



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

**CARRERA DE POSGRADO**  
**ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN**

**Proyecto**  
**Aloe Vera SRL**

Autor:

Florencia Allemand

Director:

Diego Fernández De Luco

Rosario, Mayo de 2025



## **RESUMEN**

El presente proyecto se basa en el asesoramiento tributario frente a la problemática de un hipotético ajuste de ARCA por detección de comprobantes APOC, implicando el análisis de posibles ajustes en Impuesto al valor agregado, Impuesto a las Ganancias, Salidas no documentadas; como así también responsabilidad solidaria de representantes, solicitud de devolución de retenciones por pago sin causa, aplicación de la ley penal tributaria y consecuencias de conformar pretensión fiscal en instancia de fiscalización o de determinación de oficio.

## **PALABRAS CLAVE**

Facturación apócrifa, Fiscalización, Responsabilidad Solidaria de representantes.

## **PROYECTO VINCULADO CON CONTENIDOS DE LAS MATERIAS DE LA ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION:**

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



## ÍNDICE

Abreviaturas utilizadas	pág. 4
Planteo del proyecto	pág. 5
Resolución consigna a)	pág. 11
Resolución consigna b)	pág. 15
Resolución consigna c)	pág. 21
Resolución consigna d)	pág. 24
Resolución consigna e)	pág. 25
Conclusiones finales	pág. 31
Bibliografía	pág. 33



### **ABREVIATURAS UTILIZADAS**

Se informa que para la resolución del proyecto en cuestión, se han adoptado las siguientes abreviaturas:

B.O: Boletín oficial

CPCyCN: Código Procesal Civil y Comercial de la Nación

CSJN: Corte Suprema de Justicia de la Nación

DDJJ: Declaración Jurada

DGI: Dirección General Impositiva.

DR LPT: Decreto Reglamentario N°1397/1979 de la Ley de procedimiento tributario

TFN: Tribunal Fiscal de la Nación

LPT: Ley de Procedimiento Tributario 11.683

RG: Resolución General

SIPER: Sistema de Perfil de Riesgos



---

## **PLANTEO DEL PROYECTO**

---

### **“ALOE E VERA SRL”**

---

ALOE E VERA SRL se dedica a compra y venta de productos para el cuidado de la piel que se comercializan sin necesidad de receta médica. 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. Por el mismo se abonaron \$45.000.000 más IVA por los servicios de mano de obra y materiales que se identificaron y cuantificaron en la factura emitida y registrada el 16/04/2020. 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, se practicaron las retenciones impositivas correspondientes a IVA e Impuesto a las Ganancias en los términos de las RG 830 y RG 2854 (ALOE E VERA SRL integra el listado de contribuyentes del Anexo I de esta norma). 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.

El contribuyente recibió cuatro meses atrás en su domicilio fiscal electrónico, y un requerimiento al que nunca accedió. En el día de la fecha accede a un acta de notificación de ajuste que seguidamente se adjunta y había sido puesta a disposición en el servicio on line de ARCA el 01/04/2025. El socio gerente de la firma concurre presuroso hoy a las oficinas de ARCA; obtiene copia de un informe final confeccionado en el día de la fecha y en el expediente respectivo y se lo entrega a Ud. para luego plantear una serie de situaciones.

**ARCA**

Nº 0004586878

ORIGINAL para la Agencia

DUPLICADO para el Contribuyente

F. 8400/L

Sírvase citar:

En la localidad de Rosario, al primer (1) día de abril de 2025, siendo las once horas (11:00) los funcionarios de la División Fiscalización Nº 9 de la Dirección Regional Rosario de la Dirección General Impositiva de la ARCA CP Silvia Notita y CP Marcelo Ausentito, se constituyen en el domicilio de la misma, sito en calle Alvear Nº 155 de la citada localidad, a efectos de confeccionar la presente acta para notificar en el domicilio fiscal electrónico de ALOE E VERA SRL el resultado de la fiscalización realizada, bajo la OI Nº 123.465 que fuera iniciada mediante F 8000 Nº 00022456 de fecha



13/12/2024, de la cual resultó el ajuste impositivo que se detalla en el Impuesto al Valor Agregado por la impugnación del crédito fiscal computado en el periodo fiscal 04/2020 en relación a operación registrada a nombre del Sr. Pancracio García, ello atento el cúmulo de elementos colectado que dan cuenta que la factura emitida a nombre del mismo no fue respaldo de una operación concertada efectivamente con él, ascendiendo el monto total de saldo a favor de la AFIP a pesos (\$9.450.000,00) según detalle en papel de trabajo suscripto por inspectora actuante, en una (01) foja, que se adjunta y forma parte integrante de la presente acta. Las declaración jurada rectificativa del impuesto deberá ser presentada en caso de manifestar la conformidad con los ajustes propuestos para beneficiarse con la reducción de las sanciones previstas en el artículo 49 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), otorgándosele un plazo de cinco (5) días contados a partir de la fecha de notificación de la presente acta para tal fin, caso contrario se remitirán las presentes actuaciones a División Revisión y Recursos a fin de iniciar el trámite de determinación de oficio de la materia imponible, según lo establece el artículo 16 y siguientes de la ley de procedimiento tributario. Acto seguido y en cumplimiento de lo establecido por el inciso g) del artículo 100 de la ley referida, procede la actuante a dejar constancia que se remitirá copia de la presente y el papel de trabajo mencionado precedentemente al domicilio fiscal electrónico de la contribuyente. No siendo para más se firman dos ejemplares de un mismo tenor y a un solo efecto. Conste—

  
 CP Silvia Notita  
 Ins. Div Fisc. N°9


Contribuyente: ALEO E VERA SRL


CUIT: 30-99999999-5

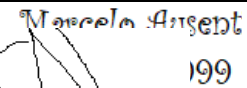
Orden de Intervención: N° 123.465

PLANILLA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – PERIODO FISCAL 04/20).

Per. Fiscal	DF declarado	CF ajustado	ST del Per	SLD Per ant	Ret	Saldo a favor AFIP declarado	Saldo a favor AFIP
04-20	100.000.000	57.000.000	0	0	0	33.550.000	9.450.000

  
 CP Catalina Andruz  
 Insp. Div Fisc. N° 9

  
 CP Silvia Notita  
 Ins. Div Fisc. N°9

  
 199 Marcelo Auzentito  
 LE 19.999.999



## ARCA

Contribuyente: ALEO E VERA SRL

CUIT: 30-99999999-5

OI: 123.465

IMPUESTOS VERIFICADOS: IVA

ASUNTO: Informe Final de Inspección

FECHA DE INICIO: 13/12/2024

FECHA DE FORM. 8000: 13/12/2024

FECHA DE FINALIZACIÓN INSP: 01/04/2025

INSPECTOR: Silvia Notita

SUPERVISOR: Marcelo Ausentito

### **RUBRO I: ANTECEDENTES DEL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE**

- 1- Naturaleza Jurídica: SRL
- 2- Datos del Estatuto: No fue aportado
- 3- Ramo y/o Actividad: Venta de productos para el cuidado de la piel
- 4- Fecha de cierre de ejercicio comercial: Diciembre
- 5- Sistema de Contabilidad: No aportó.
- 6- Libros rubricados: No aportó
- 7- Registros Auxiliares: No aportó
- 8- Archivo de comprobantes: No aportó.
- 9- Impuestos Verificados: IVA
- 10- Otros domicilios: -
- 11- Otras consideraciones: No
- 12- Monto de ventas último período fiscal: \$ 3.000.000.000 (S/DDJJ Gcias 2023)
- 13- Patrimonio Neto último período fiscal: \$ 2.550.000.000 (S/DDJJ Gcias 2023)
- 14- Condición frente al IVA: Responsable inscripto
- 15- Cantidad de empleados: 34 (S/DDJJ SUSS 12/24)



16- Asesor impositivo: no identificó.

**RUBRO II: RESULTADO IMPOSITIVO:**

II-1 SÍNTESIS DE LOS AJUSTES PRACTICADOS

En el marco de la presente fiscalización se impugnó crédito fiscal, cuantificando una diferencia a favor del Fisco que se indica a continuación.

Resultado de la Gestión de Fiscalización: \$9.450.000.

II-2 ORÍGENES DE LA DIFERENCIAS

La diferencia indicada se origina en impugnación del crédito fiscal correspondiente a factura por servicios de mano de obra y materiales de reparaciones y mantenimiento de inmueble de la sociedad documentada a nombre del Sr. Pancracio García en el período fiscal 04/2020.

**RUBRO III: BIENES EMBARGABLES Y MEDIDAS CAUTELARES ADOPTADAS**

Bienes embargables: ver anexo I

Medidas cautelares: durante el transcurso de la presente fiscalización no se practicaron medidas cautelares.

**RUBRO IV: DECLARACIONES JURADAS PRESENTADAS**

IV-1: DECLARACIONES JURADAS

Fecha de presentación	Imp	Per	Cpto	Subcotp	Vigente
15/05/2020	30	04/20	19	19	SI

IV-2: DECLARACIONES JURADAS PRESENTADAS A REQUERIMIENTO

No se presentaron

IV-3: DECLARACIONES JURADAS RECTIFICATIVAS

No se presentaron

**RUBRO V: DESARROLLO DE LA FISCALIZACIÓN.**

V-1 VERIFICACIÓN FORMAL

Se constató la presentación de la DDJJ original en el IVA período 04/2020. No se constató el domicilio fiscal de la contribuyente por haber sido cursadas todas las notificaciones a su domicilio fiscal electrónico.

V-2 ANTECEDENTES PRELIMIANRES



ORIGEN DEL CARGO: Cruce sistémico de retenciones y Libro Iva Compras presentado por régimen de información vigente en el que se computó factura documentada a nombre del Sr. Pancraccio García cargado en la Base de Contribuyentes No Confiables son fecha 01/11/2024 con fecha de detección 01/02/2019.

#### V-3 ANÁLISIS DE LA DOCUMENTACIÓN INTERVENIDA.

No hubo

#### V-4 CONTROLES DE AUDITORÍA EFECTUADOS

La presente inspección se inició mediante F 8000 N° 00022456 de fecha 13/12/2024 y requerimiento notificados al domicilio fiscal electrónico el 16/12/2024 de oficio atento la falta de acceso de la contribuyente.

En el requerimiento referido se solicitó:

- 1) Libros IVA Compras del período 04/2020
- 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 Pancraccio García: 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.

La contribuyente no dio cumplimiento a lo requerido.

Ahora bien, cabe dejar constancia que en fiscalización practicada al Sr. Pancraccio García con fecha de finalización 01/11/2024 se constató que:

- No presentó DDJJ Ganancias por el período fiscal 2020
- No presentó DDJJ de IVA desde el período 03/2020 (inclusive)
- No fue localizado al momento de practicar la fiscalización en el domicilio fiscal declarado desde 01/02/2019.
- No tiene empleados declarados desde 01/02/20219
- No se constató la compra de materiales para la prestación de servicios de reparaciones y mantenimiento de inmuebles.
- Se encuentra jubilado desde el período 11/2019 con baja solicitada al Régimen de Trabajadores Autónomos.



En función de lo expuesto y atento la falta de respuesta a requerimiento cursado, se entiende que resulta improcedente el crédito fiscal computado por la fiscalizada en relación al Sr. Pancracio García que no tiene indicios de actividad realizada en el período 04/2020.

Se puso en conocimiento a la contribuyente del ajuste practicado por acta de fecha 01/04/2025 sin haber recibido comunicación o presentación de declaración jurada rectificativa por parte de la contribuyente.

**RUBRO VI: CONSIDERACIONES FINALES**

Atento lo informado, habiéndose cumplimentado la OI de referencia y no habiendo la responsable conformando la pretensión fiscal, se procede al descargo de las presentes actuaciones a la División Revisión y Recursos para que inicie el procedimiento determinativo de oficio.

Rosario, 15/04/2025



## RESOLUCIÓN CONSIGNA “a)”

- A) Para el eventual caso de que la firma estime conformar la pretensión fiscal por entender es un dispendio de tiempo y recursos discutir con el Fisco, indíquelo en detalle y desarrolle el sustento de las consecuencias por todo concepto que detecte en base a las leyes del tributo en análisis y de procedimiento tributario (así como las normas reglamentarias complementarias) que tendrá presentar en esta instancia la declaración jurada rectificativa en IVA 04/2020 detrayendo el CF vinculado a la factura en trato. Analice a su vez si conformar la pretensión fiscal en esta instancia tiene algún efecto en la eventual aplicación del Régimen Penal Tributario.

De acuerdo a la situación descrita, al contribuyente en cuestión se le ha notificado la “prevista” a la cual no ha dado respuesta, es decir, que el fisco está en condiciones de iniciar la determinación de oficio. Como aún la vista no ha sido notificada -Art 11 Ley de Procedimiento Administrativo: la notificación del acto hace a su eficacia-, el contribuyente está a tiempo de conformar la pretensión fiscal previo a la determinación de oficio.

Ante el eventual caso de que la firma estime conformar la pretensión fiscal, las consecuencias que tendría serían las siguientes:

### Implicancias económicas:

- Corresponde la aplicación de intereses resarcitorios - art 37 Ley de procedimiento tributario (en adelante “LPT”)- por la diferencia impaga de capital desde el vencimiento de la declaración jurada (en adelante “DDJJ”), hasta su efectivo pago.
- Al presentar una rectificativa en más, se convierte en deuda líquida y exigible, por ende es posible de ser intimada y posteriormente ejecutada judicialmente por ARCA – LPT Art 13 y Art 17 penúltimo párrafo. En el mismo sentido lo sostuvo la jurisprudencia *“El tribunal confirma el ajuste fiscal, fundando tal decisión en que la conformidad prestada por el contribuyente a la liquidación efectuada por la AFIP-DGI tiene efectos de una declaración jurada para el responsable y una determinación de oficio para el fisco, debiendo pagar el importe que de ella surja(...)”*<sup>1</sup>
- Conformar la pretensión fiscal le permitirá acceder a un mayor financiamiento para regularizar el ajuste mediante un plan de facilidades de pago confeccionado a tal fin. Este tipo de planes se encuentra establecido en la Resolución General ARCA 5321E/2023

---

<sup>1</sup> TFN Sala D, “Tecno Rulvo SRL” - 18/03/2003



la cual permite financiar el ajuste en hasta 36 cuotas; mientras que si dicha deuda se regularizara en un plan permanente, la cantidad de cuotas oscilarían de 6 a 12 dependiendo por un lado de la categorización pyme del contribuyente y por otro, de su perfil de cumplimiento que a su vez es interdependiente de la categoría asignada al SIPER; considerándose de categoría I (de mayor cumplimiento y por ende acceso a mayor cantidad de cuotas) a los contribuyentes con categoría SIPER A,B y C y con perfil II (contribuyentes de menor cumplimiento y acceso a menor cantidad de cuotas) a aquellos contribuyentes con SIPER categoría D, E, o no categorizados en el Sistema de perfil de riesgo.

Implicancias referidas a futuras verificaciones:

- Presentar la DDJJ rectificativa no inhibe las facultades del fisco de realizar nuevas verificaciones - Art 16 y 36.1 LPT.<sup>2</sup>

Implicancias respecto al juzgamiento de la conducta fiscal del contribuyente:

- El contribuyente será sujeto pasible como mínimo de una multa por el Art. 45 LPT por omisión de impuestos - podrían aplicarle una multa por art 46 LPT, por defraudación - si el Fisco considera acreditado el dolo en el accionar del contribuyente. Si ese fuera el caso, recurriría a lo establecido en artículo 47 LPT de acuerdo al cual se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas en una serie de situaciones. Particularmente para el caso bajo análisis cabe referir el inciso b) que aplica las consecuencias indicadas cuando en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas, se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. Todo ello atento a que el Fisco entiende que en la factura en consideración, base del crédito fiscal impugnado, se consigna un proveedor que no se ha constatado haya intervenido realmente en la operación documentada.

En este caso la eventual defensa se debe centrar en acreditar la inexistencia de dolo que permita reencuadrar la conducta en el art. 45 LPT

Ahora bien, al presentar de manera espontánea la declaración jurada rectificativa, el contribuyente Aloe Vera SRL, puede acceder a la reducción de sanciones del art 49 3° párrafo: “Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la DDJJ original omitida o de su rectificativa antes de corrérseles las

---

<sup>2</sup> En tales casos no quedarán inhibidas las facultades de la Administración Federal de Ingresos Públicos para determinar la materia imponible que en definitiva resulte.



vistas del artículo 17 – *Procedimiento de determinación de oficio*- y no fuere reincidente en infracciones previstas en los artículos 45,46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal”.

El análisis expuesto, no obsta a que previamente el Fisco proceda a efectuar la denuncia penal seguidamente a analizar, y el juzgamiento de la conducta en instancia administrativa se difiera hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal – art. 20 Régimen Penal Tributario.

Implicancias referidas a prescripción:

- La presentación de la DDJJ rectificativa, conlleva a interrumpir la prescripción de las facultades del fisco de cobrar ese mayor monto -que consta en la DDJJ rectificativa-, reconocido con sustento en el art 67 LPT, es decir, que en el caso de análisis el nuevo término de prescripción comienza a correr desde el 01/01/2026 -año siguiente al cual se está rectificando-.

Esta interrupción de la prescripción se extiende a los responsables solidarios en virtud del Art. 2549 del Código Civil y Comercial de la Nación -*La interrupción de la prescripción no se extiende a favor ni en contra de los interesados, excepto que se trate de obligaciones solidarias o indivisibles*-.

El propio Tribunal Fiscal de la Nación en el Acuerdo plenario de fecha 02/10/1975, en los autos “Salvatierra Mario Rodolfo” recepta en igual sentido, estableciendo que cualquier acto interruptivo de la prescripción cumplido con relación a una sociedad anónima, interrumpen el curso del plazo de prescripción del Fisco, no solo respecto a la sociedad en cuestión sino también para los directores de la misma en virtud del Art 18, inc 1 e) LPT- actual art 8 LPT-.<sup>3</sup>

Idéntica aplicación basada en el antecedente jurisprudencial previamente enunciado, fue la determinada en el fallo “Baza José David s/recurso de apelación IVA” donde se enfatiza la extensión de la interrupción de la prescripción a los directores de la sociedad.<sup>4</sup>

A su vez constituye infracción para considerar a futuro, la reincidencia, es decir que en caso de que se comenta una nueva infracción de la misma naturaleza, por la que ya fue

---

<sup>3</sup> Los actos interruptivos de la prescripción cumplidos con relación a una sociedad anónima, interrumpen el curso del plazo de prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar y exigir el pago del impuesto, no sólo respecto de la sociedad sino también respecto de los directores de la misma, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 18, inc. 1 e) de la ley 11.683, t.o. en 1974 (actual 8 del texto ordenado en 1998 y modif.)

<sup>4</sup> TFN SALA D, “Baza José David s/recurso de apelación IVA”- 20/05/2013.



condenado por sentencia o resolución firme, configurará un agravante para las nuevas infracciones, con la consecuente mayor sanción pecuniaria asociada a esta conducta. Art a continuación del Art 50 LPT y la imposibilidad de aplicar la reducción prevista en el art 49 LPT.

Implicancias referidas a la aplicación de la ley penal tributaria:

- En caso de conformar, el Fisco podría denunciar penalmente al contribuyente, dado que se estaría configurando el aspecto objetivo para que proceda tal denuncia – monto de evasión agravada s/ Ley penal tributaria Art 2 inc. d) *-por superar \$1.500.000,00 el monto del ajuste por utilización de facturas ideológicas o materialmente falsas-* Ante esta situación, queda en el contribuyente invertir la carga de la prueba y demostrar que no existe el elemento subjetivo.
- También es factible por **única vez** utilizar la “bala de plata” establecida en el Art. 16 de la Ley penal tributaria, la cual establece la posibilidad de extinguir la acción penal en el caso de aceptar y cancelar de forma total todas las obligaciones evadidas, dentro de los 30 días hábiles posteriores a la notificación de una hipotética imputación penal.

Otras implicancias:

- El contribuyente tendrá impacto en su SIPER – Sistema de perfil de riesgo- ante ARCA, subiendo su perfil de riesgo, por estar configurados algunos de los parámetros de análisis del mismo, que para el caso son: fiscalizaciones con ajustes sobre impuestos declarados y también requerimientos incumplidos – Art 10 RG 3985/2017. Dicho sistema de perfil de riesgo fue creado con el fin de asignar una calificación a los contribuyentes en virtud de sus cumplimientos formales y materiales. De esta manera se categoriza mensualmente a los responsables de acuerdo a las siguientes categorías: Categoría A: Riesgo muy bajo, Categoría B: Riesgo bajo, Categoría C: Riesgo medio y nuevas altas, Categoría D: Riesgo alto y Categoría E: Riesgo muy alto. Las categorizaciones diferenciadas anteriormente fueron establecidas con el fin de establecer procedimientos diferenciales relacionados con la administración de los tributos y los recursos de la seguridad social.



## RESOLUCIÓN CONSIGNA “b)”

- B) Le consultan si, ante la eventual conformidad al ajuste en IVA, puede luego el Fisco disponer la fiscalización del Impuesto a las Ganancias 2020 pretendiendo impugnar el gasto computado.**

**Los representantes de la firma entienden que habiendo existido una prestación en concreto con provisión de materiales, de la cual puede darse cuenta con ver el estado del galpón, y ser el monto facturado a precio competitivo de mercado (para lo que cuenta con presupuestos de otros 3 interesados en tomar a su cargo esa tarea y haber sido el Sr. Pancraccio el más económico), debería poder cuestionarse que el ajuste pretendido abarque el Impuesto a las Ganancias. Le consulta si existe doctrina o jurisprudencia que avalen ese entendimiento.**

En el caso en análisis, ARCA ha considerado la existencia de un comprobante APOC, impugnando primeramente el crédito fiscal proveniente del comprobante en cuestión por no cumplirse lo establecido primeramente en el Artículo 12 de la Ley de IVA, y complementariamente los artículos ART 37 y 41 del mismo plexo legal. Del análisis de los mismos se concluye la imposibilidad de computar el crédito fiscal facturado y discriminado en la factura recibida por Aloe Vera SRL por no haber nacido el hecho imponible en cabeza del emisor del comprobante fiscal.

La jurisprudencia por su parte y en el mismo sentido, enfatizó la *“doctrina de la concurrencia de los elementos materiales y formales del crédito fiscal”*<sup>5</sup> la cual sostiene la importancia no sólo de la discriminación del gravamen en el comprobante en cuestión – aspecto formal- sino de la existencia fehaciente de la operación que le da origen al crédito –aspecto material-.

Ahora bien, como la prestación del Sr. Pancraccio fue real, podemos concluir que nos encontramos frente a un caso de una simulación *“relativa”-siendo aquella en la que existió operación, pero la misma no se corresponde con la consignada en el documento*<sup>6</sup> -

Esto se puede concluir, considerando lo plasmado por los agentes fiscalizadores en la prevista notificada que *“resultó el ajuste impositivo que se detalla en el Impuesto al Valor Agregado por la impugnación del crédito fiscal computado en el período fiscal 04/2020 en relación a operación registrada a nombre del Sr. Pancraccio García, ello atento el cúmulo de*

---

<sup>5</sup> TFN Sala A, “Impulso SA” - 27/03/1998

<sup>6</sup> Medina Agustina R. “FACTURACIÓN APÓCRIFA – Efecto tributario sobre los Usuarios” – Rosario, Noviembre 2022 - Pág 19



*elementos colectados que dan cuenta que la factura emitida a nombre del mismo no fue respaldo de una operación concertada efectivamente con él".*

Para el análisis del caso puntual de ajuste en el Impuesto a las Ganancias, es necesario repasar el marco normativo vigente en conjunto con la postura del fisco y la jurisprudencia, el cual es diferente a lo interpretado para el ajuste sobre el Impuesto al Valor Agregado, a saber:

La Ley Antievasión N°25.345, en su artículo 2, sostiene que ante compras "mal pagas", las mismas no pueden ser computadas en las declaraciones del contribuyente incluso habiendo éste acreditado la veracidad de las operaciones: *"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 acrediten la veracidad de las operaciones."* - En el caso se observa un pago con cheque al portador que se opone a la normativa que deviene de esta ley.- Sin perjuicio de ello, este cuerpo legal se contrapone al Art 34 LPT que sostiene que se es factible computar deducciones, créditos siempre y cuando se acredite la veracidad de las operaciones.

No obstante ante esta contraposición existente la jurisprudencia ha enfatizado la prevalencia de la ley de procedimiento fiscal por sobre la ley antievasión, considerando que *sólo debe gravarse riqueza real y no rentas aparentes o inexistentes, ni tampoco rendimientos ficticios o nominales no reales*, en virtud del principio de tributación de la riqueza efectiva, el cual deriva del principio de capacidad económica.<sup>7</sup>

La Corte Suprema de Justicia concluyó al respecto que no puede existir una ficción legal que pretenda desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia, veracidad y validez ha sido fehacientemente comprobada – como ocurre en el caso analizado-; declarando inconstitucional el Art 2 de la Ley antievasión.<sup>8</sup>

Mismo criterio – otorgando primacía del principio de realidad económica- sostiene el Artículo 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias introducido por la reforma de la Ley 27.430 –BO 29/12/2017-: *"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..."*

---

<sup>7</sup> TFN. Sala A. "Arraras Eliseo Antonio." 29/11/2011

<sup>8</sup> CSJN "Mera Miguel Angel c/ DGI". 19/03/2004



La jurisprudencia respecto al tema ha reconocido que, *“aún cuando el gasto esté documentado, aunque sea en forma deficiente, para que pueda ser deducido, debe estar sustentado en la realidad fáctica de los hechos”*.<sup>9</sup>

Del análisis conjunto de todas las posturas detalladas, podemos concluir que, en términos generales, el gasto puede deducirse siempre que esté vinculado a generar, mantener o conservar las ganancias gravadas y se acredite la veracidad de las operaciones. En base al relato de los representantes de la firma Aloe Vera SRL respecto a que la prestación existió, es una cuestión de hecho y prueba demostrarlo en el caso de que ARCA hipotéticamente cuestionare en el futuro el gasto deducido de impuesto a las Ganancias, en función a los elementos con los que cuente la fiscalizada.

En síntesis como ya se expresó anteriormente al tratarse de una simulación relativa, habiendo existido la actividad económica en cuestión, y estando respaldada la misma por una facturación apócrifa, que a prima facie oculta al verdadero prestador del servicio, mientras la empresa pueda demostrar la vinculación entre el gasto necesario para producir la renta, mantener o conservar la fuente, no debiera ser motivo de ajuste en el Impuesto a las Ganancias dado que en ese caso se le estaría gravando una renta no producida.

De acuerdo al Art. 377 del CPCyCN *“incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o el tribunal no tenga el deber de conocer. Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción. Si la ley extranjera invocada por alguna de las partes no hubiere sido probada, el juez podrá investigar su existencia, y aplicarla a la relación jurídica materia del litigio.”*

Respecto a la prueba y elementos a probar en este tipo de cuestionamientos por parte del Fisco, el TFN ha indicado *“para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal)”*(...)“*ni la sola existencia de las facturas, ni su registración, aunque sea correcta y oportuna, ni tampoco la emisión de cheques conforme a las reglamentaciones vigentes constituyen de por sí solas prueba suficiente para el computo de un gasto/crédito fiscal en el IVA.”*<sup>10</sup>

En este punto entonces será de vital importancia la prueba aportada por la empresa, la cual en virtud de los plazos del caso, podría aportar primordialmente antes de la notificación de la vista, o en una instancia posterior, es decir, en la contestación de la vista de la determinación de oficio, de acuerdo a lo establecido en el Art 34 y 35 Dec. Reglamentario LPT.

---

<sup>9</sup> TFN. Sala A. “Argenova S.A.” 16/12/2003.

<sup>10</sup> TFN. Sala A. “Laminación Gorriti SA” 21/03/2023



Por su parte, en instancia de la determinación de oficio, el juez administrativo podrá dictar medidas de mejor proveer para arribar a la verdad material de los hechos.

Analizando instancias hipotéticas posteriores para el caso, es dable destacar la limitación de la prueba, en lo que refiere al Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto al artículo 166 LPT, el cual estipula que salvo en materia de sanciones, no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la DGI, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos-, aunque puede el vocal instructor disponer de medidas para mejor proveer si entiende son pruebas conducentes, atento lo establecido en el Artículo 177 LPT. Esta limitación probatoria fue declarada inconstitucional por la CNACAF Sala IV en la causa “Trucco Pedro Agustin c/ DGI” 18/06/2013.

Bellorini en concordancia con la cámara manifestó: *“La producción de la prueba ofrecida por el contribuyente importa la única forma de acreditar, con certeza, la verdad y materialidad de los extremos puestos a resolver por ante el TFNac., y su ejercicio responde al derecho de defensa que la Constitución Nacional le garantiza a través del citado art. 18 de la ley fundamental.”*<sup>11</sup>

A su vez ante un eventual caso de interponer recurso de reconsideración del art 76 LPT, la empresa también podrá ofrecer prueba, ya que la misma es parte del contenido del recurso, -a saber hechos, derechos alegados y prueba-.

Por lo expuesto anteriormente de acuerdo al sustento normativo, jurisprudencial y de la doctrina analizada, una buena defensa debería como mínimo considerar los siguientes elementos probatorios, a los efectos de acreditar que la prestación del servicio fue real, ante el supuesto de lo que se desprende del enunciado:

- Aportar todos los comprobantes – prueba documental- que comprueban el circuito de la operación completa, a saber: factura original recibida, recibos firmados por Pancrasio donde consta la forma de pago con cheques por parte de la empresa y constancias de retenciones practicadas.
- Aportar los presupuestos solicitados a otros proveedores – Prueba documental-
- Aportar prueba pericial confeccionada por especialistas en construcción - arquitectos/ingenieros- que pueda dar cuenta de la antigüedad y magnitud que posee la obra realizada, acompañado de una constatación notarial con fotos que den fe de la existencia de la obra en el inmueble.

---

<sup>11</sup> Lasala, María Inés. “Procedimiento y proceso tributario”- 1a ed. - La Ley 2021



Por último, la Ley del Impuesto a las ganancias en su artículo 40 prevé el instituto de salidas no documentadas.

El plexo legal define a las salidas no documentadas como aquellas erogaciones que carecen de respaldo documental o que aún teniéndolo, el mismo reviste carácter de apócrifo; y que a su vez, no sea posible demostrar que dicha erogación fue realizada en virtud de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Asimismo se establece que estas operaciones estarán gravadas con una tasa del 35% en sustitución del impuesto que le corresponde al tercero oculto en la operación; habiendo nacido el hecho imponible en el momento del pago.

Ante el caso propuesto es necesario analizar en principio, si procede una eventual aplicación del instituto referido:

En este sentido se aclara que la factura recibida por Pancrasio consta de materiales (bienes) y mano de obra (servicios).

El propio Art 41 de la LIG establece expresamente que para el caso en que se presume que los pagos fueron efectuados con el fin de adquirir bienes, no será de aplicación el instituto de salidas no documentadas, con lo cual, no sería viable su aplicación para la proporción correspondiente a materiales.

Respecto a la aplicación en la parte proporcional a los facturado por servicios – mano de obra- si se logra demostrar la subjetividad de la operación, el instituto no operaría debido a que no se estarían dando las dos condiciones primordiales para que esto ocurra, a saber: la existencia de una salida de dinero comprobada y real; y por otra parte, la carencia del documento fiscal respaldatorio de esa salida o bien que el comprobante sea apócrifo – como en este caso, donde en principio se desconoce el verdadero beneficiario-.

Entonces, si la empresa conformara el ajuste en IVA, sería viable una hipotética procedencia del instituto de salidas no documentadas por parte del Fisco -en cuanto a lo facturado por servicios-, por haberle otorgado mediante la conformidad las condiciones que hacen nacer el hecho imponible de salidas no documentadas.

Otro aspecto a considerar es si en el supuesto caso de abonar salidas no documentadas, el pago de las mismas se podrían deducir del impuesto a las Ganancias.

En cuanto a la procedencia de la deducción en Ganancias, del análisis conjunto del Art 40 LIG, 23 y 92 del mismo plexo legal, como así también el Art. 227 DR LIG, será o no deducible lo abonado en concepto de salidas no documentadas del Impuesto a las Ganancias de la empresa dependiendo el caso: si la salida se generó por adquisición bienes vinculados a la generación de ganancias gravadas –para el caso serían los materiales facturados-, no



procede el instituto de salidas documentadas por no acaecer en la realidad el hecho hipotético condicionante establecido en el Art 40 LIG -como ya se mencionó, eliminando así el ajuste en Impuesto a las Ganancias-; si por el contrario la salida se genera por la concreción de un servicio respaldado con un comprobante apócrifo –como en este punto sería la mano de obra- en ese caso procede el instituto pero el mismo se puede deducir del impuesto a las ganancias, con lo cual, para esta situación lo ideal sería centrar la defensa en poder demostrar que el comprobante no es apócrifo, logrando de esta manera la improcedencia de la aplicación del instituto a las salidas no documentadas.

En síntesis, la procedencia o no de salidas no documentadas estará íntimamente vinculado con lo que se logre probar para revertir los ajustes de IVA e Impuesto a las Ganancias, lo cual dependerá a su vez con los elementos de prueba de los que se pueda valer la empresa y que hasta el momento nunca fueron ofrecidos y aportados al fisco.

En cuanto a la precedencia de la aplicación del instituto bajo análisis, La Corte Suprema de Justicia en el fallo “La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A. c/ Dirección General Impositiva” revocó las sentencias previas e hizo propio el dictamen de la Procuradora, dejando sin efecto el ajuste practicado a la contribuyente por considerar que se había acreditado la causa de la erogación, y que además en este caso se habían tomado los recaudos para identificar debidamente a los beneficiarios de los pagos<sup>12</sup>. Esta postura del máximo tribunal da cuenta de la importancia de la prueba ofrecida por el contribuyente.

Podemos concluir entonces, que aplicación del instituto de salidas no documentadas solo sería procedente en lo referido a lo que Pancrasio facturó por “servicios”, que para el caso es lo correspondiente a la mano de obra; ya que si procede el ajuste de IVA es porque no se acreditó el componente subjetivo de la operación y por ende se configura lo establecido en el instituto: la existencia de un pago por un lado, y que el respaldo de dicho pago sea un documento apócrifo.

---

<sup>12</sup> CSJN “La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” 12/09/2023



### **RESOLUCION CONSIGNA “c)”**

- C) Exprese si en caso de realizar el ajuste abordado en el punto a), podría solicitarse sustentados doctrinaria y jurisprudencialmente que reconozcan a favor de la firma las retenciones practicadas e ingresadas por IVA y Ganancias a nombre del Sr. Pancraccio como pago sin causa.**

A los fines de que proceda el derecho a la devolución de lo pagado por parte de la empresa Aloe Vera SRL, se debe analizar por un lado cual es la verdadera función de una retención, para en segunda instancia reconocer si verdaderamente estamos frente a un caso de pago sin causa.

En su esencia, las retenciones constituyen un pago a cuenta de un tributo determinado, futuro e incierto para el contribuyente en cuestión, es decir, que representan un anticipo de dicho tributo; siendo su aplicación obligatoria para el agente de recaudación designado por el fisco, excepto que la norma que le otorgue origen al mismo prevea excepciones.

Por otra parte, para que proceda la devolución del caso, se debe estar ante un pago indebido, o sin causa o con causa inválida y particularmente es necesario distinguir un concepto abordado previamente respecto a la procedencia de las retenciones respecto al tratamiento de las simulaciones absolutas o relativas y en base al caso particular serán las posibilidades de repetir o no:

*1. Simulación Absoluta: La operación y el pago resultan simulados. Al no haber hecho imponible, no habrá obligación tributaria respecto de la cual la retención pueda funcionar como pago a cuenta. En su caso, podrá ser aplicable el instituto de correcciones simétricas del artículo 81 de la ley de rito.*

*2. Simulación relativa: La operación no se corresponde con la consignada en el documento, quién figura como proveedor no es quién perfeccionó el hecho imponible. Aunque en cabeza de un sujeto distinto del que se pretende, el hecho imponible se produce y nace la obligación tributaria y es a ésta a la que corresponde atribuir la retención. La retención no pierde su naturaleza, el ingreso efectuado constituye un pago a cuenta del tercero oculto.<sup>13</sup>*

Mismo criterio fue sostenido por la jurisprudencia: *“constituye un principio general del derecho que los pagos indebidos o sin causa o con causa inválida dan derecho a la devolución de lo pagado; y si la causa del pago de las retenciones —en concepto de IVA— consistió en la realización de operaciones que, con posterioridad, el Fisco consideró inexistentes, no se explica cuál sería el título en virtud del cual puede pretender apropiárselo (...) Nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro y que se trata de una regla ética de proyección*

---

<sup>13</sup> Medina Agustina R. “FACTURACIÓN APÓCRIFA – Efecto tributario sobre los Usuarios” – Rosario, Noviembre 2022 - Pág 41 y 42.



*patrimonial que alcanza tanto al Estado como a los particulares, y que fue asimismo receptada por el derecho civil —art. 784 del Código Civil—, reafirmando con ello la relación que guarda el orden jurídico respecto del orden moral.”<sup>14</sup> Asimismo se otorgó preponderancia a la legitimidad de la interposición de la repetición en el fallo “Molinos Rio de la Plata SA c/ AFIP” en donde la Cámara respecto a la solicitud, sostuvo que no podía ser acogida dado que la actora carece de legitimación al efecto, habida cuenta de que dichos ingresos constituyen un "anticipo" del gravamen en cabeza de su proveedor.<sup>15</sup>*

La Corte Suprema de Justicia, en el fallo Goodwin sostiene que el derecho a la repetición *“encierra la idea del daño experimentado en un acervo y el correlativo aumento en otro patrimonio, desplazamiento sin derecho que genera la pretensión de restablecer la equivalencia perdida o el equilibrio alterado. El fundamento jurídico de la restitución es la expresión de una norma ética.”<sup>16</sup> Mismo criterio de interpretación aplicó en el fallo Municipalidad de Monte Cristo c/ DGI en el que se hace lugar a la repetición solicitada por el municipio – en este caso de un impuesto indirecto- concordando con el dictamen de la procuración, en el que se enfatiza la viabilidad de la procedencia de la repetición ligada a la exigencia de demostrar el pago del gravamen y que éste carezca de causa.<sup>17</sup>*

Por otra parte, el máximo tribunal enfatizó su postura en el fallo “Compañía Argentina de Granos SA” en donde sostuvo que es viable solicitar la repetición únicamente de los impuestos regidos por la ley de procedimiento tributario, siempre que el cumplimiento legal de la norma tributaria les haya causado un perjuicio personal. De lo contrario, se estaría dando lugar a un enriquecimiento sin causa de la actora -quien practicó las retenciones-, dado que la retención en cuestión le corresponde a los proveedores fictos u ocultos y por ende son ellos quienes deberían imputar el pago de las mismas de acuerdo a lo que determine la ley: *“Por tal motivo, carece de sustento el planteo de la actora dirigido a señalar que el eventual rechazo de su pretensión pueda conducir a una injusta falta de aprovechamiento del IVA retenido e ingresado por sujeto alguno, dando así lugar a un enriquecimiento sin causa del Estado Nacional, pues nada impediría a los referidos productores que se consideren con derecho para comparecer por la vía pertinente a fin de demostrar que son quienes efectivamente soportaron las retenciones y a quienes correspondería efectuar la imputación de su pago de acuerdo con las previsiones legales correspondientes”.*<sup>18</sup>

---

<sup>14</sup> Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V “CARGILL SACI c. EN-AFIP-DGI-RESOL 7/12” - 09/02/2021

<sup>15</sup> Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I “MOLINOS RIO DE LA PLATA SA c/AFIP DGI”- 20/12/2011 y CSJN 25/08/2015

<sup>16</sup> CSJN “Mellor Goodwin” Fallos 287:79. 18/10/1973

<sup>17</sup> CSJN “Municipalidad de Monte Cristo c/ DGI”. 30/10/2012.

<sup>18</sup> CSJN “Compañía Argentina de Granos SA”. 11/03/2021



Ahora bien, como en el caso de análisis nos encontramos ante una simulación relativa, no se dan las circunstancias para que proceda el derecho a repetición por parte del contribuyente, justamente por no constituirse un pago sin causa. Siendo el caso en el que ello procede, el primero de los descriptos -simulación absoluta- en el que la realidad económica demuestra que no existió ningún tipo de operación y la misma fue totalmente simulada, con lo cual las retenciones en cuestión aplicadas no cumplen ninguna función diluyéndose así la naturaleza de las mismas.

Por tanto, a la luz de la totalidad de las interpretaciones anteriormente enunciadas, tanto la norma como la doctrina y la jurisprudencia coinciden en que para el caso, no sería viable solicitar repetición por pago sin causa por no haberse vulnerado la naturaleza en sí de las retenciones practicadas, constituyendo las mismas un anticipo de una obligación futura e incierta del tercero, que si bien, no es el verdadero sujeto sobre quien nació el hecho imponible éste último es real, con lo cual, procede la retención.

Como conclusión, ante el principio de que nadie debe enriquecerse sin causa, sería necesario para iniciar la repetición, que el pago no se haya realizado con intención de extinguir una obligación mediante el pago. Ello habría implicado configurar un real pago sin causa, cuestión que no ocurre en Aloe Vera SRL ya que al ser una operación real, sí existe una intención de pago.



### **RESOLUCION CONSIGNA “d)”**

**D) Exprese y sustente si para el caso de conformar la pretensión fiscal, el Fisco puede o no a futuro practicar nuevas fiscalizaciones en relación al IVA período fiscal 04/2020.**

El fisco puede volver a fiscalizar el periodo 04/2020 de IVA atento lo establecido en el Artículo 36.1 LPT: *“En el transcurso de la verificación y fiscalización y a instancia de la inspección actuante los contribuyentes podrán rectificar las DDJJ de acuerdo con los cargos y créditos que surgieren de ella. En tales casos no quedaran inhibidas las facultades de la AFIP para determinar la materia imponible que de ella resulte.”*

En cuanto a los alcances de las actuaciones de inspección las liquidaciones y actuaciones practicadas por inspectores y demás empleados intervinientes no constituyen una determinación administrativa por no ser los mismos jueces administrativos.<sup>19</sup> El fin del principio de revisibilidad es evitar que el contribuyente se allane a una liquidación administrativa que le es favorable, para evitar el inicio de una determinación de oficio.

Este mismo criterio fue confirmado por la corte en la causa “Elewson y Wester, quedando así el texto legal y la jurisprudencia de la Corte en el mismo sentido. En los autos mencionados se resolvía que: *“Ni la conformidad del contribuyente con el resultado de la inspección realizada por el empleado de la Dirección general impositiva destacado a ese efecto, ni el pago por 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 rectificadas por las autoridades cuando medie fraude o dolo del deudor o evidentes errores de cálculo y concepto”*<sup>20</sup>

En conclusión, se reafirma la preeminencia de las amplias facultades de verificación y fiscalización de ARCA, garantizando su capacidad de corregir en casos de fraude, dolo o errores de cálculo y/o interpretación.

---

<sup>19</sup> LPT 11.683 Art 16

<sup>20</sup> Gómez Teresa, Folco Carlos “Procedimiento tributario Ley 11.683 – Dto 618/1997” 1° Ed. Ed. Errepar.2025 Pag. 248



### RESOLUCION CONSIGNA "e)"

- E) En otro sentido, y sin perjuicio de lo indicado en los puntos anteriores, suponga que la forma entienda que presentar una declaración jurada rectificativa afecta su honorabilidad y transparencia sin importar el monto que reconozca como adeudado al Fisco por lo que discutirá cualquier pretensión en los procedimientos que correspondan. Por eso indique:**

**Si puede en esta instancia presentar algún escrito antes de que se inicie el procedimiento determinativo de oficio alegando la efectiva prestación de los servicios facturados por el Sr. Pancrancio y adjuntar la prueba que posea y/o le fuera requerida en el marco de la fiscalización. Informe si el Fisco debe expedirse sobre la misma antes de iniciar el procedimiento determinativo.**

De acuerdo a las circunstancias del caso, habiendo culminado la etapa preparatoria de fiscalización, habiendo transcurridos los 5 días de plazo otorgado, es factible que la empresa presente un escrito a los fines de ofrecer la prueba que posee intentando que la vista se notifique con el menor ajuste posible; en esta línea la doctrina indica: *"el expediente armado a impuesto es revisado tanto en sus aspectos formales como de fondo, siendo condición para que se apruebe lo actuado por el área de fiscalización, la previa conformidad de dicha área (...) Con la aprobación del ajuste, se culmina con la denominada etapa probatoria, sin perjuicio de la posterior actuación de los fiscalizadores, ya sea por nueva documentación aportada por el contribuyente o necesidades del procedimiento (...) Durante esta etapa el fisco ha compilado toda la prueba pertinente para sostener la improcedencia de la materia imponible auto declarada por el contribuyente"*<sup>21</sup>

Es necesario analizar el Art 34 DR LPT en donde se establece que ante el caso de que el contribuyente hubiera alegado cuestiones de hecho o derecho referidas a la determinación del impuesto, el juez administrativo se expedirá sobre ello en la resolución de la determinación de oficio, en base al mérito de las pruebas producidas o las razones por las que la misma no se ha ofrecido.<sup>22</sup>

Ahora bien, en respuesta al caso planteado si se aporta la prueba en instancia de la fiscalización, considerando el carácter preparatorio del acto, el fisco no debe expedirse antes de iniciar el procedimiento determinativo de oficio, ni tampoco es recurrible el mismo – ART 80 DR LPA.

---

<sup>21</sup> Santanocito, Rosa Alcira "Las etapas de investigación y fiscalización y el procedimiento de determinación de oficio" 1° Ed. Ed. Errepar.2024 Pág 65-66.

<sup>22</sup> Decreto 1397/1979 – Art 34.



Respecto a la naturaleza del acto preparatorio, es definido por la doctrina como *“una declaración unilateral interna o interorgánica, realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma indirecta y que, al no exteriorizar la voluntad administrativa, deviene irrecurrible. Constituyendo la expresión jurídica de las relaciones interorgánicas surgidas de la vinculación de diversos órganos entre sí.”*<sup>23</sup>

En caso de que Aloe Vera decida no presentar ningún escrito en este momento, sí se debe presentar a instancia de la determinación de oficio el descargo correspondiente respondiendo la vista y ofreciendo la prueba pertinente a la luz de lo establecido en los artículos 17 LPT, 34 DR LPT y Título VI DR LPA, nuevamente con el fin de disminuir al máximo posible el ajuste propuesto por el fisco pero habiendo perdido los beneficios de conformar antes de la notificación de la vista, los cuales fueron explicados en el punto “a”).

- i) Indique si puede existir responsabilidad patrimonial de alguno o los dos socios gerentes de la sociedad con mandato en el año 2020 (con representación indistinta si bien solo uno de ellos es el administrador de relaciones de la clave fiscal) frente a este tipo de pretensiones fiscales, la forma en la que el fisco puede efectivizar esa responsabilidad. Analice a su vez si esa responsabilidad se podría efectivizar para el caso de que uno de esos dos socios gerentes (el que administraba la clave fiscal y presentó la DDJJ impugnada) se ha desvinculado de la sociedad vendiendo su participación en el año 2023.**

Para el abordaje del caso indicado es necesario analizar cuando existe responsabilidad patrimonial de los socios gerentes, por sus cargos de representación ejercidos en el periodo fiscal objeto del caso, a saber, 04/2020:

De acuerdo al Art 8- L 11.683: *“Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) Todos los responsables enumerados en los puntos a) a e) del artículo 6 cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizaran su situación fiscal dentro de los 15 días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio. No existirá esta responsabilidad penal y solidaria respecto de aquellos que demuestren que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente..”*

En el caso puntual de análisis, los cargos de socios gerentes están incluidos dentro del ART 6 LPT: *“Están obligados a pagar el tributo al Fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta Ley:*

---

<sup>23</sup> Zaragoza Tadeo. “Los actos preparatorios en el derecho administrativo”. Ed Errepar 01/08/2010.



1. *Con los recursos que administran, perciben o disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etcétera, en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables:”*  
*...”d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades y asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refieren los incisos b) y c) del Artículo 5”...*

Asimismo, “en el leading case “Monasterio da Silva”<sup>24</sup> acerca de la responsabilidad solidaria de los administradores o representantes de personas jurídicas, ha dicho el Alto Tribunal que *“No basta que una persona sea director o gerente de una persona jurídica para que pueda considerársele responsable solidario en los términos del art. 19 (hoy 18) de la ley 11.683 (t. o.1960). Sólo aquéllos que administren o dispongan de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir los deberes tributarios y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley (...).por lo cual solo a los que administran o disponen de los bienes sociales les alcanza la responsabilidad solidaria”*.

En este sentido, para que sea imputable esta responsabilidad solidaria y subsidiaria, de acuerdo a lo señalado por la ley, se requiere por una parte, el/los socios gerentes no hayan cumplido con sus deberes tributarios con los recursos que los mismos administren, perciban o dispongan; se puede concluir entonces que esta responsabilidad no es objetiva, meramente consecuencia del rol que se detenta por parte de un socio gerente, sino más bien subjetiva, es decir, se desprende del no cumplimiento de los deberes tributarios.

*Es el órgano de administración de la sociedad quien debe instruir y ejecutar el cumplimiento de las cargas fiscales y tributarias que pesan sobre el ente<sup>25</sup>, y, en consecuencia, la norma fiscal tiende a constreñir al sujeto integrante de aquél, haciéndolo responsable por deuda ajena o dicho lisa y llanamente, responsable solidario del tributo<sup>26</sup>.*

La forma en la que el fisco puede efectivizar esta responsabilidad es a través de una determinación de oficio, en virtud de lo establecido en el Artículo 17 LPT *“...El procedimiento del presente artículo deberá ser cumplido también respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8...”*

Es de vital importancia el procedimiento por el cual el fisco efectiviza la responsabilidad de los deudores solidarios, dado que ello garantiza el derecho al debido proceso (derecho a ser oído, ofrecer y producir prueba y a una decisión fundada), puesto que tal como ya se manifestó, esta responsabilidad solidaria, es de carácter subjetiva por parte de los socios gerentes y en virtud de

<sup>24</sup> Fallos 278:11 en Serrano Esper Juan Pablo, “Responsabilidad solidaria de directores y administradores en el derecho tributario local y municipal” Ed. La Ley.//www.llyasoc.com/upload/document/15602Yqlcw.pdf

<sup>25</sup> Otaegui, Julio C. “Administración Societaria”. Abaco. 1979. Pág. 66

<sup>26</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. “Derecho Financiero”. Edit. La Ley. 2004. Pág 386.



esto, es estrictamente necesario que se aperture un procedimiento que dé lugar al derecho de legítima defensa.

En este mismo sentido se pronunció el máximo tribunal en el fallo Quatrocchi, Antonio Serafín: *“...conforme lo dispuesto en el artículo 17 de la ley de procedimiento fiscal, en todos los casos en que pretenda hacerse efectiva la responsabilidad solidaria de que trata el artículo 8° de la misma, deberá sustanciarse el procedimiento de determinación de oficio reglado por el citado artículo 17, aun cuando el crédito reclamado no requiera el cumplimiento de tales recaudos para tornarse exigible ante el contribuyente”*<sup>27</sup>

En caso de Aloe Vera SRL, es discutible la postura de que los socios gerentes no hayan cumplido con sus deberes tributarios, dado que el comprobante en contienda fue aceptado de buena fe y la prestación del servicio del Sr. Pancraccio fue real, efectivamente prestado, con lo cual con medidas probatorias sólidas se comprobaría que no existió un incumplimiento del deber tributario, no siendo así imputables ni por culpa ni por dolo ninguno de los dos gerentes, dado que ambos tienen representación indistinta. Sin embargo, como ya se expresó, es una cuestión de hecho y prueba, por lo que si en base a los elementos y pruebas que pueden aportarse, el Fisco ratifica la procedencia del ajuste pretendido en el IVA, se encuentra posibilitado, luego de vencida la intimación de pago del ajuste practicado, a efectivizar la responsabilidad solidaria. Esto será recurrible de la misma manera que el acto mismo que determine de oficio el IVA por el período fiscal 04/2020.

Si por el contrario, las pruebas resultan contundentes de forma de que el Fisco desestime el ajuste pretendido inicialmente, también decaerá toda pretensión de extender la responsabilidad a otras personas, pues ya no existirá impuesto omitido o evadido.

Ésta responsabilidad es imputable en el caso en el que el socio gerente se haya desvinculado y vendido su participación en el año 2023 dado que en el período de análisis -período 2020- se ejercía dicha responsabilidad por deuda ajena. En este sentido, se ha considerado que la responsabilidad es imputable a quienes hubieran ejercido sus cargos a la fecha de vencimiento de las obligaciones impositivas y no sus sucesores o antecesores.

En este sentido se expresó la Cám. Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Adm. Fed. CABA, Sala IV el fallo Colucci<sup>28</sup> : *“5º) Que, según los arts. 6º y 8º de la ley 11.683 (t.o vigente), para que proceda la responsabilidad solidaria deben darse las siguientes condiciones:*

- a) que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes.*
- b) que dicho incumplimiento le sea imputable a título de dolo o culpa.*
- c) que el deudor no cumpla con la intimación administrativa previa.*

*En el caso bajo examen el Sr. Colucci no rebate su condición de director titular y administrador de los fondos de la firma durante el ejercicio fiscal 2013. Sin embargo, tanto el actor como el a quo fundan*

<sup>27</sup> CSJN, "Quatrocchi Antonio Serafin", 27/09/1966, D.F. T° XX, p.15

<sup>28</sup> Cámara Nac. Apelac. en lo Contencioso Adm. Fed. "Colucci, Ariel Alejandro (TF 49707-I) C/ DGI S/ Recurso Directo de Organismo Externo" 28/03/2023



*la exclusión de la responsabilidad solidaria en el hecho de que el vencimiento y el pago de la declaración jurada del referido gravamen tuvieron lugar con posterioridad a la renuncia del actor a la vicepresidencia de Luchomar S.A.; momento a partir del cual revistió el carácter de director suplente (...) se debe atender al ejercicio real y efectivo de la administración societaria y a la existencia de un factor subjetivo de atribución (...), no se acreditó que el Sr. Colucci hacía uso de la referida potestad y, por ende, continuaba administrando y/o disponiendo de los recursos de la sociedad al momento de vencimiento y pago de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio 2013.”*

Idéntica postura tomó el TFN en el caso Gonzalez Dora Beatriz c/ Recurso de Apelación, en el cual el fisco había imputado la responsabilidad solidaria a la vicepresidente de una SA, habiendo sido el presidente de dicha empresa su esposo, quien falleció de manera previa al inicio del procedimiento de determinación de oficio: *“En el caso, mal puede sostenerse que la Sra. González haya actuado con dolo o culpa cuando no fue convocada para ejercer la Presidencia del Directorio de la sociedad deudora, ni se han exhibido Actas que la hayan designado en dicho carácter en los periodos que aquí importan (...) tampoco se encuentra que haya ejercido en forma efectiva el cargo que detentaba: es que nada hay en dichas actuaciones que den cuenta que fuera ella la que librara los cheques u ordenara los pagos; la que gestionara la parte administrativa y/o fiscal o el pago de las cargas sociales al personal, (...) en resumen, no hay rastro alguno en las actuaciones sobre su rol en la empresa, más que el haber sido formalmente Vicepresidenta y esposa del Presidente, lo cual, como ya se dijo, en este caso no es suficiente para endilgarle la responsabilidad por las deudas del ente(...).”<sup>29</sup>*

- ii) 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 fisco puede solicitar embargo preventivo como medida cautelar en cualquier momento - incluso antes de que se determine de oficio la deuda fiscal que se estimó en instancia de la fiscalización en curso - de acuerdo a lo establecido en el ART 111 LPT: *“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.*

---

<sup>29</sup> TFN Sala “D”. “Gonzalez Dora Beatriz” 30/10/2023.



*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.”*

Asimismo, debe analizarse en conjunto lo establecido en el ART 195 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación: *“Las providencias cautelares podrán ser solicitadas antes o después de deducida la demanda, a menos que de la ley resultare que ésta debe entablarse previamente.*

*El escrito deberá expresar el derecho que se pretende asegurar, la medida que se pide, la disposición de la ley en que se funde y el cumplimiento de los requisitos que corresponden, en particular, a la medida requerida.*

*Los jueces no podrán decretar ninguna medida cautelar que afecte, obstaculice, comprometa, distraiga de su destino o de cualquier forma perturbe los recursos propios del Estado, ni imponer a los funcionarios cargas personales pecuniarias.”*

En conclusión, siempre que el fisco pueda demostrar que existe un peligro eventual en la demora y un riesgo eventual de vaciamiento, insolvencia y/o desaparición del contribuyente, son procedentes las medidas cautelares del citado Art. 111 LPT.

En tal sentido se ha negado la procedencia de medidas cautelares en múltiples casos: *“El embargo preventivo solicitado por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) fue rechazado, ya que, no se probó suficientemente el requisito de verosimilitud del derecho. (...) Esto es especialmente relevante considerando que la medida cautelar solicitada por el Fisco tiene como objetivo inmovilizar sumas de dinero de la sociedad demandada, lo cual podría afectar su actividad comercial y su capacidad operativa. La resolución que rechazó el embargo preventivo fue confirmada, ya que la AFIP no ha acreditado actitudes evasivas por parte de la demandada ni ha demostrado que la pretensión tributaria podría volverse ineficaz debido al mero transcurso del tiempo, como se requiere para fundamentar el peligro en la demora, conforme al artículo 230, inciso 2, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.”<sup>30</sup>*

*“Esta Sala en precedentes anteriores ha destacado que si bien el art. 111 de la ley 11.683 (to 1998) consagra la potestad del Fisco Nacional para solicitar “en cualquier momento” embargo preventivo o en su defecto inhibición general de bienes (...) ello no excluye que la presentación deba ajustarse a las exigencias procesales previstas en el art. 195 del CPCC. Tal requerimiento resulta insoslayable, a fin de que el magistrado pueda analizar la pertinencia y alcances de la medida pretendida (conf. esta Sala in re “AFIP c/Igarreta” de 2/03/04, “Cámara Federal de la Plata Sala I”, “Gobierno Nacional c/Echuire Manuel” del 30/7/70, E.D.T. 34, pág. 64)”<sup>31</sup>*

---

<sup>30</sup> Juzgado Fed. de Catamarca- “AFIP c/ FIOLAR S.R.L. s/EMBARGO PREVENTIVO-22/02/2024.

<sup>31</sup> Cámara Nac. Apelac. en lo Contencioso Adm. Fed Sala 3. “AFIP - DGI - BD 30015/07 (AG 50) c/ Compañía Textil de Servicio SRL”- 15/11/2007



### **CONCLUSIONES FINALES:**

Lo más recomendable ante el análisis de la situación planteada, en primera instancia, es evaluar la posibilidad de proceder a la defensa de los ajustes determinados. En el caso de Impuesto a las ganancias se puede probar la existencia de la operación mediante prueba documental y pericial en cuanto a la existencia verídica de una reforma integral de la empresa de acuerdo a lo ya expresado en el punto b), con lo cual sería viable discutir este ajuste por contarse con elementos que así lo permiten.

Para discutir el ajuste de Impuesto al Valor Agregado se debe poder demostrar que Pancrasio fue quien efectivamente prestó ese servicio y no un tercero; para esto colectaría -en caso de que la empresa cuente con ello- los mails intercambiados entre Pancrasio y la empresa mediante un perito informático, en los que se coordinaban cuestiones o avances de la obra si los hubiera; mismo caso si desde la empresa Aloe Vera SRL se hubiera constituido al momento de realizar la obra, un seguro en el cual el proveedor estuviese incluido o si existiera un contrato de locación de obra firmado con el proveedor que cuente con fecha cierta, es decir, con el impuesto de sellos repuesto oportunamente.

Sin perjuicio de ello, existieron vicios formales por parte de la empresa, como así también un incorrecto proceder en cuanto a cumplimiento de control preventivo respecto a la situación su proveedor en virtud de la magnitud de la operatoria en cuestión, a saber: haber pagado con cheque al portador generando que no se pueda demostrar la trazabilidad de la operatoria, haber aceptado una factura emitida con CAI cuando ya era obligatoria a esa fecha la emisión de comprobantes con CAE, siendo el comprobante con CAI un comprobante válido pero de resguardo, ni tampoco verificó que en la constancia del proveedor no se poseía inscripción como empleador cuando le han facturado por la obra mano de obra y materiales en cuyo caso, si hipotéticamente se hubiera detectado esta cuestión se debería haber solicitado algún tipo de respaldo de la contratación de Pancrasio para con sus empleados evitando con estas medidas el riesgo de un futuro tratamiento de APOC de la operación.

Si Aloe Vera SRL no pudiera aportar los elementos de prueba mencionados anteriormente ni ningún otro, lo más conveniente sería allanarse a la pretensión fiscal en IVA y sólo discutir Impuesto a las Ganancias para evitar el ajuste en este último impuesto, evitando también así la procedencia del instituto de salidas no documentadas para la proporción facturada correspondiente a materiales de la obra -venta de bienes- como ya fue explicado en el punto "b".

En caso de que la empresa decidiera no discutir ningún ajuste impositivo, debería conformar la pretensión fiscal antes de la notificación de la determinación de oficio, dado que hacerlo en esa instancia constituye el escenario más favorable, accediendo a los beneficios planteados en el punto a) de la resolución respecto al tratamiento de infracciones como así también la posibilidad de



financiar en un mayor plazo el ajuste fiscal determinado, quedando no obstante sujeto a una denuncia penal por parte del fisco, de acuerdo a lo explicado en el punto “a”).

Por último, si así lo desea y le es económica y fácticamente viable la empresa Aloe Vera SRL, puede iniciarle juicio al proveedor por los daños económicos sufridos por el ajuste que resulte, por los perjuicios económicos que le causo haber aceptado de buena fe un comprobante, que en fecha posterior a la de contratación fue detectado como APOC, tal como lo sostuvo la jurisprudencia en el fallo PM Inversora S.A. c/ Afectio Societatis S.R.L. s/ordinario.<sup>32</sup> Esta posibilidad es incumbencia de un profesional de la abogacía y excede al alcance de este trabajo.

---

<sup>32</sup> Juzgado Nac.de 1ª. Inst. en lo comercial N°7 – “PM Inversora S.A. c/ Afectio Societatis S.R.L. s/ordinario” – 09/03/2022



## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Jurisprudencia judicial**

Acuerdo Plenario TFN “Salvatierra Mario Rodolfo”, 02/10/1975.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V “CARGILL SACI c. EN-AFIP-DGI-RESOL 7/12” - 09/02/2021

Cámara Nac. Apelac. en lo Contencioso Adm. Fed. “Colucci, Ariel Alejandro (TF 49707-I) C/ DGI S/ Recurso Directo de Organismo Externo” 28/03/2023

Cámara Nac. Apelac. en lo Contencioso Adm. Fed Sala 3. “AFIP - DGI - BD 30015/07 (AG 50) c/ Compañía Textil de Servicio SRL” - 15/11/2007

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I “MOLINOS RIO DE LA PLATA SA c/AFIP DGI” - 20/12/2011 y CSJN 25/08/2015

CSJN “Compañía Argentina de Granos SA”. 11/03/2021

CSJN, "Quatrocchi Antonio Serafin", 27/09/1966, D.F. T° XX.

CSJN “La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” 12/09/2023

CSJN “Mellor Goodwin” Fallos 287:79. 18/10/1973

CSJN “Municipalidad de Monte Cristo c/ DGI”. 30/10/2012.

Juzgado Fed. de Catamarca- “AFIP c/ FIOJAR S.R.L. s/EMBARGO PREVENTIVO-22/02/2024.

Juzgado Nac. de 1ª. Inst. en lo comercial N°7 – “PM Inversora S.A. c/ Afectio Societatis S.R.L. s/ordinario” – 09/03/2022

TFN. Sala A. “Argenova S.A.” 16/12/2003.

TFN. Sala A. “Arraras Eliseo Antonio.” 29/11/2011

TFN Sala “D”. “Gonzalez Dora Beatriz” 30/10/2023.

TFN Sala A, “Impulso SA” - 27/03/1998



TFN. Sala A. "Laminación Gorriti SA" 21/03/2023

TFN Sala D, "Tecno Rulvo SRL" - 18/03/2003

**Doctrina:**

Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero". Edit. La Ley. 2004. Pág. 386.

Gómez Teresa, Folco Carlos "Procedimiento tributario Ley 11.683 – Dto 618/1997" 1° Ed. Ed. Errepar.2025 Pág. 248

Lasala, María Inés. "Procedimiento y proceso tributario"- 1a ed. - La Ley 2021

Lóizaga Eduardo. "Repetición del pago por error", Ed. LA LEY 1986.

Medina Agustina R. "FACTURACIÓN APÓCRIFA – Efecto tributario sobre los Usuarios"– Rosario, Noviembre 2022 - Pág. 19

Santanocito, Rosa Alcira "Las etapas de investigación y fiscalización y el procedimiento de determinación de oficio" 1° Ed. Ed. Errepar.2024 Pág. 65-66.

Serrano Esper Juan Pablo, "Responsabilidad solidaria de directores y administradores en el derecho tributario local y municipal" Ed. La Ley.//[www.llyasoc.com/upload/document/15602Yqlcw.pdf](http://www.llyasoc.com/upload/document/15602Yqlcw.pdf)

Otaegui, Julio C. "Administración Societaria". Abaco. 1979. Pág. 66

Zaragoza Tadeo. "Los actos preparatorios en el derecho administrativo". Ed Errepar 01/08/2010.

**Otras fuentes:**

D.G.I. Consultas, 29/6/1981, Boletín DGI N° 345, pág. 346