

ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS – U.N.T.

AGENTES DE RETENCION EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION

C.P. Di Colantonio Emilio Javier

2024

PROLOGO

La responsabilidad de los agentes de retención en el Impuesto a las Ganancias está claramente establecida en la legislación. Se ha dejado en claro que los agentes de retención en caso de incumplimiento tienen consecuencias que pueden incluir sanciones administrativas, multas, intereses y la posibilidad de ser considerados responsables solidarios de la deuda tributaria. El adecuado cumplimiento de estas responsabilidades es esencial para el funcionamiento eficiente del sistema fiscal.

El presente trabajo tiene como objetivo ofrecer una visión integral sobre la figura del agente de retención en el contexto del Impuesto a las Ganancias, abarcando no sólo sus deberes y responsabilidades, sino también las consecuencias legales y fiscales derivadas de su incumplimiento. Realizar un estudio ordenado y preciso sobre la normativa del Impuesto a las Ganancias relacionada al tema, dejar establecido un análisis crítico sobre ésta y sobre las interpretaciones que se tiene de la misma, en base a una reciente controversia que se ha planteado en el fuero judicial.

CAPITULO I

MARCO TEORICO

Una de las características más notorias que presenta el régimen tributario que administra la Dirección General Impositiva, es la existencia de numerosos regímenes de retención, que se aplican sobre la generalidad de los pagos que el contribuyente realiza a sus empleados y proveedores.

Como principio general, el incumplimiento de la obligación de retener tiene encuadre en una figura infraccional, en función de la cual la DGI puede imponer penas de multa, de entre el 50 y el 100% del monto omitido de retener.

Cuando la retención que se omite practicar corresponde al Impuesto a las Ganancias, el caso también puede ser encuadrado en una disposición, contemplada en la propia ley que regula el gravamen, la cual autoriza a la DGI a determinar y exigir el pago del mayor impuesto resultante de impugnar el cómputo, en el “balance fiscal”, de los pagos en relación a los cuales el contribuyente incumplió la obligación de retener.

1-Agentes de retención

Deberán actuar como agentes de retención los siguientes sujetos siempre que se encuentren domiciliados o radicados en el país:

- Las entidades de derecho público.
- Las sociedades de economía mixta, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria.
- Las sociedades, asociaciones civiles, las fundaciones, las empresas o explotaciones unipersonales, las uniones transitorias de empresas, los agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios y asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas y las demás entidades de derecho privado, cualquiera sea su denominación o especie.
- Las entidades financieras
- Los fideicomisos por los pagos vinculados con su administración y gestión.

- Los fondos comunes de inversión por los pagos vinculados con su administración y gestión.
- Las cooperativas, excluidas las cooperativas de trabajo conformadas exclusivamente por asociados que revistan la condición de pequeños contribuyentes inscriptos en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social.
- Las personas físicas y las sucesiones indivisas, sólo cuando realicen pagos como consecuencia de su actividad empresarial o de servicio.
- Las cajas forenses, los colegios o consejos profesionales, las asociaciones de autores, compositores, escritores y demás entidades similares.
- Los administradores, agentes de bolsa, agentes de mercado abierto, mandatarios, consignatarios, rematadores, comisionistas, mercados de cereales a término y demás intermediarios, con relación a los pagos que efectúen por cuenta de terceros, cuando sobre los mismos no se hubiera practicado, de haber correspondido, la respectiva retención.
- Los sujetos radicados en el territorio aduanero general o especial, por las operaciones contratadas con proveedores o prestadores radicados en zonas francas.
- Los sujetos radicados en zonas francas, por las operaciones contratadas con proveedores o prestadores radicados en el territorio aduanero general o especial o en distintas zonas francas.

El marco normativo que regula los agentes de Retención del Impuesto a las Ganancias está compuesto principalmente por la Ley del Impuesto a las Ganancias, sus modificatorias, y las normas y resoluciones emitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Este marco define las obligaciones de los agentes de retención, los procedimientos para llevar a cabo las retenciones y el pago al fisco, así como las responsabilidades y sanciones en caso de incumplimiento.

Son sujetos pasibles de la retención:

- Las personas físicas y sucesiones indivisas,
- Empresas o explotaciones unipersonales,

- Sociedades y asociaciones civiles, fundaciones y demás personas jurídicas de carácter público o privado,
- Fideicomisos constituidos en el país y fondos comunes de inversión constituidos en el país.
- Establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero,
- Los integrantes de las uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas.

Obligaciones de los Agentes de Retención

1. Retención:

- El agente de retención está obligado a descontar el Impuesto a las Ganancias de las sumas que pague a sus empleados, proveedores o contratistas. Las alícuotas de retención varían dependiendo de la naturaleza del ingreso, la categoría del contribuyente y las modificaciones impositivas de cada año.

2. Declaración y Pago:

- Los agentes de retención deben informar y depositar las retenciones realizadas dentro de los plazos establecidos por la AFIP. Esto se realiza a través de la presentación de la Declaración Jurada y el pago a través de los medios habilitados para tal fin.

3. Comprobante de Retención:

- El agente de retención debe emitir el correspondiente comprobante de retención a la persona o entidad cuya ganancia fue retenida. Este comprobante será utilizado por el retenido para justificar el pago ante la AFIP y, en su caso, deducir el monto retenido en su propia Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias.

4. Obligación de Actuar como Intermediarios:

- Los agentes de retención actúan como intermediarios entre el contribuyente y el fisco.

5. Responsabilidad de los Agentes de Retención:

- Los agentes de retención tienen responsabilidad objetiva, lo que significa que, si no cumplen con su obligación de retener y pagar a la AFIP, pueden ser sancionados.

2- Incumplimiento de la Obligación – Ley Impuesto a Las Ganancias

2.1 Impugnación del gasto

El artículo 43 de la Ley de Impuesto a las Ganancias prevé: “Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la AFIP podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste.”

Resulta válido dedicar gran atención a algunas definiciones realizadas en el presente decisorio:

- En el artículo 43 de la Ley del Impuesto a las Ganancias se prevén las consecuencias de orden tributario que deberán ser soportadas ante el incumplimiento de la obligación de efectuar la retención del gravamen.
- No hay diferencia entre costo y gasto para aplicar el artículo 43, pues las normas impositivas no deben, necesariamente, entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla.
- Ha parecido lógico impedir que el responsable practique deducciones vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento.
- El artículo 43 funciona en los hechos como un castigo al infractor, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario.

2.2- Gastos Deducibles

En el contexto del Impuesto a las Ganancias (LIG), los gastos deducibles son aquellos gastos necesarios y relacionados directamente con la obtención de ingresos gravados, o en su caso para mantener y conservar la fuente (LIG - Art. 23: “Para establecer la

ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga...”).

LIG Artículo 83: “Los gastos cuya deducción admite ésta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, exentas y/o no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva. Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras.”

Honorarios Profesionales

Vamos a definir este concepto debido a que será determinante en un antecedente reciente el cual abordaremos en el siguiente capítulo.

Los honorarios profesionales pueden ser considerados gastos deducibles del Impuesto a las Ganancias, tanto para personas físicas como para personas jurídicas, siempre que se cumplan ciertos requisitos establecidos en la misma.

Para que los honorarios profesionales sean considerados como gastos deducibles, deben cumplir con los siguientes requisitos:

1. Relación con la Actividad Generadora de Ingresos:
 - Los honorarios profesionales deben estar directamente relacionados con la actividad económica que genera los ingresos sobre los cuales se aplica el Impuesto a las Ganancias.
2. Que el Gasto sea Necesario para Obtener los Ingresos:
 - Los honorarios deben ser necesarios y razonables para la obtención de los ingresos. Esto implica que el gasto sea proporcional y adecuado al tipo de actividad que desarrolla el contribuyente.

3. Formalización del Pago y Documentación:

- Los honorarios deben estar documentados mediante los correspondientes comprobantes.

4. Que el Gasto sea Efectivamente Realizado:

- Los honorarios no se pueden deducir si el gasto no se ha realizado efectivamente. Esto implica que debe existir un pago real y no solo un compromiso de pago.

3- Omisión de impuestos. Sanciones. Ley de Procedimiento Tributario

El art. 45 de la Ley 11.683 prevé: “Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:

a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.

b) Actuar como **agentes de retención o percepción**.

c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas.

Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Cuando mediara **reincidencia** en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se

encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.”

La “reincidencia” debe considerarse en la medida que la sanción por la infracción anterior se encuentre “firme”.

Como todos conocemos, para que se cometa la infracción deben configurarse los elementos objetivos y subjetivos, conforme el principio de personalidad de la pena ⁽¹⁾.

El elemento objetivo se configura con la omisión de ingreso del impuesto por falta de presentación de declaración jurada el día del vencimiento que corresponda para su presentación y pago o por la omisión de ingreso por ser inexacta la declaración jurada presentada.

El elemento subjetivo es la culpa, es decir, la conducta negligente o imprudente del contribuyente o responsable.

El autor será el contribuyente o responsable de la presentación y pago del impuesto, es decir, el responsable por deuda propia o por deuda ajena.

Error excusable

Aplicable cuando la norma (por su complejidad, oscuridad o novedad) admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deben valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

Multa por incumplimiento de los agentes de retención y percepción

Art. 48 (ley 11.683): “Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido, **los agentes de retención o percepción** que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo”.

(1) En Parafina del Plata SACI, CSJN, 02/09/1968, nuestro máximo tribunal indicó: “se consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.”

- El artículo 49 (ley 11.683): por primera vez contempla la posibilidad de: eximir de sanción para los agentes que no fueren reincidentes en la comisión de sanciones materiales en la medida que regularicen su situación antes de la notificación de la orden de intervención.
- “Cuando se tratare de agentes de retención o percepción, se considerará regularizada su situación cuando ingresen en forma total las retenciones o percepciones que hubieren mantenido en su poder o, en caso que hayan omitido actuar como tales y encontrándose aún vigente la obligación principal, ingrese el importe equivalente al de las retenciones o percepciones correspondientes”.

4- Responsabilidad de los Agentes de Retención

El Art. 8 de la Ley de Procedimiento Tributario establece: “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:

...c) “ los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la AFIP dentro de los 15 días siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento de plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la AFIP, en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectiva...”.

Debemos tener en cuenta que, una vez practicada la retención, el agente responsable pasa a ser el deudor del tributo en lugar del beneficiario. Diferente es la situación si no se practicara la correspondiente retención. En este caso la AFIP podrá reclamar a ambos (pagador y beneficiario) el ingreso de dicho impuesto, liberándose el agente de retención si demuestra que el contribuyente- beneficiario- pagó el gravamen. La obligación de retener no es de carácter formal sino material.

La Ley de Procedimiento Tributario establece que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores de tributo, entre otros, los agentes de retención por el impuesto que omitieron retener, excepto que prueben que el contribuyente pago el impuesto por el que el agente de retención no retuvo. En este punto tenemos que tener en cuenta algunas situaciones diferentes que pueden plantearse en la práctica, si el agente de retención retiene, el único obligado frente al fisco será el agente de retención por la retención que practicó, de forma tal que el beneficiario del pago podrá computar como pago a cuenta la retención sufrida, independientemente si el agente de retención deposito o no la retención que en su oportunidad práctico. Diferente es el caso cuando el agente de retención omite efectuar la retención, en tal caso el fisco podrá reclamarle la retención omitida tanto al agente de retención como al beneficiario del pago, liberándose el agente de retención, en la medida que pueda probar que el beneficiario del pago ingreso el impuesto correspondiente.

CAPITULO II

JURISPRUDENCIA

1- Antecedentes administrativos

1.1- Dictamen 74 de la Dirección de Asesoría Técnica

El Dictamen 74 de la Dirección de Asesoría Técnica del 21 de noviembre del 2003, este caso el contribuyente alquilaba buques factoría e instalaciones industriales, y cancelaba las facturas que recibía del prestador mediante compensación de cuentas, porque tenía un crédito con el prestador fruto de pagos efectuados por cuenta y orden de él, adelantos realizados y por algunas otras cuestiones, de forma tal que entonces estas facturas que había recibido por el alquiler de los buques factoría y las instalaciones industriales, fueron canceladas por compensaciones de saldos, básicamente por deudas mutuas contraídas. El contribuyente en el momento del pago no retuvo el impuesto a las ganancias aduciendo que había posibilidad de retención porque no disponía de suma dineraria alguna para poder retener, porque había justamente cancelado las cuentas mediante el instituto de la compensación de saldos.

La Dirección de Asesoría Técnica analiza las particularidades de la operación y termina concluyendo que en realidad debió haberse efectuado la retención porque la compensación era una forma de pago, y ello estaba así contemplado en la Ley de Impuesto a las Ganancias, consecuentemente el agente de retención debió haber practicado la retención del impuesto por los importes oportunamente compensados. Respecto del artículo 43, lo único que dice la Dirección es que en función de lo que establece este artículo procede la impugnación del gasto, atento que se pudo verificar que el contribuyente no retuvo el impuesto a las ganancias, cuando debió haberlo hecho en el momento en que se produjo la compensación de los saldos.

1.2- Dictamen 68 de la Dirección de Asesoría Legal

Es importante también tener en cuenta que hay otro dictamen, el Dictamen 68 de la Dirección de Asesoría Legal, del 6 de septiembre de 2001, que se expidió en el mismo sentido que la Dirección de Asesoría Técnica, es decir a favor de la aplicación del artículo 43 en los casos de omisión de retención del impuesto a las ganancias.

2- Antecedentes judiciales

2.1- CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SALA II - ESTANCIA EL CHERQUE S.A. TF 30518-I c/DGI

El primer caso a comentar es la “Estancia El Cherque S.A.”, Tribunal Fiscal Sala B del 27 de junio del 2012: Era una explotación agropecuaria que se dedicaba a la cría de ganado, lanar y bovino y la venta fundamentalmente de lana, también de carne y cuero, pero fundamentalmente lana. La empresa se dedicaba a la Contratación de terceros para el servicio de esquila, estos terceros que eran personas físicas aportaban los bienes de uso, y el personal, para poder prestar el servicio de esquila necesario para la obtención de lana que posteriormente la empresa vendía.

AFIP realizó una una fiscalización a la empresa, se analizaron los servicios contratados, se circularizaron a los prestadores del servicio, se verifico que las operaciones existieron, los proveedores habían declarado las facturas en el Impuesto al Valor Agregado en su balance fiscal en el impuesto a las ganancias, los movimientos bancarios cerraban en cuanto al movimiento de fondos, en definitiva, no había ninguna duda en este caso en particular que las operaciones existieron, los prestadores tenían capacidad operativa para prestar el servicio, y tampoco había ningún cuestionamiento respecto del valor de los servicios prestados. Sin embargo la única falta que había cometido el contribuyente era no haber retenido impuesto a las ganancias cuando pagó las facturas por los servicios de esquila.

AFIP por aplicación del artículo 43 impugnó estos gastos, determinó de oficio el impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2002 y 2003 con intereses, y aplicó una multa

del 70% en función de lo que establece el artículo 45 de la Ley de Procedimiento. Es importante tener en cuenta la desproporción entre la falta cometida y la sanción aplicada. Las retenciones que se habían omitido eran por \$1.130 y la diferencia del impuesto, en este caso el impuesto a las ganancias, era de \$25.261 de forma tal que la retención omitida era menos del 5% de la diferencia del impuesto que estaba reclamando la Dirección.

El Tribunal Fiscal analiza los antecedentes del caso, y revocan totalmente la resolución de AFIP, por considerar que la vía utilizada en este caso resultaba excesivamente gravosa para el contribuyente, en función también de los hechos de la causa, tengamos presente que en las operaciones habían existido, los proveedores habían declarado tales facturas en ganancias, en valor agregado, de forma tal que no le pareció razonable al Tribunal Fiscal utilizar el mecanismo del artículo 43 e impugnar consecuentemente estos gastos. Además, considera el Tribunal de que no resulta obviamente justificada la falta de retención en que incurrió el contribuyente, pero menciona que el fisco tenía otros elementos por la ley de procedimiento, para reclamar la retención omitida o eventualmente sancionar al contribuyente por el incumplimiento en que había incurrido.

Consecuentemente entonces el Tribunal Fiscal revoca la determinación y AFIP apela a la Cámara y este tema es tratado en la Sala II, y la sentencia es del 28 de febrero del 2013. Analiza la Cámara la relación entre el artículo 43 del Impuesto a las Ganancias y el artículo 45 de la Ley de Procedimiento, intenta establecer las diferencias entre uno y otro, de alguna forma dice que el artículo 43 genera consecuencias de índole tributaria que es la impugnación del gasto porque no se retuvo, y el consecuente aumento del impuesto a las ganancias del contribuyente, mientras que el artículo 45 de la Ley de Procedimiento impone una sanción por el incumplimiento.

En definitiva dice que la omisión genera dos consecuencias, una consecuencia estrictamente tributaria que es el aumento del impuesto a las ganancias derivado de la impugnación del gasto, y una consecuencia contravencional que es la aplicación de la multa que prevé la ley 11.683. Y además, de alguna forma intenta sostener de que la consecuencia de la aplicación del artículo 43 no resulta una sanción equiparable o

superpuesta con la del artículo 45 de la ley de procedimiento porque la considera una condición adicional que la ley establece para que proceda la deducción del gasto.

Hay un aspecto importante que señala la Cámara en esta causa, dice que “si quien omitió actuar como agente de retención pudiera demostrar que el contribuyente ingresó la suma no retenida, esto lo liberará de toda responsabilidad como agente de retención”, y en esta causa en particular, Estancia El Charque no probó que los prestadores del servicio de esquila se habían auto retenido, por la suma que la Estancia El Cherque S.A. no retuvo. En realidad el artículo 43 dice que la deducción del gasto no podrá corresponder cuando el agente de retención omite actuar como agente de retención, nada dice cuando tal responsabilidad de alguna forma desaparece porque el propio contribuyente se auto retiene el impuesto, pero de todas maneras pareciera desprenderse de este comentario que hace la Cámara que la solución podría haber sido diferente si el beneficiario del pago hubiera practicado la auto retención que expresamente contempla la Resolución General 830/2000.

Por las razones expuestas entonces la Cámara revoca el fallo del Tribunal Fiscal confirmado en las resoluciones del fisco, excepto y esto es importante tenerlo en cuenta, en la aplicación de la multa del 70% porque considera en este punto que el artículo 43 al no ser imperativo para el fisco, le otorga la facultad de hacer uso o no de este mecanismo. El contribuyente cuando presenta la declaración jurada originaria, no está en condiciones de saber si el fisco va a ser uso o no de esta función, por lo tanto la declaración jurada la presentó correctamente. El hecho de que después el fisco haga uso de la opción que prevé el artículo 43 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y le impugne el gasto deducido no implica que haya habido un error en la declaración jurada presentada por parte del contribuyente, porque no podía saber si el fisco iba a hacer uso o no de la facultad que el artículo 43 le otorga.

Consecuentemente, se revoca el fallo del Tribunal Fiscal, confirma las resoluciones de la Dirección excepto en la aplicación de la multa, esta parte es revocada.

Conclusión entonces de este antecedente de la Cámara, procede el artículo 43, corresponde entonces la impugnación del gasto, el reclamo de impuesto a las ganancias consecuente, pero no corresponde la multa por omisión del artículo 45 de la Ley de

Procedimiento Tributario. De más está decir que si no corresponde multa por omisión menos podrá corresponder la multa por defraudación.

2.2- CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SALA III - MDQ LE SPORT S.A. (TF 29975-I) c/DGI.

Veamos la siguiente causa, MDQ Le Sport S.A., también Tribunal Fiscal, la misma Sala B, del 31 de mayo del 2011, en este caso se trataba de una sociedad anónima que se dedicaba a la venta por menor de articulo deportivos, venta al por mayor de calzado e indumentaria deportiva, se habían realizado pagos a proveedores por compras de mercaderías que superaban los montos no sujetos a retención que establecía la R.G. 830, la empresa no había actuado como agente de retención del impuesto. La DGI ajustó el impuesto a las ganancias por impugnación del gasto, en este caso se trataba de un ajuste de quebranto, por lo que hizo la Dirección fue reducir el quebranto que había declarado inicialmente el contribuyente.

Aquí el contribuyente se defiende planteando que en realidad no correspondía la aplicación del artículo 43, porque el mismo habla de gastos y no habla de compras de mercaderías, en el caso particular que estamos tratando se trataba de compras de mercadería que integraba en definitiva el costo de venta, esto forma parte del resultado bruto de la operación, después vienen las deducciones de los gastos, tal como la propia ley de impuesto a las ganancias lo contempla. El costo de venta está contemplado en la propia Ley de Impuesto a las Ganancias, de forma tal de que intentaba sostener el contribuyente de que aplicando literalmente el texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias, no correspondía en el caso en particular aplicar tal precepto porque no se trataba, reitero de gastos, sino de compras de bienes de cambio.

El Tribunal Fiscal termina revocando la determinación del fisco, pero por otra razón, no la esgrimida por el contribuyente. En realidad en este caso en particular el fisco había verificado la existencia de los bienes, había alguna duda respecto de los proveedores que habían facturado porque se circularizaron los proveedores, pero no pudieron localizarse en los domicilios, los cheques no habían sido emitido a nombre de los

proveedores que habían facturado las mercaderías, pero si se pudo demostrar de que los bienes existieron, de forma tal de que por aplicación del artículo 40 del Impuesto a las Ganancias, la Dirección admitió el computo de la compra en el impuesto a las ganancias, y no aplicó “salidas no documentadas”, porque se trataba de la existencia de bienes.

Entonces lo que hizo el Tribunal fue sostener que habría una cierta incongruencia por parte del fisco, porque por un lado acepta la existencia de los bienes, no ajusta el impuesto a las ganancias en función de lo que dispone el artículo 40 que es “salidas no documentadas”, no reclama el impuesto de terceros, por lo que establece el propio artículo, pero por otra parte impugna el gasto porque no retuvo en función de lo que dispone el artículo 43, haciendo hincapié de que esto es una facultad que tiene el fisco, no es imperativo para él, de forma tal de que no parecía razonable llegar a la conclusión a la que había arribado en su oportunidad la Dirección.

El Tribunal por esta otra razón termina revocando la determinación de oficio. El fisco, de más está decir, apela. Esto llega a la Sala III, la anterior que habíamos visto era la Sala II, y la sentencia es del 21 de marzo del 2013, y también aquí la Cámara revoca el fallo del Tribunal Fiscal. Algún comentario también, hemos visto Sala B, hay algunos antecedentes favorables al contribuyente en Sala C y Sala D, con lo cual diría que la mayoría del Tribunal está en contra de la aplicación del artículo 43 pero no así la Cámara. En ésta última, hay tres salas que comparten la posición del fisco.

La Cámara en esta causa revoca el fallo del Tribunal Fiscal porque considera que el fisco tiene facultades para impugnar el gasto en función de la letra del artículo 43 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Primero analiza el carácter del agente de retención, diferencia al agente de retención del contribuyente, en el caso particular del agente de retención tiene que cumplir una carga pública, en definitiva se sitúa en lugar del fisco frente al contribuyente por mandato legal, retiene una parte del precio que debe abonar por sus compras, por los servicios que recibe, y se obliga de más está decir, a ingresar las sumas retenidas a la orden del fisco.

El contribuyente en definitiva es la persona física o jurídica que asume una deuda en carácter de propia porque se verifica a su nombre el hecho imponible que la Ley contempla, en cambio el agente de retención es el que tiene que actuar como responsable por deuda ajena reteniendo el impuesto que corresponda, en oportunidad del pago, en función de lo que establece la ley y la resolución que reglamenta. Son dos relaciones jurídicas totalmente diferentes. Sostiene entonces también la Cámara que este artículo 43 lo que busca es castigar al agente de retención que no cumple con su obligación de retener, y la omisión de retener da lugar a la impugnación del gasto, esto incrementa el impuesto a las ganancias declarado. El considerando 3 que estamos mencionando dice “puesto que el agente de retención al impugnarse el gasto, acaba ingresando las multas no retenidas abonando él, un mayor impuesto”, en realidad termina ingresando mucho más que la suma no retenida, no solamente la suma no retenida, y esto es importante tenerlo en cuenta porque concluye en la falta de proporcionalidad entre la falta cometida y la sanción aplicada.

Otro aspecto importante que señala la Cámara es que en realidad la existencia de los bienes que en este caso había sido probada y aceptada por el fisco, en nada limita la facultad que el artículo 43 le otorga a la Dirección de impugnar el gasto. Es decir, los bienes pueden existir, es más, en la causa de Estancia El Cherque S.A., no había ninguna duda de que el servicio se había prestado, las operaciones habían sido declaradas por los prestadores del servicio, en este caso en particular si bien había duda respecto de los proveedores de los bienes, los bienes existieron de forma tal de que el fisco admitió que no correspondía ajustar el impuesto a las ganancias en función de lo que establecía el propio artículo 40. Sin embargo para la Cámara esto no tiene nada que ver con la facultad de que el fisco tiene de impugnar el gasto cuando se omite efectuar la retención. Y acá lo mismo, en el punto 4 que estamos comentando, termina diciendo que la impugnación del gasto fue para obtener aun cuando indirectamente el cumplimiento del ingreso de las sumas que debió haber retenido por su carácter de agente de retención, de vuelta termina ingresando mucho más que la retención que no practicó. En conclusión entonces la Cámara termina revocando el fallo del Tribunal Fiscal

y confirmado la determinación de oficio. Dejamos en claro que en este caso era un ajuste de quebrantos.

Después, de alguna forma intenta darle más fuerza a su posición, planteando que en este caso en particular había alguna duda respecto de los proveedores en cuestión porque no habían podido ser localizados en sus domicilios, porque los cheques no habían sido emitido a su nombre, sin embargo esto no cambia el fondo de la cuestión en cuanto a la resolución del tema.

2.3- CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SALA IV - SAN JUAN S.A. (TF 29974-I) c/DGI.

En la causa San Juan S.A., la Corte Suprema ha sido contundente al resolver que el artículo 43 de la ley de Impuesto a las Ganancias es un “castigo”. El Máximo Tribunal destacó que, más allá de que se encuentre probado que el gasto existió, y que los bienes de cambio fueron adquiridos por la empresa, ello no invalida la figura penal aplicada - artículo 43 (Ley Imp. Ganancias)-, que persigue la represión de la conducta ilícita de omisión de actuar como agente de retención con un alcance punitivo, por lo que dicha sanción resulta procedente.

La CSJN resolvió que la impugnación realizada por la AFIP respecto del gasto en el balance impositivo es una sanción que la Administración Tributaria puede aplicar cuando se ha omitido la retención del Impuesto a las Ganancias a un proveedor, lo cual surge del texto de la Ley del Impuesto a las Ganancias en su artículo 43.

Éste es un dictamen de la procuradora Laura Monti del 1° de abril del 2014. En este caso también la AFIP había impugnado gastos por aplicación del artículo 43, la Sala 4 de la Cámara había confirmado la sentencia del Tribunal Fiscal que había confirmado la resolución determinativa de oficio del fisco, en este caso también se trataba de un ajuste de quebrantos del período fiscal 2003. Aquí también la defensa del contribuyente es similar a la que habíamos comentado en la causa anterior, plantea que el artículo 43 habla de gastos, no se refiere a la compra de bienes de cambio, por lo tanto la compra

de bienes de cambio por la que no se retuvo el impuesto no debiera ser sancionada por aplicación del artículo 43 en función de la letra de la norma.

La Dra. Monti considera que no debe analizarse literalmente este artículo, el concepto de gastos debe ser amplio en su entendimiento y además resalta que no hay antecedentes en el sentido de que el legislador haya querido diferenciar el tratamiento que corresponde dispensarse a los gastos, por los que no se retuvo, respecto de las compras de bienes de cambio por las que no se retuvo. Si señala que el objetivo del artículo 43 fue castigar la deducción que puede pretender el contribuyente en los casos en que no haya practicado la retención correspondiente. Reitera que no hay un tratamiento diferencial expresamente previsto para las adquisiciones de bienes de cambio.

Nada dice la Dra. Monti respecto de la eventual superposición de esta sanción, porque en definitiva termina diciendo que el propósito de la ley es o fue castigar al contribuyente, con lo cual si ese fue el propósito no hay ninguna duda de que se trata de una sanción, pero la Dra. Monti no hace referencia respecto de la superposición de esta sanción con la que establece el artículo 45 de la Ley de Procedimiento. Fíjense que sostiene que se trata de una medida de índole estrictamente penal que persigue la represión de una conducta ilícita, la omisión de actuar como agente de retención, con un alcance eminentemente punitivo, o sea es claro de este considerando de que se trata de una pena, una sanción. Termina la procuradora entonces considerando que debe confirmarse la sentencia apelada, opinando entonces que el fisco puede impugnar los gastos como sanción por la omisión de retención del impuesto a las ganancias, sin que ello implique desconocer la veracidad de las operaciones, vuelve aquí sobre el argumento que habíamos comentado de la Cámara, no tiene nada que ver que la operación exista respecto de la posibilidad de que el fisco haga uso de la facultad de impugnar el gasto porque no se retuvo.

Sentencia y doctrina jurisprudencial:

“Acreditado el incumplimiento de la obligación legal que pesa sobre el agente de retención, la consecuencia prevista por la norma -la posibilidad de que el Fisco impugne en el balance fiscal el gasto realizado por aquél- excede el mero interés patrimonial que

es protegido por otras disposiciones del ordenamiento jurídico al consagrar la responsabilidad solidaria por el tributo omitido (art. 8, inciso c, de la ley 11.683) y, en consecuencia, funciona en los hechos como un castigo al infractor, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario.”

El fallo San Juan S.A. se centró en dos aspectos principales:

1. Obligación de los Agentes de Retención: La Corte aclaró que los agentes de retención no pueden dejar de cumplir con su rol, ya que su responsabilidad está claramente definida por la ley. Su función es retener y transferir los montos a la AFIP sin que pueda cuestionarse la retención misma, salvo que se resuelva la controversia de fondo en un procedimiento administrativo.
2. No Interferencia en la Disputa Tributaria: En cuanto a las disputas sobre la aplicación del impuesto, la Corte dejó claro que el agente de retención no tiene la facultad de juzgar la validez del impuesto o de la retención. El procedimiento para resolver cualquier conflicto sobre la retención debe seguir su curso en los tribunales o ante la AFIP, pero no interfiere con la obligación de retener.

Consecuencias

El Fallo San Juan S.A. reafirmó principios importantes en particular:

- Clarificación del Rol del Agente de Retención: El fallo dejó claro que, como agente de retención, debe cumplir con la ley tributaria vigente y no puede optar por no retener el impuesto basándose en sus propias interpretaciones del alcance de las normativas fiscales.
- Seguridad Jurídica: La decisión dio mayor claridad sobre las responsabilidades de las empresas y contribuyó a evitar la evasión fiscal o la falta de cumplimiento de los deberes tributarios.
- Futuro de las Disputas sobre Retenciones: A partir de este fallo, cualquier disputa sobre la validez o el monto de las retenciones deberá resolverse por los canales

adecuados, pero mientras tanto, el agente de retención sigue siendo responsable de cumplir con la norma.

2.4- CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SALA III – MUELLE OCHO S.A. (TF 28170-I) c/DGI.

Finalmente, es muy importante tener presente éste antecedente: la causa Muelle Ocho S.A de septiembre del 2024.

La AFIP determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2003 y aplicó una multa a la firma Muelle Ocho S.A. La empresa recurrió la determinación de oficio y el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar parcialmente.

En este entendimiento, la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante la sentencia del 06/03/2023, resolvió revocar la resolución Nº 88/2006 exclusivamente en relación al ajuste originado en la impugnación de la deducción de la factura de \$30.000 con sustento en lo dispuesto en el art. 43 de la ley del impuesto a las ganancias, así como la multa aplicada en aquel concepto, y confirmarla en los restantes ajustes y sus respectivas multas. Asimismo, ordenó que el Fisco Nacional realice la liquidación de las sumas que en definitiva debía ingresar Muelle Ocho S.A. Para decidir de ese modo, el Tribunal Fiscal de la Nación en primer lugar puso de resalto que los ajustes fueron por incumplimiento al art. 80 de la ley de impuesto a las ganancias. Puntalmente, se impugnaron dichos gastos:

a) \$1.827,87, provenientes del ejercicio 2002 por tratarse de facturas de servicios no emitidos a Muelle Ocho S.A.

b) \$16.976,44, por tratarse de facturas por reparaciones a buques no pertenecientes a Muelle Ocho S.A.

c) \$100.000, correspondiente a una garantía constituida ante el Consejo Federal Pesquero para la importación de un buque, que no fue concretada, y como la empresa no aportó ninguna constancia de la existencia de reclamos judiciales con sentencia firme con el objeto de recuperar dicho importe, no se justificó la pérdida deducida.

d) \$24.343,80 por compras de combustible no consumido en el periodo fiscal 2003 que la firma cargó al resultado del ejercicio

e) \$12.281,05 por facturas de compras a monotributistas por infringir lo establecido en el art. 30 de la ley 24.977, art. 10 R.G. 226 y art. 59 RG. 619.

f) \$30.000 correspondiente al Recibo 0000-00000161 del 14 de abril de 2003 emitido por el profesional “Carlos Augusto Lo Turco” en concepto de honorarios, en virtud de lo dispuesto por el art. 40 de la ley de impuesto a las ganancias, toda vez que Muelle Ocho S.A. no cumplió con su obligación de retener el tributo según la R.G. 830.

g) \$3.060.631 sobre el que se aplicó la presunción de incremento patrimonial no justificado en los términos del art. 18, inc. de la ley 11.683 en relación a un préstamo recibido de la firma Pier Eighty Eight International S.A.

h) \$168.654,47 por intereses devengados provenientes del préstamo observado

i) \$485,35 por deducción de multas fiscales en atención a la infracción al art. 145 del decreto reglamentario de la ley del gravamen

j) \$131,18 por la detracción efectuada al balance impositivo correspondiente al ejercicio 2003, en razón de haberse registrado facturas de compras duplicadas con cargo a resultados, de acuerdo a lo establecido por el art. 80 de la ley del tributo. La actora reconoció expresamente - en la oportunidad de la presentación del recurso ante el TFN - los ajustes indicados en el primer apartado de este decisorio como a), b), d) parcialmente hasta la suma de \$1.655,16, h), y j), circunstancia que llevo al Tribunal Fiscal a confirmarlos, con costas. La misma solución aplicó para el ajuste e), en atención a que no expresó agravios al respecto.

Con respecto a la impugnación de la deducción del gasto de \$100.000 por la garantía constituida ante el Consejo Federal Pesquero y sobre la impugnación de \$24.343,80, el Tribunal entendió de las constancias probatorias de la causa no se podía acreditar la pérdida definitiva del monto en el ejercicio 2003 que habilitara su deducción.

En relación con la impugnación de la AFIP sobre la deducción de \$30.000 en concepto de honorarios abonados al abogado Carlos Lo Turco con sustento en lo dispuesto en el

art. 43 de la ley del impuesto a las ganancias, el Tribunal Fiscal de la Nación, en atención a la prueba producida por la empresa Muelle Ocho S.A. - especialmente respecto de la contestación de oficio de la AFIP - , **sostuvo que quedó acreditado que el abogado ingresó el impuesto según la declaración jurada, por ello revocó la resolución en este único aspecto.**

Se agravia de la revocación realizada por el Tribunal sobre el ajuste originado en la impugnación de la deducción de la factura de \$30.000 en concepto de honorarios del abogado. Sostiene que la aplicación que realiza el tribunal administrativo del precedente “San Juan S.A.” resulta manifiestamente contraria a derecho, ya que alega que la Corte en ningún momento habilitó la posibilidad de eximir de responsabilidad al agente de retención objeto de la impugnación de gastos en aquel caso concreto.

Alcances del pronunciamiento

De manera preliminar, es necesario advertir que la Sala III no se encuentra obligada a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido.

Considera que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal resulta ajustado a derecho. Realizado el relato de los agravios de la demandada y la postura del Tribunal Fiscal, corresponde mencionar que la cuestión a resolver se circunscribe a determinar si la revocación respecto del ajuste de \$30.000 en concepto de honorarios prestados por un abogado a la empresa actora, en atención a que la firma Muelle Ocho S.A. incumplió la obligación de retener se ajusta o no a derecho.

El Tribunal para dejar sin efecto el ajuste, sostuvo que la recurrente aseguró que el profesional había ingresado el tributo correspondiente a esa factura en su declaración jurada del periodo fiscal 2003, circunstancia que ameritó dispensar a la empresa de su obligación de acuerdo al precedente de la Corte, que a continuación analizaremos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “San Juan S.A. (TF 29974-I) c/ Dirección General Impositiva”, Fallos 338:1156, del 27/10/2015 sostuvo que ha previsto una clase de sanción que no tiene un simple carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado. Ahora bien, en el mismo pronunciamiento, el Máximo Tribunal también

sostuvo que: “la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencia de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma, circunstancia que en el caso la apelante ni siquiera **ha intentado demostrar**”.

La firma Muelle Ocho S.A. en el expediente administrativo **acompañó la declaración jurada junto con el papel de trabajo** que da cuenta de cómo el abogado en cuestión determinó la renta y el impuesto a ingresar. Asimismo, acompañó un dictamen emitido por un contador público que certifica que el contribuyente había incluido la factura de \$30.000 en su declaración jurada y un detalle de la facturación emitida por el profesional durante el 2003. AFIP contestó el requerimiento instado por la firma actora e informó que el abogado ingresó el impuesto según la declaración jurada y se acompañó también la constancia de su pago. Así, pues, si bien no está controvertido que Muelle Ocho S.A. incumplió la obligación de retener - en atención a lo dispuesto por el art. 43 de la ley de impuesto a las ganancias - de acuerdo con las constancias de la causa y el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la empresa quedó dispensada de la obligación ya que el propio abogado abonó el tributo, razón por la que resulta ajustado a derecho la revocación dispuesta en este punto.

Además, la Cámara destaca que “cualquiera sea la generalidad de los conceptos empleados por el Tribunal en sus fallos, ellos no pueden entenderse sino con relación a las circunstancias del caso que los motivó, siendo, como es, una máxima de derecho, que las expresiones generales empleadas en decisiones judiciales deben tomarse siempre en conexión con el caso en el cual se usan”. Es decir, la transpolación del criterio jurisprudencial establecido en un determinado precedente a un caso concreto queda supeditada, en primer término, a la analogía que eventualmente exista entre los hechos de uno y otro, de manera que las conclusiones sentadas por la Corte pueda ser trasladadas, de manera válida, a aquél. Aclarado ello, no puede soslayarse que los tribunales de justicia tienen el deber de considerar en sus pronunciamientos las

sentencias del Máximo Tribunal Federal dictadas en casos similares, así como de atender sus conclusiones en supuestos sustancialmente análogos. Ello, sin embargo, no descarta la posibilidad, en cabeza de parte interesada, de aportar nuevos elementos de juicio que permitan controvertir los fundamentos allí sentados, para apartarse de ellos. En este entendimiento, la AFIP no ha logrado rebatir los términos de la sentencia y la razón por la que pretende que no resulta aplicable el precedente de la Corte citado.

CONCLUSION

Tanto los antecedentes administrativos como jurídicos de aquellos agentes de retención que omitieron actuar como tales, determinaron doble consecuencia: una estrictamente tributaria, que es el aumento del impuesto a las ganancias derivado de la impugnación del gasto según el art. 43 de Ley de Impuesto a las Ganancias, y una consecuencia contravencional, que es la aplicación de la multa que prevé la Ley de Procedimiento Tributario. Por lo tanto el fisco tenía la potestad de utilizar la opción que prevé el artículo 43 y le impugne el gasto deducido.

A partir del fallo San Juan SA, se debía prestar atención al cumplimiento de los regímenes de retención en el Impuesto a las Ganancias, ya que omitir actuar como tal, habilitaba a la AFIP a aplicar el artículo 43 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. El fallo en la causa San Juan S.A. era esperado porque puso fin a un tema controvertido: si se puede o no aplicar el artículo mencionado.

Según la jurisprudencia respecto a la normativa en cuestión, concluimos que la mayoría de las Salas del Tribunal Fiscal están en contra de la aplicación del artículo 43 de la Ley del Impuesto a las Ganancias pero no así la Cámara. En ésta última, hubo tres salas (II, III y IV) que compartieron el criterio adoptado por el fisco.

El fallo Muelle Ocho S.A. del 2024 produjo un cambio rotundo al lineamiento que venía adoptando el Máximo Tribunal debido a que no hizo lugar al “castigo” previsto en el art. 43 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, refiriéndose a una situación en particular: se demostró que el impuesto omitido de retener fue incluido en la declaración jurada del contribuyente con su respectivo pago. Su argumento se basó en que atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria y puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma.

No comparto esta última postura debido a que el artículo en cuestión de la Ley de Impuesto a las Ganancias es claro y preciso. El legislador no trata de imponer una sanción implícita, todo lo contrario, estamos frente a una sanción totalmente explícita y en total acuerdo con el pronunciamiento de la Procuradora Dra. Monti la cual señala que “el objetivo del artículo 43 es castigar la deducción que puede pretender el

contribuyente en los casos en que no haya practicado la retención correspondiente”, independientemente si el contribuyente ingresa la suma no retenida oportunamente.

En lo que respecta al análisis del Artículo 43 de la LIG, podemos concluir que la impugnación del gasto consagrada en el mismo, conlleva una consecuencia de índole impositiva (no deducibilidad) para el contribuyente que no hubiera realizado una retención, mientras que la Ley de Procedimiento Tributario lo sanciona por haber omitido actuar como agente de retención. Por ello considero que claramente constituye una sanción que se **superpone** con la que expresamente prevé el artículo 45 de la ley de Procedimiento. Es importante destacar que la Cámara nunca hizo mención respecto de la eventual superposición de esta sanción, porque en definitiva termina diciendo que el propósito de la ley es o fue castigar al contribuyente, con lo cual si ese fue el propósito no hay ninguna duda de que se trata de una sanción. Además, resulta absolutamente irrazonable por la **desproporción** entre la falta cometida, la retención efectuada y la sanción aplicada, que es el impuesto a las ganancias que resulta por la impugnación del gasto.

Por todo lo expuesto anteriormente, en mi opinión debería derogarse el artículo 43 de la ley de Impuesto a las Ganancias.

BIBLIOGRAFIA

1. Ley de Impuesto a las Ganancias. Texto ordenado año 2019. Decreto 824/2019.
2. <http://www.infoleg.gob.ar/>
3. <https://blog.errepar.com/>
4. <https://www.cij.gov.ar/sentencias.html>
5. <https://www.afip.gob.ar/gananciasYBienes/ganancias/retenciones/rg830/agentes.asp>
6. https://archivo.consejo.org.ar/Bib_elect/agosto15_CT/texto12_1908.htm
7. https://archivo.consejo.org.ar/consejodigital/RC38/jurisprudencia_tributaria.html
8. <https://biblioteca.afip.gob.ar/search/query/index.aspx>

INDICE

Prólogo.....	1
CAPITULO I – MARCO TEORICO	
1- Agentes de Retención.....	2
2- Incumplimiento de la Obligación – Ley Impuesto a Las Ganancias	5
2.1 - Impugnación del gasto.....	5
2.2 - Gastos Deducibles.....	5
3- Omisión de impuestos. Sanciones. Ley de Procedimiento Tributario.....	7
4- Responsabilidad de los Agentes de Retención.....	9
CAPITULO II – JURISPRUDENCIA	
1- Antecedentes administrativos.....	11
1.1 - Dictamen 74 de la Dirección de Asesoría Técnica.....	11
1.2 - Dictamen 68 de la Dirección de Asesoría Legal.....	12
2- Antecedentes judiciales.....	12
2.1 - CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SALA II - ESTANCIA EL CHERQUE S.A. TF 30518-I c/DGI.....	12
2.2 - CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SALA III - MDQ LE SPORT S.A. (TF 29975-I) c/DGI.....	15
2.3 - CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SALA IV - SAN JUAN S.A. (TF 29974-I) c/DGI.....	18
2.4 - CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SALA III – MUELLE OCHO S.A. (TF 28170-I) c/DGI.....	21
CONCLUSION.....	26