República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-100356520-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 21 de Septiembre de 2022

Referencia: VOCXI - Expediente N° 35.728-I - "Rodríguez, Juan Carlos s/ recurso de apelación". Sentencia

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente **N° 35.728-I** caratulado **"Rodríguez, Juan Carlos s/ recurso de apelación".**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. El señor Juan Carlos Rodríguez interpuso el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución Nº 446/11, dictada el 22 de diciembre de 2011 por la Dirección Regional Mar del Plata de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2007 y se lo intima a ingresar $36.422,27, más intereses resarcitorios (art. 37, ley 11.683). Asimismo, se le aplica una multa de omisión de $25.495,58 (art. 45, ley 11.683).

Surge de los Considerandos de la Resolución recurrida que el ajuste allí practicado consistió en imputarle la declaración de rentas exentas o no gravadas por $147.280 sin haber justificado debidamente su origen.

II. En su presentación ante esta instancia el señor Rodríguez plantea, como cuestión previa, la nulidad de la Resolución porque en el art. 1 se determina de oficio la obligación del período fiscal 2002 en lugar de 2007, que es el período por el que fue fiscalizado, lo que, según afirma, afectó su derecho de defensa. Requiere a continuación que "…se solicite al emisor de la resolución recurrida indique correctamente cuál es el período liquidado, bajo pena de solicitar la nulidad por defectos sustanciales".

De cualquier modo, explica que en noviembre de 2005 cesó sus actividades como contratista rural, dedicado a la prestación de servicios de cosecha, y que desde entonces no ha desarrollado ninguna actividad comercial normal y habitual. Agrega que su único ingreso desde el año 2008 es su jubilación y que todo ello fue probado con documentación aportada en la etapa previa administrativa.

Afirma que el monto de $147.280 que se objeta en la Resolución es el resultado de la venta de una cosechadora de usa rural que no está alcanzado por el impuesto a las ganancias. En sustento de sus dichos cita el Dictamen N° 351/2003 del Procurador del Tesoro de la Nación, cuya copia además adjunta, en el que se interpretó que el inc. 3) del art. 2 de la ley del tributo, norma invocada para tratar a dicho resultado como ganancia gravada, no se encontraba vigente para el período fiscal 2007. Explica a continuación que la ley 25.414 de delegación de facultades del Poder Legislativo en el Poder Ejecutivo, sancionada el 29 de marzo de 2001, sustituyó el inc. 3) del art. 2º de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y sus modif.) y estableció que los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtuviera eran considerados ganancias. Luego, la ley 25.556 sancionada el 20 de diciembre de 2001, derogó a la ley 25.414 sin que surja de su texto la vigencia de la redacción anterior a la sustitución efectuada por la ley

25.414, por lo cual entiende que dicho supuesto no existe más y, por ende, la operación en cuestión no quedó alcanzada.

Finalmente, sostiene que al haber cesado sus actividades comerciales en noviembre de 2005 no encuadra como sujeto del tributo en los términos del art. 69 de la ley del impuesto como empresa o explotación unipersonal, por lo que tampoco procede el ajuste en los términos del art. 2, inc. 2) de dicha ley, más allá de lo que dispone su decreto reglamentario en cuanto a que a pesar del cese de las actividades, continúa siendo sujeto del gravamen durante dos años más a partir de la última operación. Critica esta última disposición por arbitraria ya que la ley no establece plazo alguno.

Solicita, entonces, se declare la nulidad de la Resolución, y en su caso, su revocación, con costas.

II. El Fisco Nacional contesta el traslado del recurso a fs. 33/62 y por las consideraciones que expone, solicita que se confirme, también con costas.

Con respecto a la nulidad planteada reconoce que el art. 1 de la Resolución recurrida adolece de un error de tipeo —período fiscal 2002 en lugar de 2007— pero que en el resto del texto se hace referencia al período fiscal 2007, al igual que en sus Vistos y Considerandos y en las actuaciones administrativas previa a su emisión, tanto las sustanciadas en el procedimiento de determinación de oficio como en el anterior de fiscalización iniciado en el 2010, por lo que no se vio afectado el derecho de defensa y al debido proceso del señor Rodríguez.

En cuanto al fondo, indica que el señor Rodríguez estaba inscripto para el ejercicio de la actividad “Servicios de cosecha mecánica” (Código 14120) con alta en el impuesto a las ganancias a partir del 1 de octubre de 1997 y baja desde el 13 de julio de 2008.

En relación a los ingresos exentos que declaró por $147.280, señala que pretendió justificarlos con la venta de la cosechadora Deutz-Fhar Optima E que hizo el 28 de junio de 2007 de ese año y que había sido adquirida en 1998, la que, según dice, a dicha fecha se encontraba totalmente amortizada. Menciona, además, que se encuentra acreditado que la última operación realizada por el señor Rodríguez fue la registrada en la Factura A N° 0001-00000308 del 18 de noviembre de 2005.

Como consecuencia de ello, dice que se consideró al resultado de la venta de la cosechadora como ingresos gravados en los términos del inc. 2), del art. 2 de la ley del impuesto a las ganancias, en atención a que la última factura emitida por el señor Rodríguez por trabajados efectuados como sujeto-empresa unipersonal corresponden al período fiscal 11/05.

Cita los arts. 1, el 2, inc. 2) y el 49 inc. b) de la ley del impuesto a las ganancias, así como el art. 72 de su decreto reglamentario, y descarta el argumento del recurrente en relación al inc. 3) del art. 2 toda vez que no fue en dicho inciso en el que se encuadró a la operación en cuestión.

Destaca, por último, que el recurrente no expresó agravios ni sobre la multa aplicada ni sobre los intereses intimados en la Resolución y solicita la confirmación de todos los conceptos notificados en la Resolución N° 446/2011.

III. Por la PV-2022-82012487-APN-VOCXI#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala y mediante el IF-2022-98503096-APN-VOCXI#TFN quedan en estado de dictar la sentencia.

IV. Corresponde referirse, en primer término, a la defensa de nulidad opuesta por el señor Rodríguez por la supuesta afectación a su derecho de defensa que le produjo el error de tipeo incurrido por el juez administrativo en el art. 1 de la Resolución recurrida, según el cual, en lugar de decir “período fiscal 2007” dice “período fiscal 2002”.

La nulidad no puede prosperar, porque el error existe pero es un error evidente de tipeo que no ocasionó ninguna afectación a sus derechos, prueba de lo cual es que la defensa presentada ante este Tribunal en los términos del art. 76, inc. b) de la ley 11.683 fue respecto al período 2007. A ello agrego que en el resto del texto de la Resolución el período ha sido citado correctamente, al igual que en las actuaciones administrativas que preceden su dictado en las que, en particular y en lo que aquí más interesa, en ocasión de notificarse la vista a la que se refiere el art. 17 de la ley 11.683, que es cuando al contribuyente se le otorga formalmente por primera vez la posibilidad de ejercer su derecho de defensa y de aportar y ofrecer las pruebas, se consignó correctamente el período fiscal, conforme surge de la Resolución N° 185/2011 del 28 de junio de 2011, que obra a fs. 119/136 del Cpo. Verificación Imp. Ganancias que integra las act. adm.

Cabe recordar, asimismo, que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar

la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han invocado, menos aún acreditado.

Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este Tribunal al decir que *"…cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa "Cooperativa de Trabajo AEI "Colonia Barraquero" LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)", pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa "EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI", "Cachape SRL c/ DGI" y "Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI", pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)*" conf. "Bringas Raúl", sentencia del 1 de octubre de 2020, entre muchos otros.

Por todo lo expuesto, corresponde desestimar la defensa de nulidad, sin costas (*Fallos* 336:70, "Bolland").

V. Corresponde analizar ahora si la Resolución N° 446/11 se ajusta a derecho.

Para ello debe, en primer lugar, delimitarse que el motivo del ajuste al contribuyente fue haber incluido en el cuadro de justificación patrimonial de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2007 como renta exenta el resultado de la venta de una cosechadora que hizo el 28 de junio de 2007, que, en el criterio del juez administrativo, desafectó de su actividad, la que no se encuentra en discusión había ejercido bajo la forma de empresa unipersonal (servicios de cosecha mecánica).

Por dicha razón, la pretensión fiscal encuentra sustento en el inc. 2) del art. 2 de la ley del gravamen, no en el inc. 3) como invoca el señor Rodríguez al formular sus agravios y refiere al adjuntar la única prueba documental que obra en el Expediente: el Dictamen N° 351/2003 de la Procuración del Tesoro de la Nación.

Las normas aplicables entonces a la controversia, invocadas en la Resolución, son los arts. 1, 2, inc. 2) y 49 inc. b) de la ley del impuesto a las ganancias, y el art. 72 de su decreto reglamentario, por lo que, corresponde desestimar los agravios del recurrente que se refieren únicamente a la vigencia del inc. 3) del art. 2 ya que son ajenos a ella y, como tales, inhábiles para refutar el fundamento de la pretensión fiscal.

La operación de venta en cuestión fue instrumentada en la Factura N° 0001-00000351 por $147.285,07, más IVA, emitida a nombre de Carlos Rodríguez con domicilio en Pje. Las Toscas de la Localidad de Quequén, tal como obra a fs. 28 del Cpo. Principal que forma parte de las act. adm., y fue cancelada con los pagos parciales, en cheques y en efectivo, efectuados entre el 5 de enero de 2006 y el 14 de julio de 2006 que el contribuyente informó en una nota que obra a fs. 29 del mismo cuerpo.

Por otro lado, a fs. 54/55 obran los papeles de trabajo del F. 766 con el listado de los bienes de uso afectados a las rentas de 3era. y 4ta. Categoría y, entre ellos, la cosechadora marca Deutz-Fahr adquirida por el señor Rodríguez en el año 1998. Cabe recordar que, según las reglamentaciones entonces vigentes para la confección de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales, en dicho formulario se debía declarar el patrimonio neto afectado a las empresas o explotaciones unipersonales.

Es que, como ya se dijo, el criterio adoptado por el juez administrativo es que la venta de la cosechadora es una renta gravada por aplicación del art. 2, inc. 2) de la ley del impuesto a las ganancias, que dispone que son ganancias los rendimientos, rentas y beneficios obtenidos por empresas o explotaciones unipersonales. Para ello, considera que el señor Rodriguez ejercía su actividad como un sujeto de los previstos en el art. 49, inc. b) —esto es, como empresa unipersonal— por ende, le asiste razón al juez administrativo cuando por aplicación de las normas antes citadas sostiene que la venta de la cosechadora que el señor Rodríguez tenía afectada a la explotación de la empresa unipersonal dedicada precisamente a prestar servicios de cosecha mecánica, fue una renta gravada (renta de tercera categoría).

Aun cuando el señor Rodríguez sostiene que al momento de realizarse la venta había cesado las actividades de la empresa unipersonal, lo cierto es que el art. 72 del decreto reglamentario de la ley del impuesto establece para este tipo de contribuyentes su continuidad *hasta que realicen la totalidad de sus bienes o éstos puedan considerarse definitivamente incorporados al patrimonio individual de único dueño, circunstancia que se entenderá configurada cuando transcurran más de 2 años desde la fecha en la que empresa realizó la última operación comprendida dentro de su actividad específica*.

En el caso, no cuestionó el señor Rodríguez que según sus propios registros la cosechadora estaba afectada al ejercicio de su actividad de servicios de cosecha mecánica; por otro lado, él mismo acreditó ante la fiscalización que la última venta realizada fue en la Factura A N° 0001-00000308 del 18 de noviembre de 2005, que obra a fs. 48 de las act. adm., por lo que la venta de la cosechadora el 28 de junio de 2007 fue realizada antes del plazo de 2 años previsto en el art. 72 antes citado y, por lo tanto, a esa fecha a efectos del impuesto que aquí se trata el señor Rodríguez continuaba revistiendo como sujeto pasivo empresa unipersonal y, los resultados de la venta quedaron alcanzados por aplicación de esta disposición.

Contrariamente a lo que sostiene en su recurso, no se advierte exceso en la norma reglamentaria, ni tampoco el señor Rodríguez ha fundado la arbitrariedad que le endilga, más allá de su disconformidad con los efectos que su concreta aplicación le producen.

Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resolución N° 446/11 tanto en cuanto al capital como a los intereses intimados en ella, respecto de los cuales el señor Rodríguez no ha expresado agravios, con costas.

VI. Respecto de la sanción de omisión aplicada en la Resolución N° 446/11, lo expresado en los Considerandos anteriores da cuenta que se encuentran reunidos en el caso los elementos objetivo y subjetivo del tipo de omisión descripto en el art. 45 de la ley 11.683, ya que el señor Rodríguez ha declarado en defecto su obligación fiscal en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2007, al haber asentado el resultado de la venta de la cosechadora como exenta a pesar de la claridad de las disposiciones que establecen su tratamiento fiscal (arts. 2, ley del tributo y 72 de su dec. reglam.) sin que haya invocado alguna casual que permita exculpar su conducta negligente, menos aún probado la misma, como se exige en la jurisprudencia de la Cámara (conf. “Lorenzo Annecchini S.A.”, del 8 de julio de 2022, entre muchos otros).

Por ello, la multa también debe ser confirmada, con costas.

Por todo lo expuesto corresponde:

1) Confirmar la Resolución N° 446/11, con costas.

2) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, en la suma de $5.000 por la representación procesal y $8.000 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en el Expediente, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que en primer lugar, adhiero a la solución propiciada por la Dra. O´Donnell respecto a desestimar los argumentos que sustentan el planteo nulidad formulado por la actora. Con relación a la costas y en virtud de los términos expuestos por la actora en su recurso al articularlo como de previo y especial pronunciamiento (vide fs. 42 vta. y 43) y lo manifestado por el Fisco a fs. 57 vta., corresponde su imposición a la vencida.

II- Que adhiero en lo sustancial al voto de la Vocal Instructora en cuanto confirma el ajuste efectuado en el Impuesto a las Ganancias por el período 2007 como también la liquidación de intereses practicada, remarcando con relación a éstos su naturaleza resarcitoria y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315).

III- Que también esta juzgadora comparte con la Dra. O´Donnell que han concordado elementos suficientes para tener por configurada la sanción impuesta en los términos del artículo 45 de la ley de rito fiscal, no habiendo elementos que justifiquen una dispensa.

No obstante lo expuesto, considero que no se encuentra debidamente justificada la graduación de sanción en un 70% del gravamen omitido.

Ello, teniendo en cuenta que en la resolución apelada se expresa que el contribuyente carecía de antecedentes sumariales firmes de igual naturaleza (fs. 26) y, a su vez, no se exteriorizan razones concretas que sustentarían el quantum de la sanción

en la escala fijada, la que excede el mínimo legal previsto para la infracción imputada.

En este sentido, la Alzada tiene dicho que las sanciones deben graduarse a partir del mínimo previsto por la ley y que cuando el juzgador advierte la existencia de circunstancias que agraven la conducta deberá adecuar a cada una de ellas la sanción que aplique, lo cual no fue debidamente exteriorizado en el caso concreto por el organismo recaudador (cfr. criterio de la Sala II de la CNACAF in re “Campisi, Norberto D. y otro” sentencia del 12 de abril de 2007).

Por lo expuesto, entiendo que procede disponer la reducción de la sanción aplicada en autos al mínimo legal -50%- establecido por el art. 45 de la ley de rito, imponiéndose las costas a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en lo que se reduce (cfr. criterio de esta juzgadora in re “Diz, Silvia”, sentencia del 9 de agosto de 2016)

IV- En virtud de lo desarrollado en los puntos precedentes voto por: 1) Rechazar el planteo de nulidad opuesto por la recurrente, con costas; 2) Confirmar el acto apelado en cuanto determina gravamen más accesorios, con costas. Respecto a la sanción aplicada en los términos del art. 45 de la ley de rito, debe quedar la misma graduada en el 50% del gravamen omitido, imponiéndose las costas a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en lo que se reduce.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) Confirmar la Resolución N° 446/11, con costas.

2) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, en la suma de $5.000 por la representación procesal y $8.000 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en el Expediente, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

Las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.21 16:21:34 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.21 16:23:50 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.21 16:32:50 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.21 16:32:51 -03:00