



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA**

**CARRERA DE POSGRADO
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

Tema: Proyecto “La Ausente SRL”

Autora: Victoria María Gaggiotti

Director: Diego Fernández De Luco

Rosario, Junio 2025

Resumen:

Resolución de un proyecto propuesto por la Dirección de la carrera en el que se valoran temáticas abordadas a lo largo del cursado de varias materias.

Materias vinculadas:

- **Seminario sobre Procedimientos Tributarios**
- **Derecho tributario**
- **Seminario sobre problemática tributaria de la empresa y otras Organizaciones**
- **Seminario Imposición sobre la renta e imposición sobre los patrimonios**
- **Seminario sobre Impuesto a los Consumos**

Palabras claves:

- **Acto Administrativo**
- **Vías recursivas**
- **Facturación apócrifa**

ÍNDICE

Planteo del caso	3
Consigna A.....	9
Consigna B.....	11
Consigna C.....	14
Consigna D.....	16
Consigna E.....	17
Consigna F.....	20
Consigna G.....	23
Conclusión final	26
Bibliografía	28

1-PLANTEO DEL CASO

LA AUSENTE SRL se dedica a la compra venta por mayor juguetes. Tiene un amplio galpón en la ciudad de Rosario. En el año 2020 contrató al Sr. Pancraccio García para realizar un importante trabajo de albañilería y pintura para “rejuvenecer” el inmueble. Hubo colaboradores del Sr. García 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 CAI de la factura que emitió estaba vigente y se le pagó mediante cheque al portador. No se tuvo más contacto con el mismo, era un conocido de un empleado de esa época que ya no está vinculado a la firma pues se jubiló y se mudó de ciudad.

La contribuyente fue fiscalizada en el año 2023 particularmente con relación a esta operación y el Fisco cuestiona la capacidad operativa del Sr. García para realizar ese servicio. Los directivos de la firma nunca estuvieron de acuerdo con conformar el ajuste y se pusieron a tratar de localizar al Sr. García. Por eso nunca contestaron pues los resultados fueron infructuosos y se llegó a recibir en el día de la fecha la resolución que seguidamente se adjunta.

Ya preocupados por la instancia en la que llegaron las actuaciones lo contratan a efectos de recurrir el acto determinativo.

Por eso se solicita que analizando lo arriba expuesto y lo indicado en el acto:

- a) Indique si detecta alguna forma en la que podría obtener mayor tiempo que el indicado en el artículo 6° del acto adjunto a efectos de definir la estrategia procesal a seguir.
- b) Desarrolle las alternativas procedimentales que puede articular en instancias administrativas para cuestionar la postura fiscal indicando cuáles son los tiempos de resolución, costos y riesgos a asumir en virtud de cada una de las posturas, particularice si existe la posibilidad en alguna de esas instancias que el Organismo fiscal intente el cobro de la deuda

determinada o solicite medidas cautelares para resguardar el pretendido crédito.

- c) Indique si para el caso de abonar la pretensión fiscal en base a lo resuelto en el acto que se adjunta puede luego pretender repetir lo ingresado con más sus intereses resarcitorios y multa aplicada.
- d) Suponga que en el curso del plazo para recurrir la firma localizó al Sr. García quien recuerda el servicio prestado. Le comenta que al mes siguiente de terminar con la tarea comenzó la pandemia de COVID 19, estuvo encerrado en su casa y cuando fue permitido salir, se mudó a otra localidad. Todo lo sucedido lo llevó a que discontinuara su actividad, y ahora vive de su jubilación, sin haber dado de baja a los impuestos ni presentado las declaraciones juradas desde el momento en que se decretó el aislamiento. Agrega que para ese trabajo subcontrató algunos conocidos que hacían la misma tarea y revestían como monotributistas que le facturaron por el servicio. Igualmente le recuerda a quien lo contacta de la firma que él solo facturó el servicio, pues los bienes necesarios para prestarlo (pintura, masilla, etc.) fueron adquiridos por LA AUSENTE SRL. Se pregunta entonces a Ud si en las alternativas procesales que definió en los puntos anteriores puede hacer algún ofrecimiento probatorio con base en los nuevos hechos.
- e) Indique si puede existir responsabilidad patrimonial de los socios gerentes de la sociedad frente a este tipo de pretensiones fiscales. Indique si la responsabilidad bajo análisis es automática en base al cargo que detentan o se encuentra previsto un procedimiento aplicable a efectos de efectivizar esa responsabilidad y el momento desde que podrá hacerlo. Analice e indique a su vez el plazo de prescripción de las facultades del Fisco para efectivizar esa responsabilidad en el caso concreto.
- f) Indique por las características del caso si es susceptible de presentar una denuncia penal en función de los delitos previstos en el Régimen Penal Tributario.
- g) Por otro lado, se lo pone en conocimiento que emitida esta resolución determinativa de oficio, el Fisco prevé iniciar una nueva fiscalización relativa al Impuesto a las Ganancias pretendiendo aplicar a su vez el instituto de las salidas no documentadas por los cheques emitidos y que

la empresa vinculó con la operación cuestionada. Exprese los eventuales elementos que podrían llevar a cuestionar la postura fiscal pues resultan eximentes de aplicación de ese instituto y que Ud. observa en el caso planteado.

ARCA

Asunto: LA AUSENTE SRL
CUIT: 30-99999999-5
Impuesto al Valor Agregado
Período Fiscal 03/20
O.I. N° 123.465
Determinación de Oficio
Sumario S/DV RRR/8018/2024

ROSARIO, 15/04/2025

VISTO las presentes actuaciones seguidas a la contribuyente LA AUSENTE SRL, con domicilio fiscal en calle San Romualdo N° 234 de la ciudad de Rosario, provincia de Santa Fe, inscripta ante este Organismo bajo la CUIT N° 30-99999999-5, de las que resulta:

Que mediante Resolución N° 2456/2024 de fecha 05/02/2024 notificada el 05/02/2024 de acuerdo al procedimiento prescripto en el artículo 100 inciso b) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), se le confirió Vista por los cargos formulados en el Impuesto al Valor Agregado por el Período Fiscal 03/2020 y se le instruyó sumario por los cargos formulados, según lo dispuesto por los artículos 46 y 47 inciso b) de la ley citada.

Que habiendo transcurrido el tiempo procesal previsto, la Administrada no efectuó descargo ni ofreció pruebas que hicieran a su derecho en relación a la Vista conferida, como así tampoco formuló objeción alguna a la liquidación practicada que se acompañó a la misma, ni alegó defensa alguna respecto del sumario instruido, y

CONSIDERANDO

Que conforme lo establece el artículo 17 de la ley de rito, dentro del término de quince (15) días de conferida la Vista de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulan –plazo que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez-, el contribuyente deberá formular por escrito su descargo y ofrecer o presentar las pruebas que hagan a su derecho.

Que se hizo a lugar al pedido de ampliación de plazo presentado.

Que, sin embargo, como se hizo notar en los Vistos precedentes, la responsable no presentó descargo contra la Vista corrida.

Que en la Vista se expusieron los antecedentes de hecho y derecho que fundamentaron a la misma.

Que no obstante lo antedicho, cabe reiterar que la razón fundamental de los cargos formulados surge a raíz de una auditoría fiscal realizada con base a los datos contenidos en su declaración jurada, las documentales aportadas y las colectadas respecto del supuesto proveedor Pancracio García, mediante el cual se constató un cúmulo de inconsistencias que derivaron en la impugnación del crédito fiscal computado por la responsable en relación a la factura N° 0001-00000017 emitida a nombre del pretendido proveedor en el período fiscal en consideración, por considerar, teniendo en cuenta el grado de comprobación obtenida que no fue respaldo de una operación concertada efectivamente con el mismo.

Que en la resolución de Vista se dejó constancia, entre otra inconsistencias, que el pretendido proveedor no fue localizado en su domicilio fiscal, no contestó requerimiento cursado a su domicilio fiscal electrónico, no posee empleados que permitan acreditar capacidad operativa para prestar el servicio de pintura de todo el edificio de la empresa, no presentó la declaración jurada en el Impuesto a las Ganancias por el período 2020 que dé cuenta de operatoria, tampoco se constató la compra de materiales necesarios para efectuar las tareas encomendadas y que la firma canceló la operación con un cheque al portador que no fue cobrado por el mismo.

Que por otro lado la contribuyente solo presentó en el marco de la fiscalización practicada la factura en cuestión y orden de pago en la que se consigna la emisión de un cheque para cancelar la operación y fotografías que dan cuenta de que la pintura de todo su establecimiento se encuentra en muy buen estado pretendiendo acreditar su reciente colocación, siendo elementos insuficientes para arrojar sombra alguna a las inconsistencias advertidas que ponen serios reparos, se reitera, a que el Sr. García haya sido el efectivo prestador del servicio.

Que en virtud de lo expresado en los párrafos que anteceden procede ratificar los cargos y la liquidación practicada por los cuales se le corrió Vista, y determinar de oficio la materia imponible y los saldo a favor de esta AFIP-DGI.

Que en cuanto al juzgamiento de la conducta fiscal Sumario S/DV RRR/8018/2024- puesta de manifiesto por la contribuyente en el gravamen por el periodo fiscal 03/20, cabe concluir que la misma encuadra en las previsiones de los artículos 46 y 47 inciso b) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Que en tal sentido 46 de la Ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones) en su texto vigente en los períodos fiscales en consideración dispone que la multa indicada ascenderá a “de DOS (2) hasta SEIS (6) veces el importe del tributo evadido.”

Que por otra parte el artículo 47 presume que existe voluntad de producir declaraciones engañosas cuando, como en el caso, media una grave contradicción entre las declaraciones juradas presentadas y los antecedentes que deben servirle de base, como en el caso en el que se documenta crédito fiscal computado con un comprobante cuya validez no se encuentra acreditada.


Que en consecuencia corresponde encuadrar la conducta fiscal llevada a cabo por la contribuyente en el tipo previsto en el artículo 46 de la Ley de Rito como consecuencia de haber evadido el impuesto correspondiente, estimándose equitativo

CP Juana Det...
Jefe Div. Rev...
termino
y Res

graduar la sanción a aplicar con relación al gravamen y períodos en cuestión en un monto equivalente a 3 (tres) veces el tributo evadido.

Que el servicio jurídico ha emitido el dictamen correspondiente.

Que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 4º, 9º y 10º del Decreto Nº 618/97, 3º, 16, 17, 19 inciso a), 37, 46, 47 inciso b), 49, 70, 74 y 166 de la Ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones); 3º, 14 y 38 de su Decreto Reglamentario, y 38 del Reglamento de Procedimientos Administrativos. Decreto 1759/72 – T.O. 2017 y sus modificaciones, Ley del gravamen y demás normas y disposiciones reglamentarias que rigen al tributo, corresponde resolver en consecuencia.


CP Juana Determino
Jefe Div. Rev. y Rec.

LA JEFA (INT.) DE LA DIVISIÓN REVISIÓN Y RECURSOS
DE LA DIRECCIÓN REGIONAL ROSARIO

RESUELVE:

ARTICULO 1º.- Impugnar las declaraciones juradas presentadas por la contribuyente LA AUSENTE SRL relativas al Impuesto al Valor Agregado período fiscal 03/2020 y determinar de oficio la materia imponible y el impuesto resultante conforme el siguiente detalle del que surge un saldo de impuesto a favor de esta AFIP-DGI, que asciende a PESOS OCHOCIENTOS CUATRO MIL OCHOCIENTOS (\$804.800,00).

Presentación	DF	CF	ST	RETENCIONES	SALDO
Original	\$2.000.000	\$2.500.000	(\$500.000)	295.200	(295.200)
DO	\$2.000.000	\$ 900.000	\$1.100.000	295.200	804.800

ARTICULO 2º.- Liquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la deuda determinada en la presente resolución, los cuales desde el vencimiento de la declaración jurada en trato el 20/04/2020 a la fecha de emisión del presente acto, ascienden a la suma de PESOS DOS MILLONES QUINIETOS TREINTA Y SIETE MIL CIENTO SETENTA Y SEIS CON OCHENTA Y UN CENTAVOS (\$2.537.176,81), procediendo en consecuencia su ajuste de acuerdo al momento de pago.

ARTICULO 3º.- Aplicar una multa cuyo total asciende a PESOS DOS MILLONES CUATROCIENTOS CATORCE MIL CUATROCIENTOS (\$ 2.414.400,00) por las infracciones expuestas en los Considerandos precedentes, según el siguiente detalle:

Período	Base	Graduación	Multa
03/20	\$804.800	3 veces	\$2.414.400

La multa aplicada quedará reducida de pleno derecho a su mínimo legal en caso de prestar conformidad a la determinación efectuada en el presente y cumplir los requisitos establecidos en el artículo 49 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

ARTICULO 4°.- Intimar a la contribuyente para que dentro de los quince (15) días a contar desde el siguiente al de la recepción de la presente, ingrese en las instituciones bancarias habilitadas el importe establecido en los artículos 1°, 2° y 3°, debiendo comunicar dentro de idéntico término la forma, fecha y lugar de pago a la Agencia Sede Rosario II, bajo apercibimiento de proceder a su cobro por vía de ejecución fiscal en caso de incumplimiento.

CP Juana Determino
Jefe Div. Rev.

ARTICULO 5°.- Dejar expresa constancia a los efectos dispuestos en el artículo 19, segundo párrafo, inciso a) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) que el ajuste practicado es parcial y abarca sólo los aspectos a los cuales se hace mención y en la medida que los elementos de juicio tenidos en cuenta permitieron ponderarlos.

ARTICULO 6°.- Poner en conocimiento de la contribuyente LA AUSENTE SRL, que el presente acto sólo podrá ser recurrido mediante las vías previstas por el artículo 76 incisos a) o b) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) dentro de los 15 (quince) días hábiles administrativos de notificado, debiendo comunicar su opción mediante escrito presentado en la dependencia en la que se encuentra inscripto y dirigido a la División Revisión y Recursos – Dirección Regional Rosario.

ARTICULO 7°.- Notificar a la contribuyente de la presente resolución en su domicilio fiscal sito en calle San Romualdo N° 234 de la ciudad de Rosario, provincia de Santa Fe.

RESOLUCIÓN N° 2564/2025 (DV RyRR)

CP Juana Determino
Jefe Div. Rev. y Rec.

A continuación, se realiza un análisis del proyecto planteado, dando respuesta a las consultas, en el marco de la normativa vigente.

A. Dado que, se está en presencia de una determinación de oficio, se informa al contribuyente que, en estas instancias no es posible solicitar al organismo fiscal prórroga del plazo previsto legalmente para recurrir. En consecuencia, se debe responder recurriendo la resolución determinativa emitida por el juez administrativo, dentro de los plazos previstos por la normativa vigente, los cuales se encuentran especificados en el acto administrativo. Cabe señalar que “silencio por parte del administrado” constituye una forma de respuesta, aspecto que será abordado más adelante.

Lo que sí resulta procedente en esta etapa, en vistas a obtener más tiempo para el desarrollo de una estrategia procesal a seguir, es solicitar al fisco la toma de vista del expediente.

Retomando lo señalado, y con el objeto de destacar la relevancia de la instancia en que se encuentra el responsable, es importante aclarar que el acto de determinación de tributos, accesorios y multa, constituye el pronunciamiento de la administración fiscal respecto de la existencia de una obligación impositiva. En dicho acto se identifican la persona obligada, el grado de responsabilidad, la cuantificación del hecho imponible y el monto de la obligación.¹ Por lo tanto, corresponde adoptar la mejor estrategia de defensa, la cual debe comenzar por la solicitud de toma de vista del expediente, ya que no sólo permitirá suspender plazos para recurrir el acto, sino también estudiar en profundidad los cargos formulados, para accionar de manera eficiente al reclamo.

La posibilidad de solicitar toma de vista, no se encuentra regulada de forma expresa en la Ley de Procedimiento Tributario (N° 11.683) aunque sí se reconoce de manera indirecta. En efecto, su art.116 establece la aplicación supletoria de la legislación que rige los Procedimientos Administrativos, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y el Código Procesal Penal de la Nación.

En este sentido, la Ley de Procedimiento Administrativo (N°19.549) en su Art. 1 Bis, contempla los principios fundamentales del procedimiento administrativo, y en su inciso g) apartado (vii) prevé expresamente la posibilidad de toma de vista. Además, señala que, ante dicha solicitud, los plazos para recurrir establecidos en la resolución (15 días hábiles de notificado) quedarán

¹ Jarach, Dino. “Finanzas públicas y Derecho tributario” Ed. Cangallo-Bs.As -1993- pág. 445

suspendidos. Esto conduce a la pregunta, ¿Por cuánto tiempo quedará suspendido?

El Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo ofrece una respuesta parcial en su artículo 76, el cual establece:

...” Si a los efectos de articular un recurso administrativo, la parte interesada necesitare tomar vista de las actuaciones administrativas, quedará suspendido el plazo para recurrir durante el tiempo que se le conceda al efecto, en base a lo dispuesto por el artículo 1° bis, inciso g), apartado (vii), de la Ley de Procedimientos Administrativos. La mera presentación de un pedido de vista suspende el curso de los plazos, sin perjuicio de la suspensión que cause el otorgamiento de la vista.”,

Volviendo al artículo 1bis inciso g) apartado (vii), se dispone que el plazo fijado para conceder vista, en ningún caso podrá ser inferior a diez (10) días, determinándose así un plazo mínimo. Mientras que, el plazo máximo en cambio, queda sujeto al criterio del organismo fiscal, según las particularidades de cada caso.

Finalmente, corresponde hacer mención al art.38 del decreto reglamentario de la Ley 19.549, que refiere al debido proceso en la toma de vista, al establecer que la parte interesada, podrá acceder al expediente durante todo su trámite, a excepción de información que fueran declarada confidencial. Esto implica que, la administración no puede rechazar una solicitud de vista de manera arbitraria.

En conclusión, se sostiene que, en esta instancia la única vía legal disponible para extender los plazos previsto para recurrir la resolución administrativa, es la presentación de un escrito solicitando la toma de vista del expediente ante el organismo fiscal. Dicha solicitud produce efectos suspensivos desde el momento mismo de su presentación. Por tal motivo, en mi opinión, debe ser presentada inmediatamente luego de que el contribuyente se dé por notificado, a fin de disponer del tiempo necesario para estructurar adecuadamente la estrategia procesal a seguir.

B. Transcurrido el plazo otorgado para la toma de vista del expediente, la normativa procesal prevé alternativas que permiten al administrado cuestionar la postura adoptada por la administración fiscal, a saber;

Frente a resoluciones que determinen tributos, accesorios, y sanciones, los responsables podrán interponer, dentro del plazo de 15 días de notificados, alguno de los siguientes recursos, conforme lo previsto por el artículo 76 de la Ley de Procedimiento Tributario. Cabe recordar, tal como se señaló anteriormente, que este plazo se notificará al contribuyente ² y podrá extenderse con motivo de la toma de vista del expediente a pedido del interesado.

1. Recurso de reconsideración para ante el superior de quién dictó resolución.

Este recurso debe ser presentado ante la misma autoridad que dictó la resolución y no podrá ser resuelto por cualquier funcionario, sino que debe ser aquel superior al Juez Administrativo que emitió el acto recurrido (Art. 10 del Decreto Reglamentario 618/97).

La interposición se formalizará mediante nota presentada al organismo fiscal según lo previsto en la RG 1128/2001 ³. Aquí se debe hacer el ofrecimiento de pruebas, tal lo disponen los artículos 35 y 55 del Decreto Reglamentario 1397/79, que, en caso de ser aceptadas por el juez administrativo, habilitarán al interesado un plazo para producirla, que será de (30) días hábiles improrrogables.

Finalizado dicho período, el Juez administrativo deberá dictar resolución. Si bien, el artículo 80 de la Ley de Procedimiento Tributario establece un plazo de (20) días para ello, se entiende que el análisis de las pruebas puede justificar una extensión razonable de dicho plazo.

Una vez dictada la resolución, y en caso de esta resultar desfavorable, el acto podrá ser apelado judicialmente únicamente en lo que respecta a la parte de multas. En lo que refiere a la determinación de tributos y accesorios, el

² Art 1° inciso g) (iii) “en cuanto a los plazos... Se computarán a partir del día siguiente al de la notificación, en la que deberá hacerse saber al interesado los recursos administrativos que se pueden interponer contra el acto notificado y el plazo dentro del cual deben articularse los mismos o, en su caso, si el acto agota la instancia administrativa. La omisión total o parcial de estos recaudos determinará automáticamente la invalidez e ineficacia de la notificación.

³ A la fecha del presente trabajo no se encuentra prevista una Presentación Digital en los términos de la RG 5126 (AFIP) relativa a las presentaciones de recursos de reconsideración

contribuyente deberá proceder al pago y posteriormente, interponer recurso de repetición a requerimiento, acción que será desarrollada en puntos posteriores.

Una característica propia que tiene este recurso es que no es de naturaleza jurisdiccional ya que no lo resuelve un tribunal independiente e imparcial, sino que se encuentra dentro del ámbito propio del Organismo fiscal, donde un funcionario superior jerárquico a aquel que emitió la resolución, analiza la legalidad del acto administrativo emitido ⁴. Por lo tanto, su trámite no tiene costos de justicia. Como menciona Ricardo Antonio Parada en su libro de Procedimiento⁵ este recurso constituye un “remedio” previsto en la ley para el ámbito administrativo, en el cual se interpone y sustancia aquel, tendiente a que, a instancias del responsable, el fisco, efectúe una revisión del acto atacado por medio de un funcionario de la misma dependencia.

2-Recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN).

En este caso, el recurso se presenta ante un órgano autárquico y de naturaleza jurisdiccional ⁶. Esto implica que el acto será resuelto por una sala del Tribunal integrada por jueces independientes e imparciales. El TFN tiene su sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y si bien puede actuar en cualquier jurisdicción del país (art.145 Ley 11.683).

A diferencia del recurso de reconsideración, aquí se exigen montos mínimos para su procedencia: tributos y accesorios deberán ser mayores a \$25.000, ajustes de quebrantos por más de \$50.000 y sanciones equivalentes al monto mínimo de los tributos. (art.159 Ley N°11.683). Aunque en el caso analizado dichos valores se superan ampliamente y los montos hoy en día parecieran ser hasta irrisorios, es pertinente su mención.

La interposición del recurso debe formalizarse por escrito, a través de la plataforma de trámites a distancia (TAD). Una vez recibido el recurso, el tribunal

⁴ Espeche, Sebastián P., Curso de Derecho Financiero, 2da ed, Erreius,2019, pág. 682

⁵ Parada, Ricardo Antonio; Errecaborde José Daniel, Procedimiento Fiscal , 14ª ed, Errepar, 2021, pág.179

⁶ Spisso, Rodolfo R, Acciones y recursos en materia tributaria, Lexis Nexis, 2005, pag.76;” Constituye un órgano jurisdiccional enmarcado en la órbita del Poder Ejecutivo que dirime las controversias que se suscitan entre el Estado nacional y los contribuyentes y responsables en materia tributaria, cuyos integrantes tienen garantías de estabilidad e inamovilidad. Se trata de un tribunal de plena jurisdicción, facultado para apreciar libremente los hechos y cuyas decisiones pueden confirmar, revocar o modificar las decisiones administrativas”.

requerirá al organismo fiscal, dentro de los 30 días siguientes (prorrogables a pedido de las partes), acompañe el expediente y ofrezca la prueba correspondiente.

Respecto al ofrecimiento de pruebas, el artículo 166 de la Ley de procedimiento, establece que estas deben ser acompañadas al momento de presentar el recurso. Luego y en caso de ser admisible, el tribunal concederá un plazo de hasta (60) días para su producción, prorrogable por (30) días, a solicitud.

Obtenida sentencia definitiva del tribunal, la misma podrá ser apelada ante la Cámara Nacional competente (art 86 Ley N° 11.683) por la totalidad de los conceptos reclamados, esto marca una diferencia con el recurso del punto anterior, en el que sólo podrá apelarse ante la justicia el importe de multas.

Cabe mencionar, que, para apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación, se deberá abonar, mediante volante de pago electrónico, una tasa de actuación equivalente al 2,50% del monto total cuestionado. Esto debe ser tenido en cuenta al momento de evaluar por alguna de las vías recursivas previstas.

Por último resulta apropiado mencionar que, los recursos expuestos si bien son optativos, a elección del administrado, también son de naturaleza *excluyentes*, lo que implica que vez elegida opción, se descarta la posibilidad de interponer el otro recurso, así lo expuso la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Compañía de Circuitos Cerrados c/AFIP-DGI”⁷, dónde se estableció que el contribuyente que optó por el recurso de reconsideración ante el funcionario superior del organismo recaudador, no podrá, con posterioridad, recurrir al Tribunal Fiscal.

Ambos recursos poseen efecto suspensivo, lo cual se deduce por interpretación contraria a lo expuesto en el artículo 79 de la Ley de Procedimiento, que establece:

“...Si en el término señalado en el artículo 76 no se interpusiera alguno de los recursos autorizados, las resoluciones se tendrán por firmes”

En consecuencia, si se interpone un recurso en tiempo y forma, el acto impugnado no adquiere firmeza y no puede ejecutarse.”, así fue interpretado por

⁷ CSJN, Fallo Compañía de Circuitos Cerrados c/AFIP-DGI, sentencia 9/03/2010

la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa “Compañía de Circuitos Cerrados c /AFIP DGI”.

En este sentido, mientras el acto se encuentre recurrido, el organismo recaudador no podrá iniciar una demanda de ejecución fiscal para el cobro de la deuda, sin perjuicio de que pueda solicitar embargo preventivo ante el Poder Judicial, intentando preservar el crédito fiscal, según lo previsto en el artículo 111 de la Ley N° 11.683. Emitida resolución sobre los recursos interpuestos (reconsideración o apelación por ante el TFN), la administración estará en condiciones de iniciar el juicio de ejecución fiscal, a excepción de la multa aplicada, pues en los términos del artículo 51 de la Ley de Procedimiento Tributario tienen efectos suspensivos los recursos judiciales contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas y los recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación.

En síntesis, no hay un mejor camino que otro, ambos permiten al responsable ejercer su derecho de defensa. Sebastián Espeche ⁸ explica que, si lo analizamos sistemáticamente, vemos que no hay norma alguna en sentido contrario que exprese una voluntad distinta en el legislador, quien ha querido otorgarle alternativas al contribuyente para ejercer su derecho de defensa en juicio (art. 18, CN).

C. En línea con lo expuesto en el punto anterior, otra alternativa que posee el contribuyente es mantener la postura previamente adoptada, esto es “silencio por parte del administrado”, lo cual determinará, una vez transcurridos los 15 días de notificado que la resolución determinativa de oficio se tendrá por firme en lo que refiere al capital reclamado por el tributo y pasará en autoridad de cosa juzgada, en lo que respecta a la multa, según artículo 79 de la Ley de Procedimiento Tributario.

El término jurídico “firmeza del acto”, hace referencia a la imposibilidad de impugnar el acto por las vías recursivas previstas en la normativa, lo cual resulta razonable, dado que, la ley establece un plazo suficiente para que el sujeto opte

⁸ Espeche, Sebastián P., Curso de Derecho Financiero, 2da ed, Erreius,2019, pág. 681

por una de las vías previstas a su defensa. No obstante, en busca de defender el principio según el cual, “nadie debe enriquecerse sin causa a expensas de otro”⁹, el ordenamiento jurídico contempla una vía adicional para el contribuyente, aún cuando haya dejado vencer el plazo sin interponer recurso alguno y haya efectuado el pago requerido. Esto es, la acción de repetición por pago a requerimiento, regulada por el artículo 81 de la Ley de Procedimiento.

Esta acción constituye, a mi criterio, una herramienta más, que la legislación brinda al contribuyente, a la hora de hacer valer el artículo 18 de la Constitución Nacional, permitiendo demostrar que, si bien paga porque le es requerido, el mismo se trata de un pago “indebido”.

Tal como se indicó anteriormente, la acción de repetición no procede si el contribuyente no ha abonado íntegramente el tributo correspondiente al periodo fiscal de que se trate¹⁰, de aquí el principio de “Solve et repete”, primero paga, luego reclama.

Ahora bien, la ley establece, en el último artículo referenciado que los contribuyentes podrán repetir tributos y sus accesorios que hubieran abonado en exceso, sin hacer mención expresa al concepto de multas. Esta omisión se fundamenta en que las sanciones tienen naturaleza penal, por lo tanto, su pago implica la ejecución de una “pena” y la cosa juzgada referida en el artículo 79. No obstante, la ley contempla una excepción a este principio¹¹: en los casos en que la repetición se funde en un pago a requerimiento, como ocurre en los procedimientos iniciados por una determinación de oficio, el contribuyente podrá reclamar no sólo el capital y los intereses, sino también la parte proporcional de la multa. en la parte proporcional al capital que se repite, es decir, si repite el 100% del capital entonces podrá repetir el 100% de la multa.

La acción de repetición solicitada debe estar debidamente fundada y acompañada de toda la prueba disponible en poder del contribuyente. Conforme lo establece la ley de procedimiento en su artículo 83: “... no podrá el actor fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la instancia administrativa ni ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en dicha instancia, con excepción de los

⁹ “Faglomad S.A.C.I. c/Fisco Nacional (D.G.I.) s/ recurso de apelación -impuesto a las ventas-

¹⁰ Dictamen 155/1972 Dir. Asuntos Técnicos y Jurídicos DGI

¹¹ Ley de Procedimiento, artículo 180.

hechos nuevos y de la prueba sobre los mismos”. Incumbe al mismo demostrar en qué medida el impuesto abonado es excesivo con relación al gravamen que según la ley le correspondía pagar, y no podrá, por tanto, limitar su reclamación a la mera impugnación de los fundamentos que sirvieron de base a la estimación de oficio administrativa cuando ésta hubiera tenido lugar...”

En este contexto, resulta relevante señalar que el contribuyente en cuestión, no ha presentado pruebas que hicieran a su derecho durante la instancia administrativa, por tanto, en principio, no tendrá pruebas para ofrecer a su análisis, a menos que surjan y se prueben “hechos nuevos”, lo que profundizaremos al abordar la consigna siguiente.

La demanda de repetición por pago a requerimiento podrá interponerse ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la justicia, según opción que elija el contribuyente.

En conclusión, y en respuesta a lo consultado, si el contribuyente decidiera abonar la pretensión fiscal, posteriormente podrá ejercer la acción de repetición respecto del capital, intereses resarcitorios y la multa en la parte proporcional al capital que se repite. A tales efectos, se recomienda reunir y conservar toda documentación o prueba relativa a hechos nuevos que puedan ser incorporados oportunamente al proceso.

D. El ofrecimiento de pruebas basado en hechos nuevos, es procedente en cualquiera de las tres alternativas procesales planteadas en los puntos anteriores. Cualquiera sea la opción que se elija, a fin de cuestionar la resolución del organismo fiscal, requerirá acompañar la presentación con las pruebas pertinentes que hagan al análisis y solución de la resolución interpuesta.

Cabe destacar que, dada la instancia en la que el contribuyente se encuentra, el ofrecimiento de prueba se encuentra sujeto a una limitación, la cual está establecida en el artículo 166 de la Ley de Procedimiento Tributario, para el caso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación y el artículo 83, para la demanda de repetición. Dichas normas disponen que no podrán ofrecerse pruebas que no hayan sido presentadas durante el procedimiento previo ante la Dirección General Impositiva.

No obstante, y en relación con el caso particular analizado, si bien el contribuyente no cumpliría con dicho requisito, la propia normativa contempla una excepción, para lo que refiere a las tramitaciones por ante el Tribunal Fiscal de la Nación. El artículo 177 de la ley N° 11.683 autoriza expresamente la incorporación de pruebas no ofrecidas previamente al disponer medidas de mejor proveer que estime oportunas.

Como menciona Bertazza¹², las medidas para mejor proveer, como su nombre lo indica, no son sino una consecuencia del objetivo de lograr la obtención de llegar a la verdad material de los hechos. Son privativas de aquel y abarcan cualquier tipo de diligencia probatoria.

Esta excepción tiene por finalidad resguardar principios constitucionales fundamentales, tales como, el derecho de defensa, principio de igualdad frente al organismo recaudador y especialmente la búsqueda de la verdad material. Este último principio constituye uno de los pilares en la creación del Tribunal Fiscal de la Nación¹³, reafirmado por la jurisprudencia, tal como lo demuestra el emblemático fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Colalillo”¹⁴

En virtud de lo expuesto y considerando la situación específica del responsable, se concluye que, este podrá ofrecer, en cualquiera de las tres alternativas planteadas, las pruebas obtenidas con posterioridad. Tales pruebas deberán estar debidamente fundadas y orientadas a sustentar su defensa, esclarecer hechos en busca de la verdad y contribuir con la actuación del organismo fiscal.

E. Es importante destacar el rol que desempeñan los representantes

¹² Bertazza, Humberto, Ley de Procedimiento Tributario Comentada, 1° ed, La Ley, 2019, pag.101.

¹³ Ley de Procedimiento, Artículo 164.

¹⁴ CSJN, Fallos: 238:550. Allí se dice “Que las circunstancias de hecho sean objeto de comprobación ante los jueces no excusa la indiferencia de éstos respecto de su objetiva verdad pues si bien es condición de validez de un fallo judicial que sea conclusión razonada del derecho vigente con particular referencia a las circunstancias comprobadas de la causa, a fin de juzgar un hecho, no cabe prescindir de la comprobación del modo de su existencia, que en materia civil incumbe a los interesados. El proceso civil no puede ser conducido en términos estrictamente formales pues no se trata ciertamente del cumplimiento de ritos caprichosos sino del desarrollo de procedimientos destinados al establecimiento de la verdad jurídica objetiva que es su norte”

de las personas jurídicas, frente a las pretensiones fiscales y que en nuestro sistema tributario nacional tenemos dos sujetos de los deberes impositivos: los responsables por deuda propia, que son los contribuyentes y eventualmente sus herederos y los responsables por deuda ajena¹⁵, los que analizaremos en este punto.

Recordemos que como fue expuesto al inicio del presente trabajo, el artículo 111 de la Ley de Procedimiento Tributario establece:

“En cualquier momento, por razones fundadas y bajo su exclusiva responsabilidad, la AFIP 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*”

Ante la disposición 111 de la ley 11.683, cabe preguntarse, ¿A quiénes refiere la normativa al hablar de responsables o deudores solidarios?

La respuesta se encuentra en la misma ley de rito, en su artículo 6, la cual enumera a los sujetos alcanzados por esta figura, incluyendo expresamente, a los directores, gerentes y demás representantes de personas jurídicas. Estos quedan obligados al cumplimiento de deudas ajenas frente al fisco, asumiendo una responsabilidad patrimonial solidaria con la sociedad que administran en los términos del artículo 8 de la misma norma.

No obstante, ello no implica que la responsabilidad sea automática ni que derive únicamente del cargo que tienen en la sociedad. En este sentido, el artículo 8 de la ley, aclara que los sujetos enunciados en el artículo 6, serán responsables con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, únicamente *cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no se abone oportunamente el tributo reclamado*. Esta responsabilidad se configura cuando los deudores principales no regularizan su situación fiscal dentro de los 15 días de la intimación al pago efectuada por ARCA, al deudor principal.

En consecuencia, deben concurrir ciertos elementos para que se configure la responsabilidad solidaria de los socios gerentes;

¹⁵ Fragmento de Rubio Diego E. en su publicación “Responsabilidad Solidaria Tributaria: su naturaleza jurídica y problemática en torno a su aplicación”, Errepar, 2020

1. Investigación del cargo y funciones: el fisco debe verificar que el sujeto desempeñe funciones efectivas de administración o disposición de bienes de la sociedad. Cabe mencionar uno de los fallos más conocidos que fue el de “Monasterio, Da Silva”¹⁶ donde el organismo fiscal ante un reclamo de tributo, responsabilizó solidariamente al Vicepresidente de la sociedad, se trataba de una sociedad uruguaya, con establecimiento en el país, pero la particularidad es que el directivo estaba radicado en el país vecino y por tanto no tenía disposición de los fondos en Argentina, la corte resolvió a favor de Da Silva, no haciendo lugar a la responsabilidad adjudicada.
2. Incumplimiento de funciones: debe probarse que el representante incumplió sus deberes como administrador, en particular aquello vinculado al cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad.
3. Intimación de pago previa al contribuyente principal: la responsabilidad solidaria nace únicamente una vez vencido el plazo de (15) quince días desde la intimación al pago al contribuyente principal y ante el incumplimiento de este último.

Por lo tanto, y según menciona Bertazza¹⁷ a modo de síntesis, se trata de una responsabilidad de naturaleza especial, de índole subjetiva, derivada de una conducta que involucre el incumplimiento de los deberes impositivos a cargo del responsable, siendo indispensable que exista culpa o dolo. Por ello deberá recaer en aquellos que administren bienes de la sociedad.

Luego, en caso de corresponder, la responsabilidad se hará efectiva, luego del procedimiento previsto en el artículo 17 de la Ley de Procedimiento Tributario y mediante resolución emitida por el organismo una vez vencido el plazo de intimación de pago al deudor principal, que al no cumplir, habilita extender la responsabilidad al responsable por deuda ajena que se hubiesen detectado en la etapa mencionada anteriormente, así lo determinó la jurisprudencia en varios

¹⁶ “Monasterio Da Silva, Ernesto c/DGI” - CSJN - 2/10/1970

¹⁷ Bertazza, Humberto, Ley de Procedimiento Tributario Comentada, 1° ed, La Ley, 2019, pág. 87.

fallos, como ser caso “Brutti”¹⁸ y “Club San Lorenzo”¹⁹, en ambos la Corte expresó que el incumplimiento del principal, es el requisito necesario para hacer nacer la responsabilidad a los responsables solidarios.

Por otro lado, debe tenerse presente que acerca de la prescripción de las acciones y poderes fiscales para determinar y exigir el gravamen a los responsables solidarios resulta nítido que el término prescriptivo aplicable es aquel que corresponde al contribuyente.²⁰

Finalmente, cabe mencionar el artículo 274 de la Ley 19.550 (Ley General de Sociedades);

...” Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del artículo 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la imputación de responsabilidad se hará atendiendo a la actuación individual cuando se hubieren asignado funciones en forma personal de acuerdo con lo establecido en el estatuto, el reglamento o decisión asamblearia. La decisión de la asamblea y la designación de las personas que han de desempeñar las funciones deben ser inscriptas en el Registro Público de Comercio como requisito...” para la aplicación de lo dispuesto en este párrafo.

Por tanto, resulta aconsejable delimitar claramente las funciones y responsabilidades de los administradores en los instrumentos societarios y su debida inscripción, a fin de prevenir futuras imputaciones patrimoniales ante eventuales reclamos fiscales.

F. En el presente caso, la Sociedad fue objeto de una inspección por parte del organismo fiscal, en razón de haber contratado con un proveedor, calificado por dicho organismo como contribuyente “no confiable”²¹. En

¹⁸ Brutti Stella Maris y acum. - CSJN - 30/3/2004 - Cita digital EOLJU125168A

¹⁹ “Club San Lorenzo c/DGI” - CSJN - 19/5/2010

²⁰ Bertazza, Humberto, Ley de Procedimiento Tributario Comentada, 1° ed, La Ley, 2019, pág. 91

²¹ RG 3832: “ Base de contribuyentes no confiables”; Art 3: “Para todos los contribuyentes y responsables inscriptos ante esta Administración Federal, se verificará su inclusión en la “Base de Contribuyentes No

consecuencia, se entendió que la documentación respaldatoria del servicio contratado sería apócrifa (falsa).

Adicionalmente, ante la falta de presentación de elementos de defensa por parte del contribuyente, el juez administrativo, resolvió encuadrar la conducta observada en las previsiones de los artículos 46 y 47 inciso b) de la Ley N° 11.683. Dichas normas contemplan la posibilidad de que el accionar del contribuyente configure una conducta dolosa orientada a formular declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, con la finalidad de defraudar al fisco, lo que podría derivar en una denuncia penal.

La Ley Penal Tributaria (Ley N° 27.430) establece un procedimiento específico para el inicio de las acciones en los casos en que las conductas de los contribuyentes encuadren en los tipos penales allí previstos. En tal sentido el artículo 18, de dicha norma, dispone que el organismo recaudador formulará la denuncia penal una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda (como podría suceder para el caso de que la contribuyente hubiera conformado la pretensión fiscal en instancia de inspección y haya presentado las declaraciones juradas rectificativas correspondientes), formulará la denuncia una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Ahora bien, para que dicha acción resulte procedente deben concurrir de manera conjunta dos elementos:

- Elemento subjetivo: consiste en la existencia de dolo por parte del contribuyente tendiente a defraudar los intereses del fisco.
- Elemento objetivo: referente a la configuración de la condición objetiva de punibilidad relativa al monto evadido.

En base a ello, el artículo 1 del Régimen Penal Tributario²², establece que, será reprimido con prisión, el obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea

Confiables”, que comprende a los sujetos respecto de los cuales se haya constatado o detectado inconsistencias en relación a la capacidad operativa, económica y/o financiera, que difiere de la magnitud, calidad o condiciones que exteriorizan sus declaraciones juradas, los comprobantes respaldatorios emitidos, o que no reflejan la operación que intentan documentar, o la ausencia de éstos”

²² Ley 27.430: TÍTULO IX – Régimen Penal Tributario

por acción u omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos. Luego, especifica que puede tratarse una evasión simple²³ o agravada²⁴.

Actualmente se configura evasión simple cuando el monto evadido supera la suma de \$1.500.000, por cada tributo y por cada período fiscal anual, contemplando una pena de (2) dos a (6) seis años de prisión. Por su parte la evasión agravada, prevé una sanción de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión y se configura, entre otras situaciones (aquí las que nos compete), cuando:

- ✓ el monto evadido supera los \$ 15.000.000 o
- ✓ Se hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas u documento equivalente falso, siempre que el perjuicio generado por tal concepto supere la suma de \$ 1.500.000.

Este último supuesto, resulta particularmente destacable dado que, en el caso bajo análisis, según el organismo fiscal, el contribuyente recurrió a la utilización de facturación apócrifa.

No obstante, es importante destacar que la responsabilidad penal del contribuyente requiere la acreditación de elementos probatorios suficientes que permitan verificar la existencia de dolo, es decir, la intención de obtener un beneficio ilegítimo en perjuicio del estado, situación que corresponderá acreditar en la justicia por al Juez penal. En este punto resulta pertinente mencionar la Resolución PGN N° 149/09 de la Procuración General de la Nación, la cual establece un protocolo de actuación de los fiscales para la investigación de delitos tributarios vinculados a la facturación apócrifa, funcionando como guía para los fiscales intervinientes en este tipo de causas.

Conclusión, del análisis expuesto, se desprende que, el organismo fiscal inició una inspección al contribuyente, como consecuencia de contratar con un proveedor que presentaba múltiples inconsistencias, a su vez, el responsable no demostró en primeras instancias una actitud colaborativa con el fisco, en consecuencia, el juez administrativo resolvió encuadrar su conducta, en el tipo previsto en el artículo 46 de la Ley de Rito, al considerar que se trata de un

²³ Régimen Penal Tributario, artículo 1

²⁴ Régimen Penal Tributario, artículo 2

supuesto de evasión fiscal. Ahora bien, corresponde aquí analizar montos evadidos ya que, según determinación, el impuesto adeudado base, no supera el monto establecido para encuadrar en los delitos previstos en el Régimen Penal Tributario.

G. Dado que el organismo fiscal ha anticipado la posibilidad de iniciar una nueva inspección, derivada de la ya iniciada y con intención de objetar aspectos vinculados al Impuesto a las Ganancias, pretendiendo aplicar el instituto de salidas no documentadas, resulta oportuno desarrollar los elementos que hagan a la defensa del contribuyente, con el fin de evitar que tal pretensión prospere.

En primer lugar, es necesario señalar que la pretensión del fisco se sustenta en el artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el cual establece que, cuando una erogación carezca de documentación o esta encuadre como apócrifa, y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravada, 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%), a esto último es lo que se llama instituto de salidas no documentadas.

Cabe destacar que este artículo fue modificado mediante la Ley 27.430, al cual se incorpora el concepto de documentación apócrifa como equivalente a la ausencia de documentación válida. La incorporación derivó del entendimiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Red Hotelera Iberoamericana²⁵, en el cuál, consideró que los pagos cuestionados, carecían de respaldo documental suficiente. Asimismo, aclaró que una salida de dinero puede considerarse “no documentada” tanto cuando no existe documento que lo respalde, o cuando exista, pero la misma se considera falsa, no reflejando la realidad de los hechos.

Otros antecedentes relevantes en la materia, son, por un lado, el caso de Bolland y Cía SA.²⁶, en el cuál la Corte falló a favor de la compañía considerando

²⁵ “Red Hotelera Interamericana S.A”, CSJN,9/11/2000.

²⁶ “Bolland y Cía. SA” (TF 21.122-I), 21/02/2013

que, si bien se detectaron ciertas irregularidades formales en las operaciones, las mismas fueron llevadas a cabo entre partes debidamente individualizadas y por tanto se trataba de operaciones reales y no simuladas, lo que llevó a aplicar el principio de la realidad económica. Por otro lado en el fallo de La Segunda ART²⁷, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, dictó sentencia a favor de la cuestionada, revocando el cargo de salidas no documentadas impuesta por el fisco, justificando que los pagos (mediante cheque “no a la orden”, “cruzados” y con la leyenda “para acreditar en cuenta”) que había realizado La Segunda, en concepto de traslados, a la empresa “Shoshana SA”, y que esta última los había cedido a una financiera, fueron efectivos y que los mismos se incorporaron al patrimonio del proveedor a través de la cesión a la financiera, demostrando que se trató de un gasto necesario para generar ganancias gravadas, expidiéndose además, en que el contribuyente no está obligado a supervisar el comportamiento fiscal de sus proveedores al finalizar la prestación.

Según lo expuesto, y tomando como base, tanto el texto del artículo 40 como la interpretación jurisprudencial vigente, se advierte que, el contribuyente cuenta con fundamentos para cuestionar la postura fiscal. En el presente caso, la salida de dinero se encuentra respaldada por una factura de tipo A, dando cuenta que a ese momento el organismo habilitaba a la emisión de dicho comprobante, a su vez pudo descargar la constancia de inscripción del proveedor en AFIP, lo que da cuenta de que su CUIT se encontraba habilitada, y por último se podrá demostrar la realidad económica de los hechos con los nuevos elementos que cuenta al haber localizado al proveedor.

En conclusión, todos los elementos reunidos permiten acreditar que la operación efectivamente existió y se relaciona directamente con la generación de ganancias gravadas.

Una vez ofrecida y producida la prueba pertinente, el fisco deberá desestimar los ajustes practicados a la firma y reclamar al verdadero responsable del fiscal, el tributo pretendido sobre dicha operatoria.

. En este sentido será relevante evaluar qué mecanismos de control interno posee la empresa para prevenir o detectar operaciones con contribuyentes

²⁷ “ La Segunda ART”, CSJN, 12/09/23.

observados por el fisco

. Se deberá considerar, entre otros aspectos, documentación respaldatoria de las operaciones, modalidad de pagos, análisis de la capacidad económica del proveedor en función al servicio contratado, así como el cumplimiento de los estándares contables y formales que rigen la operatoria empresarial.

3-CONCLUSIÓN FINAL:

El presente trabajo ha tenido por objeto el análisis de una situación controvertida en el ámbito tributario, en la cual un contribuyente fue objeto de una inspección por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) – hoy ARCA, a raíz de operaciones realizadas con un proveedor que, con posterioridad a los hechos, presentó inconsistencias fiscales. Como resultado de dicha fiscalización, el organismo recaudador resolvió impugnar el crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y prevé iniciar una nueva fiscalización con el fin de cuestionar el Impuesto a las Ganancias, correspondiente a facturas emitidas por dicho proveedor, bajo el entendimiento de que se trataba de comprobantes apócrifos.

Del análisis realizado se desprende que, al momento de la contratación, el proveedor no presentaba inconsistencias fiscales. Esta circunstancia fue verificada mediante la aplicación de un protocolo de control interno de la sociedad, el cuál incluyó la verificación de la constancia de inscripción activa del proveedor ante el fisco y la validez formal de la factura recibida. No obstante, se identificaron ciertas debilidades en el cumplimiento normativo por parte del contribuyente, tales como la validación del código de autorización de impresión (CAI), cuando en ese momento ya se encontraba exigible el código de autorización electrónico (CAE) y la utilización de cheques al portador, que, si bien es un medio de pago que se sigue utilizando, es contrario a lo dispuesto en la Ley de Antievasión.

Estas circunstancias, si bien no desvirtúan la realidad de la operación comercial, a mi entender, sí imponen al contribuyente una mayor carga probatoria acreditando la existencia y veracidad de las transacciones cuestionadas.

En este sentido y considerando que el cese de actividades posterior del proveedor no implica por sí una simulación o inexistencia de las operaciones, se concluye que, no existen elementos suficientes que permitan calificar las facturas observadas como apócrifas.

Frente a la impugnación del crédito fiscal, el contribuyente se encuentra actualmente en la etapa de evaluación de las vías procesales disponibles, que comprenden la interposición de los recursos administrativos o judiciales pertinentes, o bien el pago del ajuste con posterior demanda de repetición.

Este caso pone de manifiesto la necesidad de delimitar con precisión los alcances del concepto de "factura apócrifa", a fin de evitar que el principio de responsabilidad fiscal se desvirtúe, trasladando al contribuyente las consecuencias de incumplimientos atribuibles exclusivamente a terceros. Asimismo, se resalta la importancia de reforzar los controles internos de la sociedad en cumplimiento de la normativa vigente, como así también entender que es facultad del organismo fiscal dar seguimiento al accionar de cada contribuyente, cumpliendo con sus funciones de investigación y fiscalización, protegiendo el bien jurídico tutelado, que es la hacienda pública y garantizando el debido proceso administrativo.

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina

- Errecaborde Jose Daniel, Parada Ricardo Antonio, Procedimiento fiscal comentado, 14^a ed, Errepar 2021
- Espeche, Sebastian P, Curso de derecho financiero- 2^a ed, Erreius 2019.
- Humberto J. Bertazza, Ley 11.683 de Procedimiento Tributario comentada, 1^a ed, La Ley, 2019
- Jarach Dino, Finanzas públicas y Derecho tributario, Cangallo, 1993.
- Rubio, Diego E., Responsabilidad Solidaria Tributaria: su naturaleza jurídica y la problemática en torno a su aplicación, doctrina Tributaria Errepar, 2020.
- Spisso, Rodolfo R, Acciones y recursos en materia tributaria, Lexis Nexis, 2005.
- Zunino, Rodolfo G, Consecuencias de la impugnación de operaciones con proveedores incluidos en la “Base Apoc”, Errepar- Práctica y actualidad tributaria, 2021.

Jurisprudencia

- Fallo Compañía de Circuitos Cerrados c/AFIP-DGI, CSJN, 9/03/2010.
- Fallo Faglomad S.A.C.I. c/Fisco Nacional (DGI), CSJN, 28/04/1981.
- Fallo Monasterio Da Silva, Ernesto c/DGI, CSJN ,2/10/1970.
- Fallo Brutti Stella Maris (T.F.N. –14.814-I– ac. 14.815-I/15.157-I) c/DGI, CSJN, 30/03/04.
- Fallo Colalillo Domingo c/ Cía. de Seguros España y Río de la Plata, CSJN, 18/09/1957.

- Fallo Club San Lorenzo c/DGI, CSJN, 19/5/2010.
- Fallo Red Hotelera Interamericana S.A, CSJN, 26/08/2003.
- Fallo Bolland y Cía. SA (TF 21.122-I) c/DGI, CSJN, 21/02/2013.
- Fallo La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo SA c/DGI, CSJN, 12/09/2023.

Otras fuentes

- Dictamen 155/1972, Dir. Asuntos Técnicos y Jurídicos DGI.
- Trabajo de Final de la Especialización en Tributación FCEyE UNR, “Facturación Apócrifa- efecto tributario sobre los usuarios”, Agustina Raquel Medina, 2022.