República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-17377429-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Febrero de 2023

Referencia: VOCXI - Expte. N° 46.706-I - "Vicente, Pablo Jorge José 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°46.706-I** caratulado **"Vicente, Pablo Jorge José s/ recurso de apelación".**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. El señor Pablo Jorge José Vicente interpuso el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución Nº 90/16, dictada el 28 de abril de 2016 por la Dirección Regional Norte 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 2008 y se lo intima a ingresar $78.104,62, más intereses resarcitorios (art. 37, ley 11.683). Asimismo, se le aplica una multa de omisión de $54.673,23 (art. 45, ley 11.683).

Surge de los Considerandos de la Resolución recurrida que el ajuste allí practicado se sustentó en la declaración de rentas exentas en forma improcedente por $229.760,37, no justificada en la declaración jurada rectificativa N° 1 del ejercicio fiscal 2008 de $229.760,37 y originada en la venta de un inmueble, a las que el Fisco Nacional dio el tratamiento de incremento patrimonial no justificado, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 18, inc. f) de la ley 11.683.

II. En su presentación ante esta instancia el señor Vicente, cuya actividad principal es "Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedad anónimas", relata los antecedentes y el trámite seguido en la instancia administrativa previo al dictado de la determinación de oficio y hace notar que la primera observación efectuada por el Fisco Nacional fue respecto de una supuesta diferencia entre el consumido declarado y los gastos informados por las tarjetas de crédito.

Dice que al contestar la vista del art. 17 de la ley 11.683 impugnó dicho cargo, pero que ello no implicó que hubiera confundido el ajuste que debía contestar, sino que lo hizo para demostrar que se tuvo por cierto un hecho falso para iniciar la fiscalización, lo que, según entiende, vició a todo el procedimiento determinativo.

Explica que las diferencias entre los consumos en las tarjetas de crédito y los declarados se deben a que el Fisco Nacional no tuvo en cuenta los gastos realizados por los usuarios de las tarjetas adicionales, que fueron su hermano y su esposa.

Por otra parte, señala que los ingresos exentos que declaró corresponden a la venta de acciones y participaciones en sociedades comerciales, que se encuentran probados con la documentación aportada en dicha instancia.

Con relación al motivo de ajuste, aclara que al cumplir el requerimiento del 4 de diciembre de 2012 informó que provenían de la venta de un inmueble en el período fiscal 2008 del que era titular al 50%, esto es $213.750, es decir previamente a la presentación de la declaración jurada rectificativa del 15 de enero de 2014 y al posterior requerimiento del 22 de enero de 2014 al cual acompañara la escritura de venta. Por ello, concluye que es “evidente” que la exteriorización en la declaración jurada rectificativa del período 2008 de ingresos por venta de inmueble por $540.000 obedeció a un error.

En tal sentido, entiende que resulta arbitrario por irrazonable y excesivamente ritualista que el Fisco Nacional, a pesar de ello, haya considerado como incremento patrimonial no justificado a esa suma declarada por error.

No obstante, hace notar que siendo una persona física que tributa el gravamen con arreglo a lo previsto en el art. 2º inc. 1) de la ley del tributo, esto es, por sus réditos obtenidos por el ejercicio de su actividad habitual, el Fisco Nacional debió haber demostrado que el incremento patrimonial que se le atribuye como injustificado tenía origen en una actividad oculta o no declarada capaz de generar ingresos por semejante cuantía.

Con respecto a la multa, cuestiona que el juez administrativo haya rechazado el planteo de prescripción ya que sostiene que las sanciones por ilícitos tributarios son de naturaleza penal y, por ende, le son aplicables todos los principios que rigen en esa materia, debiendo tenerse en cuenta que la prescripción es de orden público, por lo que, afirma, incluso debería ser declarada de oficio.

En el caso, la supuesta sanción habría sido consumada al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada del tributo e ingresar el saldo resultante, por lo que, el plazo de prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2010 y finalizó el 31 de diciembre de 2014 sin que, según afirma, se haya producido ninguna de las causales de suspensión o interrupción aplicables al caso.

Finalmente, entiende que no medió omisión del tributo así como tampoco fue acreditado el elemento subjetivo que requiere el tipo –culposo- para tener por configurada la infracción.

Ofrece pruebas, y en base a las consideraciones expresadas solicita la revocación de la Resolución, con costas.

III. El Fisco Nacional contesta el traslado del recurso a fs. 71/88 y solicita que se confirme el acto administrativo dictado en su sede, también con costas.

Manifiesta que el señor Vicente repite en su presentación similares cuestiones a las expuestas en la contestación a la vista, las que no se corresponden con el cargo allí formulado ni en la Resolución recurrida.

Sostiene que no arrimó prueba que desvirtuara la renta exenta declarada y no justificada en la declaración jurada rectificativa N° 1 del ejercicio fiscal 2008 de $229.760,37 -originada en la venta de un inmueble-.

Con respecto a la prescripción de la multa, contrariamente a lo expresado por el recurrente, afirma que resulta de aplicación la causal de suspensión de un año establecida con carácter general por la ley 26.860 cuya redacción resulta clara y abarca a todos los contribuyentes. Por lo cual, el plazo que inició el 1 de enero de 2010 finalizó en el 1 de enero de 2016, a lo que debe sumarse el plazo de suspensión de 120 días establecido en el art. sin número agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683, por lo cual sostiene que la multa fue aplicada en término.

IV. A fs. 101 se abre el Expediente a prueba y se ordena la producción de la pericial contable ofrecida, cuyo resultado se encuentra agregado a fs. 122/127.

Mediante la PV-2022-43380249-APN-VOCXI#TFN se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala para dictar sentencia. Mediante el IF-2022-53992099-APN-VOCXI#TFN se ponen los autos para alegar, encontrándose únicamente agregado el alegato del Fisco Nacional (v. RE-2022-86686470-APN-SGAI#TFN)

Por el IF-2023-13693151-APN-VOCXI#TFN queda el Expediente en estado de dictar sentencia.

V. Corresponde ahora decidir si la Resolución apelada se ajusta a derecho.

Para ello debe tenerse en cuenta que de los Considerandos de la Resolución y de las actuaciones administrativas surge que el señor Vicente consignó en la declaración jurada original del impuesto a las ganancias del período fiscal 2008 un monto consumido inferior a los consumos y gastos informados por las empresas administradoras de tarjetas de crédito.

Al contestar los requerimientos de la fiscalización afirmó que esas diferencias se debían a honorarios percibidos de sociedades anónimas en las que fue presidente (ingresos gravados) y a la venta de un inmueble según Escritura N° 127 del 18 de septiembre de 2008, así como también a distribución de dividendos y venta de acciones y participaciones (ingresos exentos).

En el curso de la fiscalización, el 15 de enero de 2014 presentó la declaración jurada rectificativa N° 1 en la que agregó un monto de renta exenta por $540.000 por la venta del inmueble antes mencionado. Sin embargo, de la escritura aportada surge que era titular sólo del 50%, del inmueble razón por la cual la fiscalización consideró al restante 50 % como sin justificar y le aplicó la presunción de incremento patrimonial no justificado prevista en el art. 18, inc. f) de la ley 11.683, que es el ajuste por el cual se le corrió vista del art. 17 de la ley 11.683.

Para ello el juez administrativo consideró que del total de ingresos de la venta por U$S 140.000 sólo se habían justificado U$S 70.000, que a la cotización del día hábil anterior ($3,11 por dólar), equivalía a $212.700. Por lo tanto, el importe no justificado ascendía a $327.300 (v. fs. 23 de la Resolución).

Por otro lado, el Fisco Nacional tuvo en cuenta en la liquidación del ajuste la justificación que hizo el señor Vicente de las diferencias en concepto de resultados de BA Taxi S.R.L. y dividendos de Democrito S.A., por lo que a la suma de $327.300 se le detrajo el monto de $97.539,63 arrojando un total sin justificar de $229.760,37 al que se le adicionó un 10 % en concepto de renta dispuesta o consumida.

Ahora bien, a la hora de resolver sobre la legitimidad de la determinación de oficio recurrida por el señor Vicente debe tenerse en consideración que en su presentación en esta instancia se limita a decir que el monto que consignó en la declaración jurada rectificativa 1 del gravamen equivalente al 100% de la venta de un inmueble obedeció a un *error* en su confección.

En efecto, en el recurso de apelación, sostiene su apoderado que “En términos más sencillos, es evidente que la exteriorización en la declaración jurada rectificativa del período 2008 de ingresos exentos por venta de un inmueble por $540.000 obedeció a un error, pues mi parte, antes de la presentación de dicha declaración ya había informado a la inspección que la composición de ingresos exentos incluía los obtenidos por la venta del inmueble por $213.750, esto es por el 50%, y luego aportó la escritura correspondiente que acredita la titularidad por tal porcentaje”. Es así que, él mismo reconoce que al contestar un requerimiento a la fiscalización el 4 de octubre de 2012 le hizo saber que los ingresos exentos correspondían al 50% del inmueble vendido en el año 2008, no al 100%.

Sin embargo, no consta en el Expediente ni en las actuaciones administrativas que ni en el año 2012, ni en el año 2016 cuando recurrió ante este Tribunal, ni a la fecha en que se emite esta decisión, el señor Vicente hubiera subsanado su error a través de la presentación posterior de otra declaración jurada rectificativa, ni tampoco justificó el saldo que el juez administrativo califica como incremento a través de otros medios. Incluso, la perito de parte, señala en el informe obrante a fs. 122/127 que los “*…ingresos obtenidos y debidamente declarados por el ejercicio fiscal 2008 son los siguiente: … 2- Ingresos exentos, provenientes del Resultado de venta de Inmuebles por $540.000*”. Mientras que, el perito del Fisco

Nacional destaca que subsiste en la declaración jurada rectificativa una diferencia de $327.300 que no fue justificada, más allá de la explicación que da el señor Vicente en relación al error cometido en su confección.

En efecto, el recurrente reconoce el error pero no lo corrige a pesar del tiempo transcurrido, ni da otras explicaciones al incremento que el juez administrativo le atribuye a partir, inclusive, de sus propias manifestaciones ante la fiscalización, razones suficientes para confirmar la Resolución N° 90/16, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ella, con costas.

VI. En cuanto a la multa de omisión aplicada en la Resolución, en primer lugar corresponde resolver la prescripción opuesta por el recurrente sobre lo cual cabe decir que, conforme lo establecen los arts. 56 y 58 de la ley 11.683, el plazo de prescripción inició el 1°de enero de 2010, por lo que su fenecimiento se produjo el 1° de enero de 2015. En virtud de la fecha de la Resolución -28/4/16- cabe analizar entonces si se han verificado en autos circunstancias que pudieran haber tenido la virtualidad de suspender o interrumpir el curso de dicho plazo, tal como lo plantea el Fisco Nacional.

En tal sentido, la causal prevista en el art. 17 de la ley 26.860 entró en vigencia 3 de junio de 2013, es decir, que el plazo de prescripción ya se había iniciado aún por lo que resulta aplicable el criterio expuesto por la Cámara al fallar en la causa "Acifer S.A.", el 14 de septiembre de 2004, entre otros, en el sentido que *"… la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en la percepción de la multa no altera la naturaleza principalmente punitiva de dicha sanción tributaria y que ello conduce a la aplicación de los principios del Código Penal (confr. Fallos: 267:457; 287:76, entre otros)."* Y cita el art. 2, primera parte del Código Penal, que dispone que *"si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho".* De ello concluye que *"Lo expuesto por dicha norma comprende no sólo la nueva ley más benigna, sino también la ultraactividad de la ley anterior más benigna. De tal modo, el principio de irretroactividad de la ley penal, contenido en el art. 18 de la Constitución Nacional debe entenderse en el sentido de que impide la aplicación de una norma más gravosa, posterior al momento de la comisión del hecho (Conf. Sebastián Soler "Derecho Penal Argentino", t. I, pág. 205)"*.

Por lo tanto, en razón del principio que postula la no aplicación retroactiva de una ley penal más gravosa para el imputado, en este caso el señor Vicente, el plazo de suspensión incorporado por la ley 26.860 no resulta aplicable al caso autos.

Finalmente, respecto de la causal establecida en el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683, en virtud de lo resuelto ut supra, el plazo de prescripción finalizó el 1 de enero de 2015, es decir que al tiempo de la notificación de la vista, el 15 de septiembre de 2015, las acciones del Fisco Nacional ya se encontraban prescriptas.

En virtud de lo expuesto, corresponde declarar prescripta multa aplicada en la Resolución N° 90/16, con costas.

Por todo lo expuesto, se resuelve:

1) Confirmar la Resolución N° 90/16 en relación al impuesto y a los intereses intimados, con costas.

2) Declarar prescripta multa aplicada en la Resolución N° 90/16, con costas.

El Dr. Martín dijo:

I. Que adhiero a la conclusión a la que arriba la Vocal Instructora al confirmar la Resolución N° 90/16 en cuanto ajustó el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2008 y sus intereses resarcitorios.

II. Que respecto de la multa aplicada en los términos del artículo 45 de la Ley de Procedimiento Fiscal, considero que la

suspensión de la prescripción dispuesta por la Ley 26.860, artículo 17, tiene carácter general, abarcando tanto a aquellos sujetos que hubieren hecho uso de los beneficios que dicha norma consagra como al resto de los contribuyentes que no hubieren exteriorizado voluntariamente la tenencia de moneda extranjera en el país o en el exterior.

Sobre dicha base, el período de prescripción de las facultades para determinar tributos o imponer sanciones correspondientes al período fiscal 2008 comenzó a correr el 01 de enero de 2010, finalizando por norma general de los artículos 56 a 60 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) el 01 de enero de 2015. Sin embargo la suspensión por un año dispuesta por Ley 26.860, publicada en el boletín oficial el 3 de junio de 2013, extendió el plazo hasta el 01 de enero de 2016. A su vez por aplicación del artículo sin número agregado a continuación del 65 deben agregarse 120 días, en la medida que se hubiere notificado la vista respectiva dentro de los 180 días corridos anteriores al vencimiento de la prescripción, hecho cumplido en el presente caso.

Ambas suspensiones han permitido que el Fisco Nacional dictara el acto administrativo recurrido dentro de los plazos legales donde dispone de la facultad para determinar impuesto y aplicar sanciones. A tal fin entiendo que las normas de suspensión señaladas no distinguen entre tributo y multa, resultando plenamente aplicables para ambos supuestos.

III. En consecuencia corresponde referirse a la multa aplicada equivalente a un 70% del impuesto omitido. Como expresó la Vocal Instructora en su voto, la omisión de ingresar el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2008 no ha tenido ningún fundamento por parte del recurrente, razón principal que ha llevado a confirmar el ajuste practicado por el Fisco Nacional. Ello convalida, sin más, el aspecto objetivo de la sanción que requiere el tipo legal. Tampoco arrimó documentación y/o evidencias que permitieran evaluar la figura del error excusable que lo pudiera haber liberado de la multa aplicada.

IV. En síntesis, voto por confirmar la Resolución N° 90/16, en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiero a la solución propiciada por la Vocal Instructora respecto del impuesto e intereses intimados en el acto apelado en autos, debiendo confirmarse el criterio seguido por el ente fiscal en estos puntos.

II.- Respecto de los agravios vertidos por la recurrente sobre la multa aplicada, adhiero a las consideraciones vertidas en los Considerandos II y III del voto del Dr. Martín.

III.- En consecuencia, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas a cargo de la parte vencida.

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

1) Confirmar la Resolución N° 90/16, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo del señor Pablo Jorge José Vicente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en el Expediente y el resultado obtenido, en las sumas de:

a. $9.212 por la representación procesal y $ 23.029 por el patrocinio letrado 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.

b. $15.393, equivalente a 1,48 UMA, por la representación procesal y $38.483, equivalente a 3,70 UMA por el patrocinio letrado, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 29, y 51 de la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.15 10:29:45 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.15 11:00:49 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.15 12:28:55 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.15 12:28:55 -03:00