República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-70149636-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 4 de Julio de 2024

Referencia: "BRUNETTI, LUIS VICTOR s/ recurso de apelación" 41.764 -sentencia-

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7° Nominación) y Claudio Luis (Vocal de la 8° Nominación) a fin de sentenciar en el expediente N° 41.764-I, caratulado "**BRUNETTI, LUIS VICTOR s/ recurso de apelación**"

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 13/16 vta. el Sr. Luis Víctor Brunetti interpone recurso de apelación contra la resolución Nº 256/2014, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la AFIP-DGI, por la que se determina de oficio el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2010 a 2012, con más sus correspondientes intereses resarcitorios y se aplica una multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. vigente) correspondiente al 70% del monto presuntamente evadido.

En primer término, plantea la nulidad absoluta e insanable del acto administrativo invocando "falta de causa" en los términos del artículo 14 inciso b) de la ley 19.549.

En relación con la cuestión de fondo, manifiesta que en la resolución apelada se dan por ciertos hechos absolutamente inexistentes y que tales consideraciones no alcanzan *per se* para darle fuerza suficiente a un reclamo desmedido y absolutamente confiscatorio en lo que se refiere al ajuste por omisión de ingresos e impugnación de créditos fiscales.

Respecto de la sanción aplicada, por las razones expuestas precedentemente alega que la conducta no puede ser enmarcada en los términos del artículo 45 de la ley de procedimiento tributario, por cuanto no se verifica omisión de impuesto alguna.

Finalmente, cita doctrina y jurisprudencia en sustento de su postura, ofrece prueba, formula reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución dictada por el organismo fiscal, con costas.

II.- Que a fs. 26/38 la representación fiscal contesta el recurso interpuesto y destaca, en primer lugar, que la recurrente no contestó la vista conferida y que en la presente instancia sólo se limita a discrepar con la determinación de oficio practicada, sin aportar ningún tipo de prueba ni argumento atendible que haga cambiar

la postura de su mandante.

Seguidamente rechaza el planteo de nulidad por considerar que el acto administrativo atacado cumple acabadamente con cada uno de los requisitos esenciales establecidos en el artículo 7 de la ley 19.549: competencia, causa, objeto, procedimiento, motivación y finalidad. Agrega que la actora ha realizado una serie de valoraciones que, ni por separado ni en su conjunto, pueden ser tomadas en cuenta como vicios que sustentarían esa supuesta nulidad de las actuaciones administrativas, no probando que el derecho de defensa haya sido afectado.

Expresa que el planteo sobre una discrepancia de la materia de fondo de la causa, como es la apreciación de los hechos y el derecho aplicable, no tornan procedente tal planteo de nulidad. Por ello, solicita se rechace la excepción articulada, con expresa imposición de costas a la contraria.

En cuanto a la cuestión tributaria en debate, explica que el recurrente ha presentado la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 2010 consignando datos inexactos, incurriendo en omisiones y eludiendo ingresar el gravamen a su vencimiento y que no ha presentado las declaraciones juradas del gravamen en relación a los ejercicios 2011 y 2012.

Resalta que la inspección actuante hizo uso de todos los medios a su alcance para establecer la realidad de las operaciones del contribuyente, teniendo en cuenta la situación descripta precedentemente; añade que los contribuyentes deben tomar todos los recaudos para que su deuda impositiva pueda determinarse con certeza, teniendo la posibilidad de arrimar todos los elementos que estimen convenientes para que se determine correctamente su situación fiscal.

Alega que el volumen de las transacciones verificadas permite sostener la existencia de rentas gravadas en cabeza del titular, al no haber aportado elementos de juicio fehacientes para probar sus argumentaciones y sobre esta base concluye que es procedente el ajuste por omisión de ingresos e impugnación de créditos fiscales.

Sobre los intereses resarcitorios liquidados, sin perjuicio de hacer notar que no se formula ningún agravio al respecto, considera que este Tribunal deberá tener presente que en el caso de autos no se ha hecho otra cosa que aplicar el artículo 37 de la ley procedimental, por lo que no habiéndose dado cumplimiento a las obligaciones a su cargo, procede la aplicación de los mismos por la mora incurrida.

Sobre la procedencia de la sanción aplicada de acuerdo a las previsiones del artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), destaca que la conducta que se le imputa al contribuyente se encuentra debidamente probada en autos, en el entendimiento que se trata de un infracción material de comisión instantánea, quedando configurada al verificarse la falta de ingreso del tributo debido al Fisco en oportunidad de su vencimiento y que el elemento subjetivo del tipo está dado por la conducta negligente del recurrente respecto de sus deberes fiscales, lo que se ve perfeccionado en el grado de culpa, toda vez que la actora conocía los deberes a su cargo y no adoptó los recaudos conducentes a la satisfacción exacta de su deuda.

Finalmente, cita doctrina y jurisprudencia en apoyo a su postura, ofrece prueba, efectúa reserva de caso federal y peticiona que oportunamente se dicte sentencia rechazando la acción incoada y confirmando la resolución administrativa, con costas.

III.- Que a fs. 43 se decide tratar la nulidad opuesta con el fondo de la cuestión, a fs. 62 se abre la causa a prueba, ordenándose la producción de la pericia contable ofrecida por el recurrente. A fs.74 se elevan los

autos a consideración de la Sala “C”, los que a fs 77 pasan a sentencia.

IV.- Que previo a todo, ha de destacarse que si bien al confeccionarse el Formulario 4, obrante a fs. 1 de autos, se consignan sumas consentidas en concepto de impuesto y accesorios, lo cierto es que ni en su escrito de interposición de recurso ni en presentación alguna posterior el contribuyente explicita tal circunstancia.

V.- Que corresponde en primer término que este Tribunal se expida acerca de la nulidad planteada por el contribuyente

En tal sentido, dicha parte entiende que los vicios esenciales que comprometen la razonabilidad del acto impugnado se producen esencialmente porque los indicios invocados por el organismo fiscal serían insuficientes para avalar la determinación de oficio, cuando a su criterio carecen de la fuerza suficiente como para tener por ciertos los movimientos y actividad económica alegados y sobre todo se fundarían en situaciones de hecho que exceden la responsabilidad del contribuyente.

En consecuencia, tales agravios en realidad se encuentran dirigidos a cuestionar la fundamentación vertida por el organismo recaudador respecto de los ajustes efectuados, es decir que configuran una defensa más frente a la pretensión fiscal.

Debe destacarse entonces, que la resolución apelada contiene los elementos jurídicos formales para declarar su validez, invoca la normativa legalmente tenida en cuenta para arribar a sus conclusiones, así como los conceptos y montos determinados, también menciona las circunstancias de hecho que la motivan, sin que ello implique prejuzgar sobre la pertinencia o no de los mismos, y se han cumplimentado los procedimientos establecidos, habiéndose posibilitado a la contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar su defensa, por lo que acoger su planteo equivaldría a declarar la nulidad por la nulidad misma.

En virtud de las consideraciones efectuadas “supra”, procede rechazar la defensa articulada y toda vez que la misma no fue tratada como de previo y especial pronunciamiento, no procede su consideración de forma autónoma a los efectos de la imposición de costas (arg. CSJN, in-re “Colorín IMSSA”, 02/07/2013).

VI.- Que sentado lo que antecede, corresponde analizar si la resolución 256/2014 es ajustada a derecho.

Del cotejo de los antecedentes administrativos -informes elaborados por el organismo recaudador obrantes a fs. 64/72 del Cpo. Investigaciones y fs. 10/12 del Cpo. Ganancias- surge que iniciada la tarea de fiscalización del Sr. Luis Víctor Brunetti, cuya actividad es la de instalador de equipos de aire acondicionado, se le requiere los libros IVA Compras y Ventas de los períodos marzo 2010 a mayo 2013, comprobantes respaldatorios y papeles de trabajo que sirvieran de base para la confección de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los ejercicios fiscales 2010 a 2012. Además se consultaron las bases de información del organismo, a saber, Citi-Compras, retenciones efectuadas y declaraciones juradas presentadas por dicho gravamen e impuesto al valor agregado.

De la compulsa de información y ante la falta de aporte de documentación por parte del contribuyente, se circularizaron a dos proveedores: Ricardo Delmas y Francisco Juan Muzzupappa, obrando a fs. 70/80 y 99/102 del cuerpo “Documento” de los a.a. las facturas aportadas. Asimismo, el recurrente presenta sólo el libro IVA-Ventas de los períodos 8/11 a 7/12 y en cuanto al libro IVA Compras informa su extravío. Finalmente, se observa que el único cliente e informante es Garbarino S.A.

Dado que al inicio de la fiscalización el Sr. Brunetti no había presentado sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los años fiscales 2011 y 2012 y las del ejercicio fiscal 2010 se presentaron sin movimiento, se notifica el ajuste del gravamen elaborado en base a lo consignado en las declaraciones del impuesto al valor agregado, la información obrante en Citi Compras y el detalle de ventas registradas en los libros, tomando las mayores como ventas definitivas. A fin de calcular los gastos se consideraron las compras declaradas por el contribuyente en el IVA y la información aportada vía circularización a sus proveedores.

El 12/6/2014 se le confiere la vista a que se refiere el artículo 17 de la ley 11.683, a fin de posibilitar su descargo y el aporte de las pruebas tendientes a garantizar su derecho de defensa, la que no fue contestada.

VII.- En primer término cabe señalar que la determinación de oficio por conocimiento directo de la materia imponible constituye el principio general y sólo cuando la misma no resulte posible por carecer de los elementos que permitan establecer la existencia y alcance del hecho imponible, el Fisco Nacional puede recurrir al método indiciario de estimación y en caso de atacar el ajuste efectuado, como aquí lo hace el recurrente, corresponde que éste pruebe y rebata los hechos que precisamente resultan ser su soporte.

Así lo ha sostenido nuestro Máximo Tribunal al reconocer reiteradamente la facultad de la AFIP para proceder a la estimación de oficio, sin perjuicio del derecho que le asiste al contribuyente de probar fehacientemente en juicio los errores que atribuye a la liquidación practicada por la administración fiscal (Fallos 197:210; 205:31, 210:107).

VIII.- Que en función de lo expuesto, cabe concluir que el recurrente no se hace cargo de los fundamentos plasmados en la resolución administrativa, a fin de demostrar que, de conformidad con los hechos acaecidos y a la luz de la normativa aplicable, resulte atendible su pretensión, limitándose a manifestar genéricamente que los indicios utilizados por la contraparte *"carecen de fuerza suficiente como para tener por ciertos sus movimientos y actividades económicas... da por ciertos hechos absolutamente inexistentes"* y *" no alcanzan per se para darle fuerza suficiente a un reclamo desmedido y absolutamente confiscatorio en lo que se refiere al ajuste por omisión de ingresos, impugnación de créditos fiscales y falta de presentación en el impuesto a las ganancias por los períodos 2010-2011-2012"*.

En tal sentido, durante el proceso de fiscalización, se requiere al Sr. Brunetti el aporte de los Libros de IVA (compras-ventas), comprobantes respaldatorios de los mismos y papeles de trabajo que sirvieron para la confección de las declaraciones juradas de ganancias 2010 a 2012, sin que se hubiere cumplimentado lo solicitado y se le hizo saber que se detectaron diferencias, otorgándole la oportunidad de aportar los elementos que considere conducentes para rebatir las mismas (ver fs. 5 y 143 del Cpo. ganancias de los antecedentes administrativos) y rebatir la veracidad de las operaciones que por su actividad se le atribuyen como llevadas a cabo para la firma Garbarino S.A. (fs. 31/57 y 105/117 del Cpo. Principal de Ganancias) y el cálculo del costo en el impuesto de marras, a partir de la información obtenida de la circularización a los proveedores Delmas y Muzzupappa (fs. 58/65 y 103/104 del mismo cuerpo de antecedentes).

Por otra parte, en esta instancia se ofreció prueba pericial contable, cuya producción fue ordenada a fs. 62, la que se tuvo por desistida por propia inacción del contribuyente, en virtud de incumplir la intimación para proponer nuevo perito ante la falta de aceptación del cargo del profesional ofrecido originariamente.

Sentado lo que antecede, procede confirmar la determinación del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2010 a 2012.

IX.- Que en cuanto a los intereses resarcitorios liquidados, sobre los que el contribuyente se limita a manifestar que son "siderales", cabe señalar que el artículo 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) autoriza su aplicación a partir el vencimiento de las obligaciones tributarias sin necesidad de interpelación alguna, como consecuencia de que ellos configuran una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el deudor.

Ante la ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre su carácter, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío, resultando aplicable a la ley tributaria el artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor cuando prueba que aquella no le es imputable (conf. Fallos 304:203). En el mismo sentido se expide hoy el artículo 888 del Código Civil y Comercial.

En consecuencia, su configuración requiere la existencia de dos requisitos, a saber: el retardo en el cumplimiento de la obligación y que el mismo no le sea imputable al deudor por haberse configurado circunstancias excepcionales, ajenas a él, que hubieren impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, debidamente acreditadas.

En el caso de autos, el contribuyente no acreditó causales exculpatorias, por lo que ha de confirmarse también en este aspecto la resolución apelada.

X.- Que sobre la procedencia de la multa aplicada con fundamento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), teniendo en consideración que las infracciones tributarias tienen una indiscutida naturaleza penal, debe analizarse si en el caso de autos se encuentran configurados los elementos del tipo penal y el proceder culposo.

Dicho artículo 45 -en su texto vigente al momento de producirse la conducta considerada punible- establece: "*El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el 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*..."

En el caso de autos, la conducta que se reprocha es el ingreso en defecto del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2010 a 2012, como consecuencia de haber consignado datos inexactos en la declaración jurada del ejercicio 2010 y no haber presentado las correspondientes a los restantes períodos.

Del análisis efectuado en los considerandos precedentes, ha quedado evidenciada la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa, en cuanto a la configuración del elemento subjetivo, nuestro Máximo Tribunal ha expresado que "...*si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en la descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el 'sistema penal vigente'*" ("Wortman, Jorge y otros", sent. del 8-6-1993).

Ahora bien, el artículo 45 de la ley de rito sobre el que se fundamentó la sanción impuesta, sólo prevé como eximente de responsabilidad la existencia de error excusable, el que se produce, entre otros supuestos, cuando media una razonable oscuridad de las normas o criterios interpretativos diferentes que coloquen al contribuyente en una situación de confusión que lo lleve a incurrir en tal infracción (cfr. CNACAF Sala IV, "Ecohabitat S.A." 07/05/2009), o frente a una situación de caso fortuito o fuerza mayor.

Es menester destacar que el Sr. Brunetti tampoco ha invocado circunstancia alguna tendiente a

evidenciar un obrar diligente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, acreditando la existencia de alguna de las causales referidas, a fin de eximirla de responsabilidad.

En tales condiciones, corresponde admitir la pretensión fiscal y confirmar la multa aplicada, la que se considera adecuadamente graduada.

XI.- Que en consecuencia, corresponde confirmar en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto precedente

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Confirmar en todas sus partes la resolución apelada en autos, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9a. Nominación (cfr. art. 184, 4to. párrafo, ley 11.683 -t.o. vigente- y art. 52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal).

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.07.03 14:14:01 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.07.04 11:20:21 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.07.04 11:20:22 -03:00