo para aplicación de las multas previstas en la Ley 11.683.

En ambos supuestos deberá mediar decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia.

Asimismo, en el art. 19 se enumeran los presupuestos en los cuales el organismo recaudador no formulará denuncia penal:

a) Surgiere de manera manifiesta que no se ha verificado la conducta punible, ya sea por las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a diferencias de criterio vinculadas con la interpretación normativa o aspectos técnico-contables de liquidación. Exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal;

b) Las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas, sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito;

c) Los contribuyentes y/o responsables hayan exteriorizado en forma fundada y debidamente justificada el criterio interpretativo y/o técnico-contable de liquidación utilizado para determinar la obligación tributaria, mediante una presentación formal ante organismo recaudador, con anterioridad o de forma simultánea a la presentación de la respectiva declaración jurada, siempre que el criterio invocado no resulte un medio orientado a tergiversar la base imponible;

d) Los contribuyentes y/o responsables presenten las declaraciones juradas originales y/o rectificativas antes de que exista una notificación de inicio de fiscalización en relación con el tributo y período fiscal a que refieran esas declaraciones juradas presentadas.

En los supuestos de los incisos a) y b), la determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado

expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación.

Señala Fernandez[62], que en el caso del impuesto a las salidas no documentadas no corresponde la aplicación de sanciones penales por dos motivos. En primer lugar, porque se trata del impuesto del perceptor oculto de la renta. En segundo lugar, porque la determinación se realiza sobre base presunta, aunque la base de su cálculo sea cierta.

Para el caso bajo análisis, el Fisco impugnó facturas por estar incluidas en base apoc. Respecto al ajuste en IVA, no se dispone de elementos suficientes para determinar si el monto involucrado supera la condición objetiva de punibilidad, dado que los datos que surgen del planteo corresponden al ajuste propuesto por el inspector e incluye el período 08/2022, el cual no se encuentra comprendido en la orden de intervención. Por este motivo, para este período aplica el presupuesto establecido en el inciso d) del art. 19 del Régimen Penal Tributario.

Respecto al supuesto que rectifique el período 08/2022, sostiene Gómez[63] los elementos objetivo y subjetivo que configuran el delito de defraudación fiscal, previsto en el artículo 46 de la ley 11.683, presentan gran similitud con los elementos del delito de evasión tributaria previsto en el artículo 1º del régimen Penal Tributario y agrega que si la rectificativa es presentada espontánea y voluntariamente, es decir, sin intervención del organismo recaudador, no podría atribuírsele al contribuyente un comportamiento doloso, ya que detectado el error en el ingreso del impuesto procede a repararlo, espontánea y voluntariamente.

No obstante, si el ajuste por los períodos notificados en la orden de intervención supera los $100.000.000, el fisco, en caso de demostrarse ardid, puede realizar la denuncia penal. Esto procede luego de la determinación de oficio, se encuentre firme o no por la interposición de recursos. O, en el caso de conformar antes, luego de la presentación de las declaraciones juradas.

Entonces, considerando que el fisco realiza la denuncia penal, en caso que el contribuyente cancele capital e intereses más un 50% adicional establecido en la ley, se extinguirá la acción penal.

---

[62] https://reprodigital.com.ar/nota/802/facturas_apocrifas_repercusiones_y_responsabilidad_penal_del_contador

[63] GÓMEZ, Teresa, "La importancia de demostrar la falta de ardid y engaño en la presentación de DDJJ rectificativas por la acción del fisco y no en forma espontánea", Tributum

Ahora bien, si el contribuyente cancela el importe de capital e intereses en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia, la misma ya no será procedente.

Cabe resaltar que la limitación de formular la denuncia penal por pago se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada y por tributo.

Respecto al impuesto a las ganancias, en este caso el ajuste no supera los $100.000.000, por lo que deberá aplicar las multas comprendidas en los arts. 45 o 46 de la LPT según corresponda.

Reflexiones finales

Ante el inicio de un proceso de fiscalización por la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) por facturas recibidas y que, posteriormente fueron incluidas en base apócrifa, es de suma importancia contar con un conocimiento amplio y pormenorizado de la ley de procedimiento tributario para poder evaluar la situación en la cual se encuentra el sujeto fiscalizado y, de esta forma, ejercer su derecho de defensa.

En la práctica diaria, es frecuente que los contribuyentes o sus asesores realicen los controles de comprobantes recibidos y del proveedor en función a los datos que proporciona el Fisco a fin de verificar la validez de los mismos y, posteriormente, recibir una inspección porque el mismo fue encuadrado en base e-Apoc.

A raíz de esto, se puede observar que desde el momento en que se notifica la orden de intervención, la cual delimita y acota la fiscalización a su contenido, corresponde prestar especial atención al texto de la misma y ajustarse siempre a ella durante todo el proceso para circunscribir la actividad fiscalizadora de los inspectores actuantes y que estos no se extralimiten en sus facultades.

El hecho de detectar inconsistencias como en el caso planteado, implica no solo reducir un ajuste fiscal por el solo hecho de incluir períodos no comprendidos en la orden de intervención, sino también conlleva la posibilidad de plantear ante la Administración el rechazo de la aplicación de sanciones legales por esos períodos.

Por otra parte, en caso conformar el ajuste y rectificar una declaración jurada, se debe tener conocimiento de los diferentes efectos que acarrea de acuerdo a las diversas etapas del procedimiento en que esto se produzca, ya sea la etapa de fiscalización como en la determinación de oficio.

Finalmente, también tiene implicancia en las sanciones administrativas y penales de las que puede ser pasible el contribuyente fiscalizado, ya que puede ser beneficiado con reducciones de multas cuanto antes conforme la pretensión fiscal como así también ser exceptuado de la acción penal en el caso de hacer uso de la extinción por pago.

Bibliografía

Doctrina

- AMARO GÓMEZ, Richard, “Bloqueo fiscal y salidas no documentadas: alcance del impuesto a las ganancias”, Errepar, 24/04/2026
- BERTAZZA, Humberto J., “Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada”, Editorial La Ley, primera edición, 2019
- CARANTA, Martin, “Fiscalizaciones de AFIP y su relación con las determinaciones de oficio”, Actualidad Tributaria, Trivia Servicios Profesionales, 11/04/2018
- FERNANDEZ, Oscar y DERITO, María Silvia: “Prescripción: reducción del término a tres años. el período fiscal 2020 de impuesto a las ganancias no está prescripto”. Doctrina Penal Tributaria y Económica, Errepar, 2026.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “Manual de derecho tributario”, Editorial Abeledo-Perrot, cuarta edición, 2019
- GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos M., “Procedimiento Tributario”, Editorial La Ley, 5º edición, 2008
- GÓMEZ, Teresa, “La importancia de demostrar la falta de ardid y engaño en la presentación de DDJJ rectificativas por la acción del fisco y no en forma espontánea”, Tributum
- GORDILLO, Agustin, “Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas” Tomo 4, 1ra. Edición, Fundación de Derecho Administrativo, Bs.As., 2016
- GROSSO SHERIDAN, Walmyr H., “Salidas no documentadas impositivas”, Errepar
- Impuesto a las Ganancias - Explicado y comentado, Errepar, 19º Edición, 2023
- Procedimiento Fiscal – explicado y comentado, Errepar, 16º Edición, 2023
- Procedimiento y proceso tributario – ebook – La Ley, 1º Edición, 2021
- https://web.cpcecba.org.ar/claves-de-la-prescripcion-impositiva-instruccion-general-arca-03-2026
- https://www.ambito.com/edicion-impresa/la-jerarquizacion-la-orden-intervencion-n4010142
- https://reprodigital.com.ar/nota/802/facturas_apocrifas_repercusiones_y_responsabilidad_penal_del_contador

Fuentes legales

- Ley Nº 11.683 - Procedimiento Tributario
- Ley Nº 19.549 - Procedimientos Administrativos
- Ley Nº 27.430 - Título IX - Régimen Penal Tributario
- Ley Nº 25.345 - Prevención de la Evasión Fiscal
- Ley Nº 20.628 - Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019)

- Ley Nº 27.799 - Ley de Inocencia Fiscal, B.O. 02/01/2026
- Decreto Nº 1397/79 – Reglamentación de la Ley 11.683, B.O. 25/07/1979
- Decreto Nº 1759/72 – Reglamentación de la Ley Nº 19.549, B.O. 27/04/1972
- Decreto Nº 862/19 – Reglamentación de la Ley Nº 20.628, B.O. 09/12/2019
- Decreto Nº 93/2026, B.O. 09/02/2026
- Dictamen de la Dirección de Asesoría Legal 29/2000- DAL - Dirección General Impositiva, 18/08/2000
- Dictamen DGI Nº 128/1992 DAT- Dirección de Asuntos Legales, 16/12/1992
- Dictamen AFIP Di.A.L.I.R. 12/16, 26/08/2016
- Dictamen 155/72 Dir. Asuntos Técnicos y Jurídicos DGI – AFIP, 05/09/1972
- Dictamen 4/1979 DATJ (DGI) - Dirección de Asuntos Técnicos y Legales, 19/09/1979
- Dictamen 88/94 DAL (DGI) – Dictamen de Asesoría Legal, 1994
- Dictamen 430/03- Procuración del Tesoro de la Nación, 14/08/2003
- Dictamen DAT 54/99 – Dirección de Asesoría Técnica AFIP – 19/07/1999
- Dictamen DAL 90/94 – Dirección de Asesoría Legal DGI – 21/11/1994
- Disposición AFIP Nº 603/2001, 16/11/2001
- Instrucción General Nº 907/11 (DI PYNF) – Dirección de Programas y Normas de Fiscalización, 19/01/2011
- Instrucción General AFIP 7/2020, 24/09/2020
- Instrucción General Nº IG-2026-3-E-ARCA-SDGASJ – 05/02/2026
- Grupo de Enlace AFIP – CPCECABA – Acta de la reunión del 18/10/06
- Resolución AFIP 3985/17, 12/01/2017
- Resolución AFIP Nº 2020-11-E-AFIP-DIRPOS#SDGOPII, 05/11/2020
- Resolución AFIP Nº 4280/18, 25/07/2018

Jurisprudencia

- Bildown S.A., Corte Suprema de Justicia de la Nación, 27/12/2011
- Correa, Gabino Celso, Tribunal Fiscal de la Nación, 07/02/2003
- Ferullo, Alejandra Gabriela, Cámara Federal de Resistencia, 30/03/2023
- FGF Trapani SRL, Cámara Contencioso Administrativa Federal, SALA III, 22/10/2019
- Gasparri y Cía. S.A., Corte Suprema de Justicia de la Nación, 16/06/1993
- Interbaires S.A., Corte Suprema de Justicia de la Nación, 21/02/2011

- La Segunda Aseguradora de Riesgos de Trabajo SA, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 12/09/2023
- Lisport SRL, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 11/02/1992
- Medefín SA Compañía Financiera, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 01/10/1991
- Osmiber SRL, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 20/02/2006
- Procesos Integrales de Higiene S.A., Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 28/11/2019
- Red Hotelera Iberoamericana SA c/DGI, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 26/08/2003
- Servicios Paraná SRL, Cámara Contencioso Administrativa Federal, SALA III, 07/05/2015
- Sigra SRL, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 25/09/1997
- Usandizaga, Perrone y Juliarena, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 15/10/1981