**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2025-123049977-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 5 de Noviembre de 2025

**Referencia:** SENTENCIA; EX-2024-67371189- -APN-SGAI#TFN; CASAL DE REY MARCELA SOLEDAD Y CASAL DE REY JULIO

---

**TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

AUTOS Y VISTOS:

El **EX-2024-67371189- -APN-SGAI#TFN** caratulado **"CASAL DE REY MARCELA SOLEDAD Y CASAL DE REY JULIO s/ APELACIÓN"** a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal Titular de laSexta Nominación);

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

**I.-** Que mediante el RE-2024-67364647-APN-SGAI#TFN se presentan los actores e interponen recurso de apelación contra las resoluciones N° 59/2024 (DV MRR2), N° 60/2024 (DV MRR2), N° 61/2024 (DV MRR2) y N° 62/2024 (DV MRR2), de fecha 03/06/2024, suscriptas por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Microcentro de la entonces AFIP-DGI (actual ARCA-DGI).

Por medio la resolución N° 59/2024 (DV MRR2) se le determina de oficio al Sr. Julio Casal De Rey el Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2016, por la suma de $4.794.097, con más la suma de $17.674.429,39 en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una multa de $14.382.291, equivalente a tres (3) veces el impuesto presuntamente omitido, conforme lo establecido en el art. 46 de la Ley N° 11.683. (t.o. en 1998 y sus modif.)

A través de la resolución N° 60/2024 (DV MRR2), se le determina de oficio al Sr. Julio Casal de Rey el Impuesto sobre Bienes Personales del periodo fiscal 2016, por la suma de $250.470,56, con más $923.411,46 en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una multa de $751.411,68, equivalente a tres (3) veces el impuesto presuntamente omitido, conforme el 46 de la Ley rito.

Con respecto a la resolución N° 61/2024 (DV MRR2), se determina de oficio a la Sra. Casal De Rey María el Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2016 por la suma de $4.794.097, con más con más la suma de

$17.674.429,39 en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una multa de $14.382.291, equivalente a tres (3) tantos el impuesto presuntamente omitido, conforme previsiones de los arts. 46 y 47 inc. d) de la Ley 11.683.

Finalmente, en cuanto a la resolución N° 62/2024 (DV MRR2), se le determina de oficio a la Sra. Casal De Rey María el Impuesto sobre Bienes Personales del periodo fiscal 2016 por la suma de $238.232,56, con más $878.293,54 en concepto de intereses resarcitorios y se le aplica una multa de $714.697,68, equivalente a tres (3) veces el impuesto presuntamente omitido, conforme los arts. 46 y 47 inc. a) de la ley de procedimiento fiscal.

En primer lugar, los recurrentes exponen los antecedentes de hecho y de derecho que motivaron los ajustes formulados por el Fisco Nacional.

Seguidamente, manifiestan que se le pretende atribuir a la Sra. Marcela Soledad Casal de Rey, la cotitularidad de la cuenta Nº400609073300USD100 del Banco COMMERZBANK AG de Alemania, aun cuando ella no tuviera dominio, disposición, ni control alguno sobre la misma.

Remarcan que, el hecho que se haya abierto la cuenta corriente en la entidad bancaria del exterior, de forma indistinta y a nombre dos o más personas, lo único que significa – a priori- es que cualquiera de ellos tendrá frente al banco depositario, la facultad dispositiva del saldo que en ella se arroje, no determinando por sí solo la existencia de un condominio, el cual vendrá solo determinado por las relaciones internas y, más en concreto, por la propiedad originaria de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta.

Asimismo, indican que la designación de la Sra. Marcela Soledad Casal de Rey únicamente fue a los efectos de facilitar el sucesorio futuro, sin poseer capacidad de disposición y/o administración de los fondos.

Aducen que, a través una doble intimación, el Fisco Nacional pretende exigirles un mismo impuesto, chocando con el principio de legalidad tributaria toda vez que se está multiplicando el impuesto a ingresar, vulnerando el carácter declarativo y no constitutivo que la determinación de oficio debe respetar.

Sostienen que se ha vulnerado su derecho a la intimidad, toda vez que del ámbito de aplicación del *"requerimiento de información automática"*, correspondió la notificación al ciudadano argentino, dando la posibilidad de tomar vista de la misma y dentro de las facultades que establece la Ley N° 25.326, siendo su derecho la participación en el intercambio de información.

Solicitan se dejen sin efectos las multas aplicadas, por cuanto las mismas se encontrarían prescriptas, con sustento en la imposibilidad de aplicar retroactivamente causales de suspensión en perjuicio del imputado.

Citan doctrina a su favor. Ofrecen prueba documental. Conceden autorizaciones. Finalmente, solicitan se revoquen las resoluciones apeladas, con costas al Fisco Nacional.

**II.-** Que mediante el IF-2024-102238257-APN-DTD#JGM se presenta el Fisco Nacional contestando el recurso intentado, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y acompaña los antecedentes administrativos. Impugna la prueba documental del apelante. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso intentado confirmando las resoluciones recurridas en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la recurrente.

**III.-** Que a través del IF-2024-99690852-APN-DTD#JGM, se presenta el Sr. Julio Casal de Rey informando su acogimiento al régimen establecido en la Ley N° 27.743. A su vez, mediante el RE-2024-99690429-APN-DTD#JGM acompaña el plan de pagos T532627.

Corrido el traslado al Fisco Nacional (vide PV-2024-121855188-APN-VOCVI#TFN), por medio del IF-2024-124646723-APN-DTD#JGM informó que *"...el contribuyente Sr. Julio Casal ha presentado DDJJ del Impuesto a las Ganancias y sobre los Bs. Ps. PF 2016 el 03/09/2024, arrojando los saldos a favor AFIP de las resoluciones 59 y 60/2024. Con relación al pago/cancelación/regularización se informa que regulariza mediante plan de pagos ley 27743, N°T532627, cuya fecha de presentación es el 10- 09-2024."*. A su vez, agregó que *"del cotejo de dichos formularios surge que los mismos son F.408/NM cuando el requerido por el régimen al que adhiere el actor -Ley 27.743- es el F.408/PD -conf. Art. 35 de la RG 5525/2024"*.

Finalmente, mediante los RE-2025-28097995-APN-DTD#JGM, RE-2025-28098362-APN-DTD#JGM y el RE-2025-28098362-APN-DTD#JGM, el recurrente acompaña el plan de pagos y F.408 N/M, respectivamente.

En la PV-2025-117032636-APN-VOCVI#TFN se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala "B" y en el IF-2025-119181666-APN-VOCVI#TFN se ponen los autos a sentencia.

**IV.-** Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: "Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 12/2/87, "Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario", sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re "Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento", sentencia del 27/4/98 y "Congelados Macchaiavello y Cía. S.A." del 26/4/2007, entre otros).

**V.-** En primer lugar y previo a entrar al fondo de la cuestión, debe abordarse el desistimiento formulado por el Sr. Julio Casal de Rey.

Que, en primer término, en cuanto a lo manifestado por el Fisco Nacional con relación al formulario F.408 N/M acompañados por el recurrente en el IF-2024-124647071-APN-DTD#JGM y el IF-2024-124647175-APN-DTD#JGM, cabe señalar que dicha circunstancia constituye, en todo caso, un error material que no obsta a la procedencia del acogimiento en los términos de la Ley 27.743. Ello así, por cuanto el impuesto, el monto y los períodos fiscales allí consignados resultan coincidentes con los discutidos en autos, lo que permite considerar satisfechas las condiciones necesarias para acceder al régimen en cuestión.

Que en función de lo dispuesto por la Ley Nº 27.743, el Decreto Nº 608/2024 y la R.G. Nº 5525/2024 y que el acogimiento fue efectuado (vide fecha de consolidación 10/09/2024) dentro de los 60 días corridos de la vigencia de la R.G. Nº 5525/2024 (B.O. 17/07/2024) y no surgiendo de las constancias de autos que el recurrente se encuentre comprendido en las exclusiones previstas en la norma; procede tenerlo por desistido de la acción y del derecho -incluso el de repetición- en los presentes autos respecto de la obligación regularizada (arg. art. 3 de la Ley 27.743), con costas, quedando los honorarios a regularse reducidos al 50% en virtud de lo dispuesto en el art. 9 de la citada Ley; y por condonados los intereses según lo dispuesto en el inc. a) del artículo 6 de la mentada Ley y las multas (conf. art. 7 de la antedicha ley y arts. 20 y 23 de la R.G. 5525/2024), con costas por su orden, atento que respecto del conceptos no existe parte vencida.

**VI.-** Sentado lo anterior, en cuanto a las determinaciones de oficio apeladas por la Sra. Casal de Rey Marcela Soledad, en atención a una mayor claridad expositiva, conviene detallar los argumentos que llevaron al Fisco Nacional a los ajustes debatitos en las presentes actuaciones.

De conformidad con los antecedentes administrativos, la fiscalización llevada a cabo mediante la Orden de Intervención N° 2.147.705 tuvo su origen en la información recibida como consecuencia del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes - CRS, el cual prevé un intercambio automático de información sobre cuentas financieras informadas, habiéndose detectado que en el periodo fiscal 2016, la recurrente poseía una cuenta bancaria en el Banco Commerzbank, bajo el N° 6090773, conjuntamente con el Sr. Julio Casal de Rey como cotitular, la cual no habría sido declarada ante el Fisco Nacional (vide Cpo. Información del Exterior y traducción de los antecedentes administrativos).

Asimismo, la actora se encontraba inscripta en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. No obstante, como consecuencia de haberse detectado depósitos bancarios en el país en que la responsable figura como única titular (fs. 42 Cuerpo Principal) que resultaban incompatibles con los ingresos declarados a los fines de su categorización, en fecha 18/11/2022, mediante la resolución N° 2022-1024-E-AFIP-DVJUBD#SDGTLSS, se resolvió la exclusión de pleno derecho del régimen simplificado, conforme la causal prevista en el art. 20 inc. f) del Anexo de la Ley N° 24.977 (modif. y complementarias), desde el 01/04/2016 y disponiéndose el alta en los tributos de los que resulte responsable, de acuerdo a su actividad.

Como consecuencia de ello, se dispuso la fiscalización de la actora, a través de la cual, conforme los requerimientos efectuados, se le solicitó ala actora la justificación pertinente, quien manifestó no tener conocimiento de la existencia de la cuenta en trato.

No obstante, habiendo efectuado un detalle de los elementos aportados, la fiscalización avanzó respecto del encuadre legal de la cuenta existente en el exterior no declarada.

En tal sentido, de la información suministrada como consecuencia del acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes-CRS, se advirtió que la contribuyente poseía la cuenta bancaria de manera conjunta con el Sr. Julio Casa De Rey. A ello sumado que, de la documentación remitida, se le permitió acreditar la existencia, titularidad, disponibilidad y/o manejo de la misma, no surgiendo elementos que permitan establecer que algunos de los cotitulares resulten ajeno a ella, ni que carezcan de la disponibilidad de los bienes ocultos, quedando al margen de la relación jurídica tributaria.

Por lo tanto, al no haber aportado ningún elemento probatorio que acreditara la verdadera titularidad de los fondos depositados, con sustento en el primer párrafo del art. 18 de la ley 11.683, se estableció la totalidad de la obligación tributaria emergente en la cuenta bancaria oculta a ambos titulares.

Que dicho criterio se fundamentó en la razonable exposición de los hechos y en la imposibilidad en que la recurrente sumió al Fisco Nacional con su accionar omisivo, que hubiera revelado la medida de la participación de cada sujeto involucrado, como en la de declarar la cuenta bancaria en cuestión, de acuerdo a las normas legales y/o reglamentarias vigentes.

A fin de establecer los ingresos del periodo, se consideraron las acreditaciones verificadas en la cuenta bancaria del exterior y aquellas que surgen de las cuentas que posee la recurrente en el país las que figura como única titular, conforme surge de la base de datos e-fisco (vide fs. 42 del Cpo. Ppal. de los antecedentes administrativos).

Asimismo, se consideraron que los ingresos declarados en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, se encontraban subsumidos en las acreditaciones bancarias en el país.

Por otro lado, no se observaron indicios o indicadores que le permitiera a la fiscalización inferir el origen de los fondos que fueron depositados en la cuenta del exterior, por lo correspondió su encuadre en el Impuesto a las

Ganancias como ganancia de tercera categoría, en los términos del art. 49 inc. e) del tributo, en los términos de *“las demás ganancias no incluidas en otras categorías”*.

Por lo tanto, de la liquidación practicada, surgió un Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2016 de $5.274.713,70.

En lo que hace al Impuesto sobre los Bienes Personales de dicho periodo, como consecuencia del acuerdo mencionado, los actuantes detectaron que al 31/12/2016, la cuenta bancaria del exterior no declarada, con un total de bienes a dicha fecha por un valor de U$S 2.026.973,36, equivalente a $32.005.909,355, considerando un tipo de cambio comprador según el Banco de la Nación Argentina ($15,79) al 31/12/2016 (vide fs. 17 del Cpo. Informacion del Exterior y Traducción y fs. 61 del Cpo. Ppal. de los antecedentes administrativos).

En función de lo expuesto y en atención a lo dispuesto en los arts. 16 y17 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, resultando la recurrente ser sujeto del tributo ostentando la titularidad de los bienes en el exterior al 31/12/2016 no declarados, surgió un impuesto a ingresar, por el periodo fiscal 2016, de $238.232,56, cuya base imponible fue conformado de acuerdo a lo estipulado en el art. 24 de la Ley N° 23.966, vigente para dicho ejercicio.

**VII.-** Que corresponde a este Tribunal, resolver la cuestión de fondo respecto de los agravios articulados por la recurrente en su escrito de apelación.

En primer lugar, teniendo en cuenta que el Sr. Julio Casal de Rey efectuó la íntegra regularización del reclamo fiscal por los tributos omitidos en el período fiscal 2020 en cumplimiento de lo dispuesto la Ley N° 27.743 — en la que se lo ha tenido por desistido de la acción y del derecho, incluso de repetición, en el considerando precedente-, corresponde declarar abstracto el tratamiento de las Resoluciones N° 61/2024 (DV MRR2) y N° 62/2024 (DV MRR2), respecto del ajuste efectuado con sustento en la falta de declaración de la cuenta del exterior, debiendo imponerse las costas por su orden.

**VIII.-** Ahora bien, en lo que hace al ajuste formulado a la Sra. Marcela Soledad Casal De Rey en la resolución N° 61/2024 (DV MRR2), respecto de las acreditaciones bancarias en el país, cabe destacar que el caso a cuya resolución es llamado este Tribunal se basa en la determinación de oficio practicada por el Organismo Fiscal con fundamento en los indicios establecidos por el artículo 18 de la ley 11.683.

Cabe señalar que esta Sala -en su anterior conformación-, tiene dicho que “*los métodos presuntivos para la determinación de tributos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la Administración para que pueda cumplir sus objetivos en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias, o documentación que no resulte fehaciente... deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible”* (cfr. entre otros, “Armotec SACIFIC”, 10/02/1999, "Victorio Américo Gualtieri S.A.", 08/05/2007).

Es sabido que, en materia de determinaciones de oficio, la ley fija un orden de prelación cronológico: sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible (ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes) se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación. En otros términos, la Administración Fiscal debe primero agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o "sobre base cierta") y, sólo en los supuestos más arriba indicados, recurrir a aquel modo excepcional de determinación.

Ciertamente la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real

razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto (ver entre otros: "Dadea, Marta Elisa" - T.F.N. -Sala "B" – 22/12/83, "Antonio Gonzalez y Otros Mansión Almar" - T.F.N. - Sala "D" – 16/8/89, "Beraja, Alberto David y Dwek, José Roberto" - T.F.N. - Sala "A" – 25/2/98).

Tal como se dijo anteriormente, en el caso de autos, la determinación de oficio practicada por el organismo fiscal se funda en la presunción establecida en el primer párrafo del artículo 18 de la ley de procedimiento fiscal, esto es, la consecuencia prevista por la norma ante una determinada situación fáctica.

En la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, ha sido inveterada y pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y la Alzada (ver al respecto Ledesma, Amalia, TFN, Sala D, 18/07/2001, Inmobiliaria Quesada SRL, TFN, Sala A, 11/04/2000, Campisi, Benito, Sala B, 10/05/1999, Bur, Delia Matilde, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996).

Por lo tanto, la causa se refiere a una verdadera cuestión de hecho y prueba, correspondiendo a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arriba el juez administrativo debiendo aportar prueba concreta y fehaciente.

Siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla *"onus probandi incumbit ei qui dicit"*, es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

En tal sentido, se advierte que las defensas articuladas por la actora únicamente radican en la atribución que efectúa el Fisco Nacional de la cotitularidad de la cuenta bancaria radicada en Alemania, sosteniendo que no ha tenido dominio ni disposición sobre ella, no así respecto del ajuste referido a las acreditaciones bancarias nacionales.

Por lo tanto, en función de lo expuesto, corresponder confirmar parcialmente las resoluciones N° 61/2024 (DV MRR2), en cuanto determinan impuesto respecto de la parte que no ha devenido abstracto su tratamiento. Con costas.

**IX.-** Que en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

**X.-** Finalmente, corresponde expedirse en relación al ámbito infraccional, respecto de la multa aplicada a la Sra. Marcela Casal de Rey, en la porción del impuesto que se confirma, conforme lo expuesto en el considerando VIII.

En primer lugar, por lógica precedencia cabe pronunciarse sobre el planteo de prescripción articulado por la mencionada actora, el que no se ha sido planteado como excepción de previo y especial pronunciamiento, cuyo sustento radica en la inaplicabilidad retroactiva de las causales de suspensión.

Para un mejor análisis, a efectos de aplicar el ordenamiento jurídico vigente al caso bajo análisis, se impone atender a la plataforma fáctica que lo sustenta:

1) La infracción que se endilga a la recurrente corresponde al Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2016, cuyo vencimiento operó en 2017.

2) El 26/08/2020 el Congreso de la Nación sancionó la ley N° 27.562, que en su artículo 17 dispuso la suspensión por un año del curso de la prescripción.

3) La visa del procedimiento de determinación de oficio y de la instrucción del sumario correspondiente se produjo el 09/10/2023.

4) Finalmente, el 04/06/2024 el contribuyente se notificó de la resolución que impone la multa aquí redacción de fecha 03/06/2024.

Que según surge del relato de las partes, la controversia gira en torno a la operatividad de la prescripción, por cuanto la recurrente sostiene que las causales de suspensión no se aplican a su caso y por ello habría operado la prescripción, en tanto que el Organismo fiscal asevera que, en el caso particular, no importa retroactividad alguna sino que, tratándose de una norma de carácter procesal, surte efecto inmediato respecto de un plazo de prescripción en curso, concluyendo que la resolución fue emitida encontrándose expedita las acciones y poderes del fisco para imponer la sanción que se apela.

Así, cabe mencionar, que el artículo 56 de la Ley de Procedimiento Tributario dispone que *"Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben: a) Por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos..."*.

Asimismo, el artículo 57 de la misma ley establece que *"Comenzará a correr el término de la prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen"*.

Por su lado, el artículo 58 de la ley precitada dispone que *"Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible"*.

Finalmente, la ley N° 27.562 (B.O 26/08/2020) en su artículo 17 dispone "*Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales*"; debiendo tenerse presente que, de conformidad con el artículo 18 de dicha norma, sus disposiciones entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

Cabe dejar sentado que es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que *"las normas procesales son de aplicación inmediata a partir de su entrada en vigencia"* (Fallos: 95:201).

Que, no se comparte el argumento referido a la irretroactividad de la ley para el transcurso corrido de prescripción, dado que dicho lapso representaba un derecho en expectativa, una situación jurídica no concluida al momento de la entrada en vigor de la citada ley. En consecuencia, el curso de circunstancias precedentes que no hubieran generado efectos jurídicos fueron alcanzados por la suspensión dispuesta por dicha norma, como no puede ser de otro modo pues únicamente se puede suspender un plazo que ya se encuentra corriendo.

Asimismo, cabría adicionar que la misma cuestión ya ha merecido tratamiento por parte del Máximo Tribunal, en ocasión de establecerse similares alcances para la ley 23.495 del año 1987 –que instauró un régimen de normalización impositiva y cuyo artículo 49 establecía que se suspendía *"con carácter general por el término de 1 (un) año, el 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, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales"*– resolviéndose que la suspensión del curso de la prescripción prevista en el artículo transcripto alcanzaba a la generalidad de los contribuyentes, toda vez que no se había establecido vinculación exclusiva entre la suspensión y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria (Fallos 314:1656).

Vale destacar que dicho criterio fue ratificado por el Máximo Tribunal in re "AFIP-DGI c/ Paredes Cereales Sociedad Anónima s/recurso extraordinario" del 15/10/15 –adhiriendo al dictamen de la Procuración General de la Nación del 29/5/15–, en donde, con relación al artículo 44 de la ley 26.476, se pronunció por la aplicación literal del precepto.

Considerando la aplicación de suspensión anual de la mencionada ley N° 27.562, la prescripción hubiera operado el 01/01/2024.

Ahora bien, además el artículo agregado sin número a continuación del artículo 65 establece que: "*Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los periodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción*".

La vista del procedimiento de determinación de oficio y de la instrucción del sumario correspondiente se realizó el 09/10/2023 (dentro de los 180 días anteriores a la fecha en que hubiera operado la prescripción -01/01/2024-), por lo que corresponderá la suspensión mencionada por el plazo de 120 días hábiles y luego habrá que adicionar los días pendientes de cómputo (desde la citada notificación de la vista hasta el 01/01/2024).

Siendo así, cabe concluir que al momento en que el Organismo Fiscal dictó el acto recurrido ante esta instancia (03/06/2024), por lo que las acciones y poderes del Fisco no se encontraban prescriptos para la aplicación de la multa cuestionada en autos.

Por lo tanto, conforme la normativa indicada y en atención a lo expuesto, cabe desestimar lo peticionado por la recurrente.

Cabe destacar que si bien, el planteo de prescripción de fondo no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N., in re: "Colorín IMSSA (T.F.N. 24.123-I) c/D.G.I.", sentencia del 2 de julio de 2013).

**XI.-** Seguidamente, corresponde abocarse al tratamiento de la sanción aplicada en la resolución N° 61/2024 (DV MRR2), la cual se sustenta en los arts. 46 y 47 inc. d) de la Ley 11.683.

Que debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito,

ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

Que en las presentes actuaciones se encuentran acreditados los supuestos que habilitaron al Fisco Nacional a la utilización de las presunciones establecidas en el inc. d) del art. 47 de la ley de procedimiento fiscal, por cuanto la recurrente omitió la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2016, evadiendo el impuesto correspondiente.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, *"...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación."* (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)”

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que *“el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de esas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguna de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa”* (vide Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

No puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador, reduciendo intencionalmente el impuesto a favor del Fisco. La recurrente no ha aportado prueba que derribe los indicios graves colectados por el Fisco Nacional.

Por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re “Italiano, Antonio Alberto” (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente “Mazza, Generoso” la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser

modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala "B" in re "Triunfadores S.A." del 18/11/2008; y "Tamalet, Jorge Omar" del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria.

Conforme surge del acto aquí recurrido, el Juez administrativo utiliza la presunción del inciso d) del art. 47 de la ley de rito "*En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o de la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación*".

Así las cosas, es preciso advertir que fue necesaria la fiscalización para detectar la situación descripta, constatar que la falta de presentación de la declaración jurada y liquidar así el impuesto en su justa medida.

Asimismo, la recurrente nada ha expuesto ni acreditado en sentido contrario como para rebatir ese grave cuestionamiento.

No obstante, en lo que hace al quantum de la sanción aplicada si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en los actos atacados una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres (3) veces el impuesto omitido, por el contrario, no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirla al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que adhiero al voto del Dr. Porporatto, salvo en cuanto a la solución que propone para la cuestión tratada en el considerando X del mismo, relativa al rechazo del planteo de prescripción de la multa aplicada respecto de la porción de ajuste del Impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2016 que fue confirmada en base a las consideraciones expuestas en el considerando VII de su voto.

II.- Que vale resaltar aquí que la actora ha sostenido -acápite IV de su recurso- que dada la naturaleza penal de la sanción de multa, existe imposibilidad de aplicar retroactivamente causales de suspensión en perjuicio del imputado, fundando su planteo en la doctrina jurisprudencial de Fallos 287:76, por la que se estableció que la aplicación retroactiva de una causal de suspensión del plazo de prescripción de una multa aduanera resultaba inconstitucional por afectar el principio de legalidad e ir en detrimento de la ley penal más benigna.

III.- Entiendo que es diferente la solución que corresponde dar a ese puntual agravio sometido a decisión de esta Sala, toda vez que, a mi manera de ver, la acción punitiva correspondiente a la infracción del art. 46 de la ley 11.683 respecto del Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2016 se encontraba extinguida al momento de dictarse al acto sancionatorio de aplicación. Ello así, por haberse operado el plazo de prescripción con arreglo a las previsiones del art. 56 del citado cuerpo normativo.

El artículo 17 de la ley 27.562 (B.O 26/08/2020) dispuso: *"Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales."*.

Tal como lo he merituado al votar, en minoría, en la causa "Comsoft S.A." -del registro de esta Sala, sentenciada con fecha 01/02/2012-, no resulta de aplicación al supuesto bajo análisis la norma del artículo 17 referida precedentemente, toda vez que su incorporación como causal de suspensión es posterior al inicio del curso de prescripción correspondiente a la acción de la multa que se juzga en estos autos.

Mucho se ha discutido acerca de la naturaleza material o procesal del instituto de la prescripción, así como también de las derivaciones que habrían de seguirse según se adopte una u otra postura. Entre tales derivaciones, cabe traer a colación aquí la que refiere a la posibilidad -o no- de operar modificaciones legales que impliquen el prolongamiento de los plazos prescriptivos, aun cuando ello tenga lugar mediante la incorporación de causales suspensivas o interruptivas de su curso.

Una muy ilustrativa reseña histórica de esta discusión y de las diversas posturas que han adoptado prestigiosos autores a su respecto, es la que ha efectuado el Procurador General de la Nación al emitir su dictamen en el precedente de Fallos 330:5158. Allí señaló que *"La aplicación retroactiva de las leyes que amplían los plazos de la prescripción ha sido intensamente discutida en Alemania cuando se investigaban los delitos de guerra (...) Esta discusión renovó una disputa acerca de la naturaleza jurídica de los presupuestos del proceso, en especial, del plazo de la prescripción. Quienes comprendían a los presupuestos del proceso como institutos meramente procesales aceptaban la prolongación retroactiva de los plazos, mientras que quienes le atribuían contenido material, por el contrario, la rechazaban. (cfr. OTTO, Grundkurs Strafrecht, Allgemeine Strafrechtslehre, 61 edición, § 2/19 y s.).*

*Este debate ha dado lugar a un amplio abanico de opiniones jurídicas. El Tribunal Federal Constitucional de Alemania sostuvo la opinión de que la prescripción no está alcanzada por la prohibición de aplicación retroactiva de la ley más gravosa (BverfG 25, 287). La solución contraria, la irretroactividad de la modificación perjudicial, se fundamenta en que la prescripción posee naturaleza material (PASTOR, Prescripción..., p. 52; del mismo modo en: El plazo razonable en el proceso del estado de derecho, de. Ad-hoc, año 2002, p. 457 y s.), o bien en el argumento, que he referido en otro contexto (Interrupción de la prescripción de la acción penal por la "secuela del juicio", p. 437), de que el debate sobre la naturaleza jurídica del instituto no es determinante para la pregunta sobre la sujeción al principio de ley previa, puesto que a las disposiciones de derecho procesal -o a cierto grupo de ellas- también se aplica la prohibición de aplicación retroactiva de la ley penal más gravosa. Transita también este camino la idea de que la regulación de la prescripción constituye en Argentina "ley penal" en los términos del artículo 2° de nuestro Código Penal y que, por tanto, se le aplica la prohibición de retroactividad (cfr. voto de SCHIFFRIN, Cfed. La Plata, Sala III Penal, agosto 30- 1989, S.J.F.L., de, 135-323 y ss.)".*

Que tal consideración referida a que las normas que regulan la prescripción deben ser consideradas “ley penal”, es la que ha adoptado nuestra Corte Suprema de Justicia, incluso dentro del ámbito de las infracciones tipificadas en las normas fiscales, al señalar que *“Reconocido el carácter principalmente punitivo de las multas aduaneras, la incidencia a su respecto de leyes penales ‘ex post facto’ que implican empeorar las condiciones de los infractores, transgrede el principio constitucional de la irretroactividad de la ley penal, en cuyo concepto se incluye el estatuto de la prescripción...”* (Fallos 294:68; 304:849; 304:892; 305:332).

Conforme puede extraerse de la doctrina jurisprudencial transcripta precedentemente, la citada regla de no operatividad de la ley penal más gravosa exhibe raigambre constitucional, toda vez que ella deriva del principio de legalidad material, instituido en el art. 18 de la Carta Fundamental, asistiéndole razón a la apelante.

Ello así y por imperio de la citada regla penal, es dable concluir que no resulta aplicable al presente caso el supuesto de suspensión de la prescripción establecido en el artículo 17 de la ley 27.562.

Bajo la premisa señalada y en virtud de lo que surge del cómputo del plazo de prescripción de la acción relativa a la infracción juzgada en el *sub lite* con arreglo a las previsiones de los arts. 56 y 58 de la ley procedimental, corresponde hacer lugar a la prescripción planteada por la parte actora, con costas al Fisco Nacional.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

1) Tener al Sr. Julio Casal De Rey por desistido de la acción y del derecho -incluso el de repetición- en los presentes autos respecto de las obligaciones regularizadas (arg. art. 3 de la Ley 27.743), con costas; y por condonados los intereses y las multas (conf. art. 7 de la antedicha ley y arts. 20 y 23 de la R.G. 5525/2024), con costas por su orden, atento que respecto de estos últimos conceptos no existe parte vencida.

2) Declarar abstracto pronunciarse sobre la resolución N° 62/2024 (DV MRR2), conforme lo indicado en el considerando VII, con costas por su orden.

3) Declarar parcialmente abstracto pronunciarse sobre la resolución N° 61/2024 (DV MRR2), conforme lo indicado en el considerando VII, con costas por su orden.

4) Confirmar parcialmente la resolución N° 61/2024 (DV MRR2), en cuanto determina impuesto, intereses y multa, reduciendo la graduación de esta última a su mínimo legal, respecto de la cuestión que no ha devenido en abstracta. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden.

4) Ordenar al Fisco Nacional que, en el término de treinta (30) días, practique reliquidación en atención a la forma en que se resuelve en el punto que antecede.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.11.04 14:29:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.11.04 19:45:22 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.11.05 11:12:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.05 11:13:14 -03:00