

Boletín de Jurisprudencia

Abril 2025



Estimado/a,

Te enviamos el Boletín de Jurisprudencia del mes de abril 2025.

Western Union c/Municipalidad de Merlo



Tribunal:

Corte Suprema de Justicia de la Nación



Fecha:

10 de abril de 2025



Resumen:

El Fisco no puede pretender duplicar el cobro de la tasa en un mismo local, donde una empresa presta su actividad y brinda un servicio de agencia a otra empresa, pretendiendo prestar el servicio a ambas por el mismo local y el mismo personal.



Palabras claves:

Tasa Municipales

Duplicidad del cobro

Contrato de Agencia

Local único

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, con remisión a “Municipalidad de Concordia c/Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. s/ ejecución fiscal” del 26 de marzo de 2009, revocó la sentencia de la Cámara Federal de San Martín.

En el caso, la actora había suscripto contratos de agencia con distintas empresas para que le presten dicho servicio en sus propios locales, además de la actividad principal de las mismas y percibiendo una comisión.

El Municipio pretendía cobrar la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene tanto a las empresas como a la actora.

Así, en “Municipalidad de Concordia c/Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con remisión al dictamen de Procuración General de la Nación, había sostenido que es *“inaceptable que el Estado pretenda el cobro de tasas por la existencia de dos actuaciones diferenciadas por el fin que persiguen pero iguales en relación con la actividad material en que consisten, como sería, en el sub iudice, la comprobación de las condiciones de seguridad e higiene de idéntico local y personal”*.

Agregando que *“el Municipio no ha alegado, ni mucho menos demostrado, haber dividido el pago de la tasa correspondiente a los servicios brindados al inmueble y al personal del Banco de la Nación entre éste y la aquí ejecutada, en función de las prestaciones concretas e individualizadas que afirma haber efectuado a cada uno de ellos, ni tampoco haber devuelto la gabela percibida en exceso de la entidad financiera en pago por los servicios prestados a la accionada o, a todo evento, haber dado inicio de forma oficiosa a las actuaciones administrativas tendientes a tal fin*



Aeropuertos Argentina 2000 c/Comuna de Delfín Gallo



Tribunal:

Corte Suprema de Justicia de la Nación



Fecha:

15 de abril de 2025



Resumen:

Al cobro de la tasa municipal debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente y la comuna se encuentra indudablemente en mejores condiciones de probar la prestación de dichos servicios.



Palabras claves:

Tasa Municipales

Prestación del servicio

Carga de la prueba

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, con remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación, revoca la sentencia de la Cámara Federal de Tucumán.

Para así decidir, recuerda que “la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general” y que “la distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el art. 9º, inc. b), de la (...) ley 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos”.

De esta forma, concluye que la “Contribución que incide sobre la actividad comercial, industrial y/o de servicios”, que pretendía percibir la Municipalidad, es una tasa, en virtud de que “el legislador local diseñó el presupuesto de hecho adoptado para hacer nacer la obligación de pago de la gabela tomando en cuenta la prestación a los particulares de ciertos servicios comunales que allí enumera, de forma no taxativa” y que “la vinculación entre ambos indica que la intención fue retribuir esos servicios con la gabela debatida”.

Por lo expuesto, sostiene que la sentencia cuestionada “se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas (...) como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente” y, por lo tanto, “era la comuna demandada quien se encontraba indudablemente en mejores condiciones de probar -si así hubiera ocurrido- la prestación de dichos servicios”.



Frigorífico Lamar c/AFIP



Tribunal:

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal - Sala V



Fecha:

3 de abril de 2025



Resumen:

El agotamiento de la instancia administrativa no es exigible cuando la demanda de repetición se funda en la inconstitucionalidad de las normas que dieron origen al pago, por considerarlo un ritualismo inútil.



Palabras claves:

Habilitación de instancia

Repetición

Inconstitucionalidad

Ritualismo Inútil

En una acción de repetición, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, con remisión al dictamen fiscal, confirma la resolución de primera instancia en cuanto a la habilitación de instancia.

En ese sentido, concluye que el reintegro requerido se encuentra subordinado -esencialmente- a la procedencia de la declaración de inconstitucionalidad del Decreto 793/2018 y, dictado en ejercicio de las atribuciones previstas en el artículo 755, apartado 1º, del Código Aduanero, por lo tanto, no resulta exigible el agotamiento de la vía en sede de la Aduana, por comportar un ritualismo inútil.

Para así decir, señala que la actora plantea la inconstitucionalidad de los Decretos 793/2018 y 865/2018, en base a los cuales pagó los derechos de exportación, resultando violatorios del principio de reserva de ley en materia tributaria y deviniendo el pago en una erogación ilegítima e inconstitucional.

Recuerda que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que “la declaración de inconstitucionalidad de las leyes y/o decretos, corresponde encaminarse por la vía que corresponda, no siendo idónea la administrativa” y, con remisión a una sentencia de la Sala II, afirma que “obligar a la actora a acudir a sede administrativa como requisito previo de la interposición de la demanda comporta un excesivo rigor incompatible con las reglas del debido proceso y del adecuado servicio de justicia”.



Yege c/AFIP



Tribunal:

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal - Sala III



Fecha:

8 de abril de 2025



Resumen:

La pérdida de la calidad de residente, por obtención de residencia permanente en otro país, no se encuentra condicionada a la obligación de información o acreditación ante el Fisco, ya que los recaudos reglamentarios tienden a posibilitar el adecuado conocimiento y control por parte del Fisco, pero no tienen virtualidad constitutiva de la situación jurídica.



Palabras claves:

Impuesto a las Ganancias

Impuesto sobre los Bienes Personales

Persona Física

Residencia Fiscal

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revoca la sentencia de primera instancia, la cual había rechazado la impugnación del actor a la resolución denegatoria del Fisco Nacional, en materia de residencia fiscal en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto a los Bienes Personales.

Para así decidir, señala que “el actor es de nacionalidad argentina y manifestó en su demanda haber obtenido la residencia permanente en Paraguay en enero de 2019” y que “solicitó la baja en el Impuesto a las Ganancias y a los Bienes Personales el 23/3/2020, mediante el sistema de la demandada, con efectos a partir de febrero de dicho año y, tres días después, requirió que dicha baja sea retroactiva al momento en que adquirió la residencia permanente en Paraguay, esto es, enero de 2019, solicitud que, denegada, origina la presente causa”.

Por otra parte, la Resolución del Fisco “ratificó la denegación de efectos retroactivos de la baja solicitada decidida por la agencia 51 -fundada en los artículos 3° y 4° de la Resolución General N° (AFIP) 2322/2007-, señalando que lo dispuesto en el art. 117, último párrafo, se encuentra condicionado a la obligación de informar la pérdida de la condición de residente en la forma, plazo y condiciones que establezca la reglamentación por lo que, de acuerdo a lo dispuesto en los arts. 119 y 121 de la ley del impuesto y la RG 4236, no queda al arbitrio de los responsables y/o contribuyentes el momento y la forma en el que deben informar la pérdida de su residencia sino, por el contrario, se fijan expresamente plazos, requisitos y condiciones obligatorias de las que el organismo fiscal no puede apartarse. Por ello, dado que el Sr. Yege omitió informar en forma oportuna el cese de la causal que lo vinculaba con sus obligaciones impositivas, haciéndolo más de un año después, concluyó en que fue correctamente procesada la baja de los impuestos en cuestión registrándola a partir del 02/2020. Agregó que durante el periodo 2019 el actor continuó presentando las declaraciones juradas de los impuestos cuya baja retroactiva pretende sin formular aclaración o manifestación en relación a la residencia en el exterior”.

A raíz de ello, la Cámara recuerda que “la residencia es un criterio subjetivo que toma la ley tributaria para vincular a los sujetos y la materia gravada, relacionado con la eficacia de las leyes tributarias en el espacio; en virtud de este principio, un individuo es gravado en el país donde se lo considera residente por las rentas que obtenga en todos los países”.



Agrega que “como regla general, se presume que las personas de existencia visible de nacionalidad argentina son residentes (art. 116, inc. a); excepto que hayan perdido tal condición en virtud de lo dispuesto por el art. 117, esto es -en lo que es de aplicación al presente litigio-, cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero según las disposiciones que rijan en él en materia de migraciones”.

Además, indica que “el último párrafo del art. 117 dispone que la pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero; según lo establece el art. 120, a partir de dicho momento la persona revestirá el carácter de beneficiario del exterior respecto de las ganancias de fuente argentina que se obtengan a partir de ese día inclusive”.

Con citas doctrinarias, puntualiza que “la condición de residencia es al sólo fin de determinar si las personas contribuyen sobre todas sus ganancias o sólo sobre las obtenidas en el país; y añade que ‘el principal efecto de la pérdida de la condición de residente es la aplicación, a partir del momento en que aquella tenga efectos, del criterio de la territorialidad, por el cual el sujeto ahora residente en el exterior tributará en ese carácter solamente por las rentas obtenidas en el país. Estos efectos se producen en el momento en que ocurren las causas mencionadas en la ley y son independientes de la comunicación que debe hacer el contribuyente al fisco a tenor de lo dispuesto en los arts. 122 y 123 de la norma [actuales 119 y 120]’”.

Por lo tanto, concluye que “resulta razonable afirmar que una vez que la persona pierde la condición de residente cesa la vinculación subjetiva mencionada y, por ende, la potestad del Estado argentino de gravar su renta más allá de la que se encuentra sujeta a tributación en razón del territorio. Es decir, asiste razón al actor ya que la pérdida de la residencia opera de pleno derecho y sus efectos son a partir del momento señalado en el art. 117, último párrafo, de la ley”.

Sentado ello, afirma que “las normas reglamentarias invocadas en la resolución impugnada no resultan un obstáculo para admitir la conclusión precedente. La ley, en su art. 121, habilitó al Fisco a establecer la forma, plazos y condiciones en que deben ser efectuadas la acreditación y/o comunicación previstas en los arts. 119 y 120. Así, la RG 4236 (BO 4/5/2018) indicó en su segundo artículo la documentación necesaria para acreditar la pérdida de la residencia, que debe adjuntarse al momento de solicitar la cancelación de la inscripción en el impuesto, la que tramitará de conformidad con lo previsto en la RG 2322 y normas complementarias. En el anteúltimo párrafo del art. 2, añadió que, hasta tanto se obtenga la cancelación respectiva, la persona debe continuar cumpliendo con la totalidad de las obligaciones fiscales -“formales y materiales”- correspondientes. Por su parte, la RG 2322 (BO 10/10/2007) y modificaciones regula el procedimiento que deben observar los sujetos inscriptos en los tributos y en los regímenes de la seguridad social a los fines de solicitar la cancelación de dicha inscripción con motivo de haberse producido la causal que los excluya del ámbito de imposición del gravamen o como responsables de las obligaciones respectivas. En su art. 6 (cfr. sucesivas redacciones, cfr. RG 4237/18, 4377/18 y 4760/20, que no varían en lo que interesa para resolver la controversia), trata en particular la cancelación de inscripción por el motivo bajo examen (pérdida de la condición de residente en el país) y, en general, se refiere al plazo para efectuar la solicitud de baja, disponiendo que debe hacerse ‘hasta el último día hábil del mes siguiente a aquel en que se produzca (...) la extinción de las causales generadoras de la obligación de inscribirse’ (art. 3); vencido éste término, prevé que ‘subsiste la obligación de cumplir todos los deberes formales respecto de las obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social, hasta el último día del mes en que efectivamente solicite la cancelación de la inscripción, así como con relación a los anticipos vencidos. Las consecuencias jurídicas que deriven de la omisión de solicitar la respectiva cancelación de inscripción se atribuirán al contribuyente y/o responsable’ (art. 4)”.



Así, determina que “de la reseña precedente no se advierte contradicción entre el momento en que, según la ley, comienzan a producirse los efectos de la pérdida de la condición de residente (art. 117 in fine) y el tiempo en que se informa o acredita esta situación ya que, si bien se han previsto consecuencias para el supuesto en que ello se efectúe fuera del plazo establecido, en modo alguno éstas modifican la vinculación del contribuyente con el Estado Nacional en relación a los impuestos bajo examen.”

En consecuencia, establece que “la pérdida de la calidad de residente no se encuentra condicionada a la obligación de información o acreditación ante el ente fiscal, ya que los recaudos reglamentarios tienden a posibilitar el adecuado conocimiento y control por parte del Fisco pero no tienen virtualidad constitutiva de la situación jurídica” y que “en atención a lo dispuesto por el art. 30 de la Ley 27.541 y art. 13 de su reglamentación (Dto. 99/2019) y lo previsto por la RG 4760, la situación no varía con respecto al impuesto a los bienes personales.”



Waingarten Bernardo



Tribunal:

Tribunal Fiscal de la Nación – Sala D



Fecha:

5 de febrero de 2025



Resumen:

El settlor de un trust irrevocable debe acreditar el efectivo desapoderamiento de los bienes a los fines de excluirlos del Impuesto sobre los Bienes Personales.



Palabras claves:

Impuesto sobre los Bienes Personales

Trust irrevocable

Efectivo desapoderamiento

En esta sentencia el Tribunal Fiscal de la Nación confirma la determinación de oficio del Fisco Nacional realizada al apelante sobre el Impuesto sobre los Bienes Personales.

La sentencia discurre sobre dos cuestiones: por un lado, sobre la prescripción de las facultades del Fisco y, por otro, sobre el alcance de un trust.

En cuanto a la primera cuestión, el apelante planteaba la no aplicación de la suspensión prevista por la Ley 27.562, en virtud de no haber adherido a ese régimen, lo cual es rechazado por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Al respecto, se señala que “la suspensión establecida reviste carácter general surgiendo efectos respecto de la universalidad de contribuyentes y responsables” y, con cita de “Distribuidora del Plata” del 26 de noviembre de 1991 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostiene que “la suspensión, por un año, del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos, previsto en el art. 49 de la ley 23.495, alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables; toda vez que en la norma aquí aplicable se estipula que la mentada suspensión se dispone ‘con carácter general’. En consecuencia, el modo en que ha quedado redactado el texto legal sub examine, no arroja dudas acerca de la expresa intención del legislador; el que (...) no estableció vinculación exclusiva entre la suspensión aludida y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria”.

En relación a la segunda cuestión, indica que el tema a decidir “radica en precisar si la constitución del Trust (...) entre el aquí recurrente en su carácter de Fiduciante (Settlor) y ACE International Trust (NZ) Limited como Fiduciario (Trustee), conforme las leyes de Nueva Zelanda, implicó un real desapoderamiento de los bienes aportados, en razón de que de ello depende si se debe tributar el Impuesto sobre los Bienes Personales sobre dichas acreencias”.

En primer lugar, recuerda que “el fideicomiso creado en el exterior (...) se constituye mediante la celebración de un contrato por el cual una persona (denominada fiduciante o settlor) transfiere la titularidad de la propiedad de ciertos activos a otra persona independiente (denominada fiduciario o trustee) para que los administre y, al cumplimiento de un determinado plazo o condición (...), los transfiera a los beneficiarios designados previamente por el fiduciante”.



En ese sentido, analiza “la finalidad pretendida al constituir el Trust respondía a proteger su patrimonio en beneficio de las generaciones futuras de su familia en razón de que ello no deja de ser una definición general que debe tener correlato con los hechos, y que no encierre una hipótesis ‘móvil’, ‘transitoria’ o ‘teñida de discrecionalidad futura’”.

Por lo tanto, afirma que “si bien el recurrente intenta mostrar que su participación en el Trust se limitó al mero aporte de los bienes no puede carecer de relevancia que asuma la calidad de Protector, ya que dicha investidura le permite ejercer una supervisión activa del Fiduciario, lo que le asegura el fiel cumplimiento del objetivo perseguido con su constitución”.

Al respecto, puntualiza que “la injerencia que posee el Protector sobre el Trust no es menor en razón de que puede remover al Fiduciario, y éste necesita de su consentimiento para agregar o suprimir beneficiarios, y si bien se dispuso que el Sr. Waingarten sea un sujeto excluido, ello lo es a los efectos de los beneficios que deriven de la figura contractual constituida pero no en lo que hace a la gestión y manejo de los fondos fideicomitidos, incluso puede remover al Fiduciario y designar uno nuevo en su reemplazo, lo que revela su vinculación a los bienes entregados”.

Además, indica que no “resulta irrelevante la facultad de agregar o suprimir beneficiarios, pues esa aptitud puede desdibujar, aún en el terreno potencial, el verdadero fin y destinatarios del patrimonio, pudiendo incluso conducir hasta una venta encubierta”.

Recalca que “resulta acertado que el recurrente al asumir la calidad de Fiduciante efectuó aportes al Trust pero al recaer también en su persona la calidad de Protector de dicho Trust se reservó amplias facultades referentes a la adopción de decisiones, dado que se necesita de su consentimiento para la realización de ciertos actos y adoptó la potestad de remover al Fiduciario”.

Agrega que “el apelante no logró demostrar que no tiene injerencia en la administración y disposición sobre los bienes del Trust, sin que sea suficiente que sostenga que dichas facultades sean exclusivas del Trustee (Fiduciario), cuando de la propia redacción del contrato se deriva lo contrario, más allá que sostenga que por otra de sus cláusulas se lo designó Persona Excluida y siendo evidente que con relación a los beneficiarios no se advierten facultades decisorias que hagan presumir que se constituyan en los efectivos titulares de los bienes del fideicomiso”.

Más aún, enfatiza que “el Sr. Waingarten se reservó facultades decisorias sobre la dirección de los bienes y puede tutelarlos al ser necesaria su conformidad para ciertos actos, siendo relevante su calidad de Protector al actuar como supervisor y/o controlador del Fiduciario en la adopción de decisiones, las que no se pueden tomar sin su autorización, de manera que no se verifica un efectivo desapoderamiento de los bienes por parte del Settlor (Fiduciante), siendo correcto que incorpore los bienes omitidos en sus declaraciones juradas del Impuesto sobre Bienes Personales”.

Por lo expuesto, concluye que “el Sr. Waingarten dado su carácter de Fiduciante y Protector mantiene injerencia en la administración y disposición de los bienes, y también en la designación/remoción del Fiduciario, lo que implica que el contrato posee disposiciones que revelan revocabilidad a favor del Fiduciante, lo que conlleva que no exista, como aduce el aquí actor, un real desapoderamiento de los bienes, razón por la cual resulta acertado la gravabilidad en el Impuesto sobre los Bienes Personales”.



Avon

**Tribunal:**

Tribunal Fiscal de la Nación – Sala A

**Fecha:**

20 de diciembre de 2024

**Resumen:**

Existe abuso del Convenio entre la República Argentina y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio por el uso de Entidades Tenedoras de Valores Extranjeros a los fines de lograr una doble no imposición en el Impuesto sobre los Bienes Personales -Acciones y Participaciones- en su carácter de responsable sustituto.

**Palabras claves:**

Convenio para evitar la doble imposición

Abuso de Convenio

Prescripción

Sanciones

En esta sentencia, se abordan dos temas: por un lado, las Entidades Tenedoras de Valores Extranjeros (ETVE) y el Convenio entre la República Argentina y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (CDI); y, por otro, la aplicación del principio de irretroactividad de la ley penal en materia de prescripción de las facultades para aplicar sanciones del Fisco Nacional.

Con relación a la primera cuestión, el Tribunal Fiscal de la Nación se centra en el precedente “Molinos Río de la Plata” dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 2 de septiembre de 2021, sobre la utilización de las denominadas “sociedades plataforma de inversiones” y la elaboración de un esquema que acabara resultando en un ahuecamiento de la base imponible del gravamen nacional a través del abuso del Convenio Internacional.

En ese sentido, señala que “resulta patente que en el caso de autos no es resorte de la sociedad local aquí recurrente la decisión en torno a su composición accionaria en el marco de un grupo económico internacional ni el diseño de la estructura y/u organigrama del referido grupo, ni de los flujos de los fondos dispuestos en concepto de las diversas rentas que pudieren generarse en el marco de las más variadas acuerdos y/o transacciones internacionales”.

Sin embargo, puntualiza que no “puede soslayarse el hecho de que, al igual que sucediera con motivo de las ‘sociedades plataforma de inversiones’ (...), la inexistencia de cláusula de beneficiario efectivo en materia de impuestos al patrimonio, la imposibilidad de Argentina de gravar las acciones de las sociedades argentinas de titularidad de residentes de España y los conflictos generados por el régimen de las denominadas Entidades Tenedoras de Valores Extranjeros (ETVE) en la legislación española terminaron generando la denuncia por parte de la República Argentina del CDI con España (...) y la suscripción de un nuevo instrumento el 11/03/2013”.

Con cita de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, indica que “un análisis consistente de la denuncia y suscripción de un nuevo instrumento internacional -lejos de suponer un reconocimiento del Estado argentino de una interpretación contraria a los fines del Tratado y a sus principios de derecho público nacional- afianza la conclusión de que la lectura de buena fe



no daba cabida a interpretaciones elusivas que condujeran a desnaturalizar la matriz que sostenía al CDI: evitar la doble imposición. Así, la ulterior situación describe la lógica manifestación expresa de un criterio que: i) ya imperaba en el derecho internacional tributario en diversos convenios de doble imposición; ii) había sido reconocido por autoridades chilenas como pauta de análisis vinculante frente a esa problemática internacional; iii) había sido expresado por el organismo interno competente de la administración tributaria argentina”

Continuando con la cita, sostiene que “en concreto, lo aquí debatido es la actitud que puede adoptar el Estado argentino frente a la decisión de un contribuyente de valerse, en un caso concreto, de esta legislación foránea para desvirtuar los fines del tratado bilateral suscripto y eludir sus obligaciones tributarias”

Siempre con referencia al precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, enuncia que “desde la perspectiva legislativo-tributaria nacional el principio de la realidad económica previsto en el artículo 2 de la ley 11.683 hace equilibrio entre dos extremos en constante tensión. Por un lado, ‘no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal’ y, por el otro, vale recordar que, al analizar los efectos de convenios internacionales de doble imposición se sostuvo años antes de la suscripción del tratado aquí involucrado que ‘saltan a la vista las diversas ‘estrategias’ operativas que ofrece el plano tributario mundial para disfrazar las remesas de utilidades bajo el ropaje formal de regalías, y obtener así tratamientos tributarios más ventajosos. Por estas razones, justificase plenamente la procedencia del celo fiscalizador destinado a desentrañar en estos casos la realidad de las operaciones realizadas”

Agregando que en aquel caso, el Máximo Tribunal había señalado que “el principio de la ‘realidad económica’ faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar ‘la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos’ (artículo 2° cit., in fine). Dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, ‘debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares’”

Ya con referencia al caso en apelación, expresa que “la recurrente no puede soslayar el hecho de que hasta el período fiscal 2006 inclusive, la mayor parte de su paquete accionario se encontraba en cabeza de una sociedad constituida en los Estados Unidos de América, sin posibilidad de atenuar la imposición en el gravamen patrimonial merced a la inexistencia de Convenio alguno con dicho Estado. A partir del período fiscal 2007 y en lo sucesivo, la referida tenencia accionaria recayó en cabeza de una sociedad española con un régimen legal particularmente beneficioso, de forma tal que no solo la República Argentina perdió su potestad tributaria en virtud de la aplicación del Convenio con España sino que por el régimen ETVE España tampoco gravaría las referidas tenencias accionarias, generando entonces un supuesto de doble no imposición internacional, una de las consecuencias no deseadas más comunes en materia de tributación internacional”

En ese sentido, expone que “indistintamente de los objetivos planteados en el seno del grupo Avon (...) al momento de rediseñar la reestructuración de su organigrama societario, entre los cuales no puede dejar de resaltarse aquel de ‘facilitar estrategias de reducción de impuestos en América Latina’, cierto es que en el marco de la presente causa la aquí actora no ha aportado un solo elemento probatorio que demuestre, en el caso concreto de la República Argentina, que la respectiva transferencia del paquete accionario mayoritario hacia la sociedad



española haya tenido algún otro beneficio para el componente local que no redundara en el ahorro fiscal del gravamen patrimonial cuyo ingreso reclama el Fisco Nacional”

En esa misma lógica, señala que “no se observa en los períodos fiscales bajo comentario que la accionista mayoritaria tuviera injerencia alguna en el desenvolvimiento de los negocios, ni que prestara financiación o servicio de tipo alguno a la sociedad local. (...) Dicho de otro modo, si bien Beauty Products Latin America Holdings S.L. tenía estatutariamente la potencialidad de prestar servicios financieros, tales como gestión y colocación de recursos propios y los del grupo empresarial del que forma parte, la administración de la cartera de préstamos intra grupo, actuar como depositario del excedente de caja del mencionado grupo de sociedades y administrar la inversión del superávit de fondos, lo que incluía la prestación de servicios contables, de gestión administrativa y asesoramiento empresarial, propio de las sociedades de tenencia de valores, a las entidades participadas y a otras entidades vinculadas, en rigor de verdad no se observa en la práctica que su existencia haya repercutido desde la perspectiva de la sociedad local para ninguna otra razón que no fuera el hecho de beneficiarse del CDI vigente con España en materia de imposición al patrimonio, lo que a criterio de este Tribunal, configura de forma clara un abuso del referido instrumento internacional”

Para definir que “la OCDE en ‘Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio’, uno de los objetivos de los CDI es ‘evitar la elusión y la evasión fiscales’ y aclara, ello por cuanto ‘Los contribuyentes pueden tener la tentación de hacer un uso abusivo de la legislación tributaria aprovechando las diferencias legislativas de los países. Estas maniobras pueden ser contrarrestadas mediante disposiciones o reglas jurisprudenciales que forman parte de la legislación nacional de los Estados en cuestión. Estos últimos difícilmente pues aceptarán disposiciones en sus convenios bilaterales de doble imposición que permitan operaciones abusivas que, en otro caso, serían impedidas por las disposiciones y reglas sobre esta clase de operaciones existentes en su legislación interna. Además, no desearán aplicar sus convenios bilaterales de forma que produzcan tal efecto’ para afirmar que ‘es importante tener en cuenta que la extensión de la red de convenios de doble imposición eleva el riesgo de que haya abusos al posibilitar la utilización de construcciones jurídicas artificiales diseñadas para obtener tanto los beneficios fiscales previstos en determinadas legislaciones internas como las desgravaciones impositivas establecidas en los convenios de doble imposición’”; concluyendo que “esta sería la situación de autos, en la que existe una utilización del tratado por una persona que no tiene derecho a sus beneficios y hace uso -en el más amplio significado de la palabra- de una persona jurídica constituida en un Estado fundamentalmente para conseguir los beneficios del convenio que no podría obtener directamente”

Con relación a la segunda cuestión (prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para imponer sanciones), si bien es interesante la interpretación que realiza la Vocal Guzmán sobre las garantías de irretroactividad y ley penal más benigna en materia fiscal para hacer lugar a la excepción de prescripción, la mayoría conformada por los Vocales Porporatto y Pérez rechazan el planteo.

Para así decidir, la mayoría indica que “el término ‘comunicación’ que utiliza la Ley 27.430 obedece a que, mientras en ocasiones la AFIP reviste el carácter de parte querellante y, por ende debe ser notificada de la sentencia judicial, en otros casos no reviste esa condición. Asimismo, de acuerdo con el artículo 20 del ‘Régimen Penal Tributario’ una vez firme la sentencia penal, el tribunal debe comunicarla al organismo fiscal a fin de la aplicación de las sanciones, aun cuando no sea querellante. De modo que la apuntada comunicación opera a efectos de que comience a correr el cómputo de la prescripción, bajo los lineamientos de la Ley 11.683”



Para concluir que “si bien la modificación introducida en la ley procedimental resulta posterior a los períodos en trato, lo cierto es que en materia de prescripción no es atribuible la irretroactividad de la ley, pues dicho lapso representa un derecho en expectativa, una situación jurídica no concluida al momento de la entrada en vigencia de la citada ley. En consecuencia, el curso de circunstancias precedentes que no hubieran generado efectos jurídicos fueron alcanzados por la ultractividad de la reforma legislativa”.



SMG Life Compañía de Seguros de Retiro c/DGI

**Tribunal:**

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal - Sala II

**Fecha:**

26 de marzo de 2025

**Resumen:**

El error excusable, como causal de exculpación en materia de sanciones tributaria, debe ser invocada en forma específica -no genérica- y probada.

**Palabras claves:**

Sanciones

Error Excusable

Invocación

Prueba

Analizando un planteo de error excusable, se indica que “el artículo 45, primer párrafo, de la ley 11.683 prevé que quien omitiera el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas la presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no correspondiera la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable”, señalando que “dicho precepto castiga a quien omitiera el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, siempre que no corresponda la aplicación de la figura dolosa y en la medida en que no concorra una causal de exculpación”.

Con remisión a jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recuerda que “en lo concerniente a la caracterización de la trasgresión, el Alto Tribunal ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien resulte culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente” y que “partiendo de la consideración según la cual no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que se subsume en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal vigente”.

Sentado ello, puntualiza que “para que proceda el error excusable en la presentación de la declaración jurada, que, de ser verificado, importaría una causal eximente de la sanción a tenor de los términos previstos en el artículo 45 de la ley 11.683, tal circunstancia ha de ser invocada en forma específica (no genérica) y, además, probada”.

En ese orden, expresa que “la norma referida tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente y contempla expresamente como causal de absolución la de un error excusable, el que debe ser valorado de acuerdo a las características de cada caso, las que especialmente se aprecian por la representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló, si aquél procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión”.

En consecuencia, “no puede sostenerse la verificación de un error excusable con virtualidad para eximir al infractor, en la medida en que no se haya demostrado qué circunstancias ajenas a su voluntad, motivaron las diferencias observadas en el ajuste fiscal”.



Concluye que “si el contribuyente declaró e ingresó tributos en menos, incurrió en la omisión del impuesto descripta en el artículo 45 de la ley 11.683; y si bien las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción, la norma bajo referencia no exige una intención dolosa, sino que resulta suficientemente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales” y que “la norma de referencia sanciona la mera culpa o negligencia por parte del responsable en el cumplimiento de sus deberes tributarios, por lo que no requiere la verificación del dolo en la conducta, sino que basta que se configure la omisión de impuesto por no haber presentado las declaraciones juradas o porque la presentada resulta inexacta”.



Castro c/DGI

**Tribunal:**

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal - Sala V

**Fecha:**

3 de abril de 2025

**Resumen:**

En materia de responsabilidad solidaria, las modificaciones societarias no inscriptas regularmente no son oponibles al Fisco.

**Palabras claves:**

Responsabilidad solidaria

Renuncia

Falta de inscripción

Inoponibilidad

Esta sentencia determina que “la responsabilidad solidaria que se le endilga en estas actuaciones al actor, lo es en los términos del artículo 60 de la Ley General de Sociedades, en cuanto prescribe que toda designación o cesación de administradores debe ser inscripta en los registros correspondientes e incorporada al respectivo legajo de la sociedad; y que la falta de inscripción hará aplicable el artículo 12, el que por su parte prevé: ‘Las modificaciones no inscriptas regularmente obligan a los socios otorgantes. Son inoponibles a los terceros, no obstante estos pueden alegarlas contra la sociedad y los socios, salvo en las sociedades por acciones y en las sociedades de responsabilidad limitada’”.

Por lo tanto, siendo que “el Sr. Héctor Castro manifiesta que renunció oportunamente a su cargo en la sociedad, por lo que su responsabilidad quedaría circunscripta al período comprendido entre enero de 2007 y enero de 2008, durante el cual ejerció el mandato de Presidente de Bolsi SA”, concluye que “toda vez que la renuncia efectuada no fue inscripta en los registros correspondientes, no le resulta oponible al ente recaudador, por lo que durante los períodos antes indicados el actor seguía siendo responsable solidario por los gravámenes involucrados”.



Homaq c/DGI



Tribunal:

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal - Sala II



Fecha:

21 de febrero de 2025



Resumen:

Cuando una medida cautelar suspende el procedimiento determinativo hasta el dictado de la sentencia definitiva, el plazo de tres meses previsto en el artículo 3980 del Código Civil se comienza a computar desde el dictado de la sentencia definitiva que rechaza la acción.



Palabras claves:

Procedimiento

Prescripción

Dispensa

Medida Cautelar

Código Civil de la Nación

En el caso se planteaba, con relación a la prescripción de las facultades del Fisco para determinar impuestos, el alcance del plazo de tres meses previsto en el artículo 3980 del Código Civil, el cual establecía que “cuando por razón de dificultades o imposibilidad de hecho, se hubiere impedido temporalmente el ejercicio de una acción, los jueces están autorizados a liberar al acreedor, o al propietario, de las consecuencias de la prescripción cumplida durante el impedimento, si después de su cesación el acreedor o propietario hubiese hecho valer sus derechos en el término de tres meses”.

Cabe recordar que, actualmente y luego de la reforma por la Ley 27.430, el artículo 65, inciso d) de la Ley 11.683 enuncia que se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales “desde el dictado de medidas cautelares que impidan la determinación o intimación de los tributos, y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores al momento en que se las deja sin efecto”.

La actora había interpuesto un amparo con medida cautelar, la cual ordenaba al Fisco que se abstenga de iniciar el procedimiento determinativo y/o reclamo administrativo o judicial respecto de las obligaciones fiscales hasta tanto se dicte una sentencia sobre la cuestión principal. Dicho amparo fue rechazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y posteriormente el Fisco solicitó el levantamiento de la medida cautelar.

La cuestión debatida entonces se circunscribe a determinar si el plazo de tres meses comenzaba a computarse con la notificación de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o con el dictado de la orden de levantamiento de la medida cautelar.

Sentado lo anterior, con remisión a la sentencia dictada en el caso “La Lluvia” de septiembre de 2013, se destaca “el carácter excepcional y la interpretación restrictiva que debía otorgársele a la previsión contenida en el artículo 3980 del Código Civil en materia de prescripción, así como también la naturaleza perentoria del plazo fijado por la norma, indicándose que: ‘el plazo de tres meses establecido por la norma encuentra justificación en la circunstancia de que se está haciendo una excepción para el caso de la prescripción cumplida, en situaciones particulares en las que existe un impedimento real para el ejercicio de la acción, y en las que, por tal razón, se otorga al acreedor impedido un término adicional para tal ejercicio. Todo lo cual, debe ser ponderado por el juez’.



En consecuencia, se señala que “el Fisco se encontraba compelido a hacer valer sus derechos dentro del plazo de tres meses desde que finalizó el impedimento implicado” y que “aún de considerarse por vía de hipótesis que durante el tiempo en que la medida cautelar estuvo vigente y hasta tanto recayó sentencia definitiva en el amparo iniciado por la actora, el Fisco se vio impedido para ejercer su acción, lo cierto era que tal obstáculo había finalizado”.

Por lo tanto, se concluye que “a partir de la notificación del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación perdió virtualidad todo tipo de impedimento para que la Administración ejerciera las prerrogativas correspondientes (no siendo admisibles los postulados dirigidos a argumentar que los efectos cautelares cesaron con el levantamiento de la medida, en razón del carácter accesorio que ellas revisten y de los propios términos de la concesión de la medida -v.gr. “hasta tanto se dictara una sentencia sobre la cuestión principal”-) y que ello no fue cumplido dentro del lapso de tres meses que acuerda el artículo 3980 del Código Civil (que, vale la pena reiterar, no importa supuesto de suspensión alguno, sino que establece el instituto de la dispensa de la prescripción cumplida”.