Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-26131119-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Marzo de 2025

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. N° 31.583-I - ZANNONER, EUGENIO HÉCTOR

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), José Luis Pérez (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 31.583-I y su acumulada N° 31.584-I caratulada “**ZANNONER HECTOR** s/ recurso de apelación”.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 27/39 y 96/107 vta. la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 30/2008 (DV CRR I) y 31/2008 (DV CRR I) de fecha 27/3/2008, notificadas el 31 del mismo mes y año, dictadas por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de la AFIP/DGI, por la cual se resolvió la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes a partir del 1/4/2000 y se determinaron de oficio las obligaciones impositivas frente al Impuesto al Valor Agregado -períodos fiscales 01/2003 a 06/2004-, e Impuesto a las Ganancias -periodo fiscal 2003- con más sus respectivos intereses resarcitorios y se aplicaron sendas multas, con sustento en el artículo 45 de la Ley N° 11.683.

En primer término, relata los antecedentes que originaron los actos aquí apelados.

Luego, se agravia de la denegatoria de la prueba ofrecida en el procedimiento administrativo –la que tacha de arbitraria- y alega que ello implica un grave incumplimiento al principio del debido proceso. De esta manera, considera que fue lesionada la garantía de defensa amparada en el artículo 18 de la Constitución Nacional.

A su vez, destaca que la prueba ofrecida era de especial importancia para demostrar la improcedente exclusión del Régimen Simplificado.

En cuanto a la aplicación del Decreto 485/00 interpreta que no resulta aplicable, ya que su inscripción en

el Monotributo (de fecha 1/11/1998) es anterior a la entrada en vigencia de la norma (1/4/2000).

Enfatiza que el mencionado decreto –que modifica la cantidad mínima de empleados- sólo rige para aquellos que adhieran al Régimen Simplificado a partir del 1/4/2000, y no para los que ya se encontraban adheridos.

En este sentido, reitera que a la fecha de adhesión al régimen, la legislación aplicable no establecía requisito alguno relativo a la cantidad mínima de empleados como condición para aceptar su inclusión; por lo que –a su criterio- es inadmisible pretender adoptar un parámetro legal distinto al vigente a la fecha de categorización original, pues ello significaría afectar derechos adquiridos y el principio de legalidad que rige en materia tributaria (arts. 17 y 18 C.N.).

Señala que su actividad puede ser definida como servicio de representante técnico ascensorista y consiste en el mantenimiento, conservación y asistencia técnica de ascensores y/o montacargas a los fines de hacer prevalecer y aumentar la seguridad en el funcionamiento de los mismos, en un todo de acuerdo con la normativa de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Agrega que en cumplimiento de esas disposiciones y para ejercer la actividad descripta debe contar con habilitación técnica profesional; hecho que –a su parecer- dota de características individuales e indelegables a las tareas realizadas, resultando aplicable la excepción prevista en el segundo párrafo del artículo 19 del Decreto 885/98, modificado por el Decreto 485/00.

En esta misma dirección, explica que el informe mensual o semestral que debe emitirse sólo puede confeccionarlo el representante técnico habilitado, y en caso de existir algún impedimento para ello (enfermedad, licencia, etc.) deben cumplirse ciertas formalidades ante la autoridad de contralor.

Además, manifiesta que yerra el Fisco Nacional al interpretar que el citado artículo 19 no corresponde por haber dispuesto la contratación de empleados. Sobre el particular, asegura que existe una confusión entre la responsabilidad que le cabe ante terceros en calidad de “representante técnico ascensorista” y el correcto desarrollo en sí mismo que conlleva esa actividad, impidiendo -desde su perspectiva- delegar labores específicos a sus empleados, sin que ello impida que efectúe los controles necesarios con el fin de alcanzar los requisitos exigidos por las Ordenanzas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En relación a la multa sostiene que corresponde su revocación, en atención a fundarse en determinaciones con falta de causa y, por lo mismo, también deben dejarse sin efectos los intereses resarcitorios y la obligación principal intimada.

En subsidio, alega que en todo momento tuvo la convicción de actuar conforme a derecho, cancelando de manera puntual sus obligaciones fiscales, por lo que las circunstancias del caso se adaptan a la figura del error excusable.

Arguye que la misma AFIP la indujo al error desde momento que conocía su situación tributaria a través de su base de datos, sin que el citado organismo haya cuestionado su proceder como inscripto en el Régimen Simplificado. En este punto, aclara que las resoluciones atacadas sólo se basaron en la falta del mínimo de empleados exigidos, que fueron detectados mediante un simple cruce de datos por parte del Fisco Nacional.

Sin perjuicio de ello, pone de relieve que en la graduación de las multas no se desarrollaron fundamentos que permitan apartarse del mínimo legal, siendo que carece de antecedentes sumariales.

Cita jurisprudencia que entiende apoyan su postura.

Finalmente, ofrece prueba documental, informativa, testimonial y pericial contable; hace reserva del caso federal y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II.- Que a fs. 51/66 y fs. 118/141 vta., el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos que oportunamente le fueran conferidos, reiterando los argumentos vertidos en las resoluciones apeladas y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita el rechazo de los recursos incoados por la actora y se confirmen las resoluciones discutidas, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva de Caso Federal.

III.- Que a fs. 147 este Tribunal resolvió acumular el Expte. N° 33.584-I a las presentes actuaciones; a fs. 166 se abrió la causa a prueba, haciéndose lugar a la prueba informativa, testimonial y pericial contable ofrecida por la actora; a fs. 279 se clausuró el período probatorio; a fs. 282 se pusieron los autos a disposición de las partes para alegar, haciendo uso del derecho el organismo fiscal a fs. 288/290; a fs. 285 se denuncia el fallecimiento del recurrente, presentándose la heredera a fs. 327; a fs. 333 se vuelven a poner los autos para alegar y a fs. 337/342 hace uso del derecho la heredera del recurrente; por último se llaman a sentencia a fs. 343.

IV.- Que por lógica precedencia, corresponde, en primer término, expedirse sobre el planteo de nulidad formulado por la actora.

En lo que toca a la denegatoria del juez administrativo en producir las pruebas ofrecidas por la actora, debe señalarse que el artículo 35 del Decreto 1397/79, reglamentario de la Ley 11.683, remite en cuanto a la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de las mismas a las disposiciones del Decreto 1759/72, el que establece, en su artículo 46, que la Administración podrá disponer su producción acorde a los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, siendo que se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueran manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios.

Es decir que, si bien la búsqueda de la verdad material pareciera impulsar a que se consideren todos los medios de prueba solicitados por la parte, existe un límite impuesto por el reglamento del procedimiento administrativo que brinda al juzgador la posibilidad de denegarlas en todo o en parte si las considerara inconducentes, impertinentes, innecesarias, inútiles, redundantes, imposibles de cumplir o que sólo buscan dilatar temporalmente el acto administrativo de resolución.

Pero como esta valoración del juez administrativo es altamente subjetiva, ya que parte de su valoración personal, debe dar explicaciones fundadas de su rechazo a producirlas so pena de considerarse una decisión arbitraria y contraria al debido proceso adjetivo que debe tutelar.

Por lo tanto, para evitar la arbitrariedad de los actos, estos deben ser fundados y por ello, el artículo 34 del reglamento de la ley procedimental, obliga al juez administrativo a expedirse, en la misma resolución que determina de oficio, sobre el mérito de la prueba producida o las razones fundadas por las que no se hizo

lugar a la ofrecida.

Según consta en las resoluciones apeladas –*vide* fs. 17/19 y 87/89- el Fisco Nacional realizó una medida de evaluación respecto a la prueba ofrecida concluyendo en la improcedencia de la misma, lo cual demuestra el apego del funcionario a los principios que debe proteger.

Por otro lado, tanto de la lectura de los actos apelados, como del análisis de las actuaciones no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan las resoluciones, ni que haya incumplido con el procedimiento reglado por la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) para determinar los tributos cuestionados.

Es más, en el presente caso la recurrente tuvo conocimiento de las actuaciones seguidas por la inspección y el juez administrativo, pudiendo presentar su descargo en oportunidad de contestar la vista corrida, lo que evidencia que los agravios vertidos como fundamento de la defensa de nulidad intentada, se tratan de una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero que no afecta la validez de acto alguno.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que *"…la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima 'no hay nulidad por la nulidad misma', receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación"* (CNACAF, Sala V, junio 4-997 -Sosa Mirta Elena Impuestos B- 2076). Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (v. CNACAF, Sala IV, "Anteurquiza, Mugo Ramón", 26/3/1992, entre otros), circunstancia que no ha sido acreditada en autos.

De su lado, interpreta este Tribunal Fiscal que: *"... como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal (Fallos 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho..."* (*in re* "Mirror Holding S.A", 15/9/06 expte. N° 20.440-I).

Acorde a lo expuesto corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin costas atento que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (v. CSJN, "Bolland y Cía. S.A.", 21/2/13).

V.- Que, a continuación, corresponde establecer el contexto sobre el cual se produjo la cuestión traída a debate.

En el marco de la fiscalización iniciada bajo la O.I. N° 4493/8 de la División Fiscalización N° 3, se cuestiona la continuidad del contribuyente en el régimen del monotributo por no cumplir con el artículo 2°

del Decreto N° 485/2000, en consecuencia, la recurrente habría omitido declarar el IVA -PF 1/2003 a 6/2004- e Impuesto a las Ganancias -PF 2003- no ingresando los montos correspondientes.

En el marco descripto el apelante –quien se encuentra adherido al régimen por su labor como técnico ascensorista desde el 1/12/1998- discute que el artículo 2° del Decreto debía ser aplicado a nuevos adherentes al régimen y no a quienes –como él- ya se encontraban adheridos; en último término, sostiene que se encuentra amparado en la excepción del segundo párrafo del artículo 19 del Decreto Nº 885/98 -con las modificaciones introducidas por el Decreto Nº 485/00-.

VI.- Que en relación a la primera cuestión, el artículo 2° del Decreto 485/2000 exige que los contribuyentes que se adhieran al régimen simplificado cumplan con un mínimo de empleados en relación de dependencia –a partir de la IV categoría-. La vigencia de tal normativa se encuentra especificada en su artículo 4º, que dice: *"Las disposiciones del presente decreto entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto a partir de la entrada en vigencia de los Títulos XVII y XVIII de la Ley Nº 25.239"*. Se destaca que fue publicada en dicho boletín el día 20/6/2000 y, según el artículo 26 inciso l) de la Ley Nº 25.239, los Títulos XVII y XVIII tuvieron efecto a partir del 1/4/2000.

Ahora bien, la interpretación efectuada por la actora sería restrictiva respecto a lo que establece el considerando del Decreto 485/2000 *"... a efectos de contemplar la situación de los pequeños contribuyentes ya adheridos al Régimen Simplificado en las categorías IV a VII, ambas inclusive, respecto del nuevo requisito introducido por la ley citada en el Visto, es menester reducir, al menos en una primera etapa, la cantidad mínima de empleados en relación de dependencia exigida, haciendo uso de la facultad conferida por el último párrafo del artículo 7 del Anexo de la Ley N.° 24.977 y sus modificaciones"*.

En función de lo transcripto se aprecia que, el legislador fundamenta la modificación introducida en el decreto en la necesidad de reajustar los requisitos introducidos por la Ley N ° 25.239 – referida al régimen simplificado- para los contribuyentes ya adheridos.

Siendo ello así, carece de toda lógica la interpretación realizada por la actora sobre el alcance de los nuevos parámetros que definen el universo de sujetos dentro del monotributo. Esto es así no sólo por un tema de coherencia dentro del mismo impuesto – que busca con los cambios reflejar la realidad económica del país y fijar una determinada política tributaria- sino por cuestiones que hacen a la esencia de todo régimen tributario, como es el respeto -entre otros- a los principios de igualdad y de capacidad contributiva garantizado en la Constitución Nacional. Por ende, bajo tales premisas no podría un contribuyente adherido con anterioridad estar sujeto a condiciones menos restrictivas para permanecer en el régimen –en la misma categoría-.

En este sentido nuestro más alto tribunal concluye que *"… nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o regidos por ellas"* (C.S.J.N, Ángel Moiso y Cía. S.R.L., 24/11/1981).

A tenor de lo expuesto, se concluye que la normativa se encuentra ajustada a derecho.

VII.- Que, ahora debe tratarse la supuesta aplicación de la excepción contenida en el segundo párrafo del artículo 19 del Decreto 885/98, que reza: *"… el requisito establecido en el artículo agregado a*

continuación del artículo 7º del Anexo de la ley no será de aplicación para aquellas actividades que por su naturaleza sólo pueden ser realizadas por un individuo, de acuerdo con las condiciones que al respecto establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, organismo autárquico en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA”.

En estos actuados el propio recurrente reconoce en su escrito de apelación que tiene empleados, pero que ellos *“... no realizan las tareas de representante técnico sino que efectúan simples tareas de auxilio que no responden a la actividad propia del representante técnico habilitado”*.

La norma supra transcripta exceptúa a aquellos sujetos cuyas actividades, por su naturaleza, sólo puedan ser realizadas por un individuo, lo cual no se daría en este caso, dado que el propio recurrente tiene que contar con empleados que lo auxilien o apoyen en su trabajo como “representante técnico ascensorista”.

Entiendo que la excepción dispuesta en el mencionado artículo 19 del Decreto 885/98 está dirigida a aquellos supuestos, donde una sola persona puede desarrollar la tarea – no siendo necesario contar con empleados-.

Por ello, corresponde confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

VIII.- Que el criterio vertido en los Considerandos precedentes no se ve alterado por la prueba acompañada en autos. En efecto, de la contestación de los oficios dirigidos al “Consejo Profesional de Ingeniería Mecánica y Electricista”, “Cámara de Ascensores y Afines” y al “Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires” -agregadas a fs. 182/183, 187 y 238/241- se desprende que para llevar a cabo la actividad declarada por la recurrente se requiere una matrícula habilitante, condición que *per se* de manera alguna puede conducir a la aplicación de la excepción contenida en el Decreto 485/00.

Asimismo, de la prueba testimonial producida –*vide* fs. 190/191 y 193/194- se desprende que el Sr. Zanonner contaba con empleados en relación de dependencia, quienes realizaban tareas administrativas o “de auxilio” (como lo llamó la apelante en su escrito inicial).

En relación a la prueba pericial contable de fs. 221/222, cabe aclarar que la misma versa sobre cuestiones formales que no se encuentran vinculadas a la cuestión debatida. A su vez, corresponde hacer una mención especial a lo expresado por el perito de la actora en el punto c), en donde se observa que emite una opinión ajena a su función y que se encuentra vinculado con el tema a resolver por este Tribunal.

IX.- Que en lo relativo a las sanciones, corresponde puntualizar que las multas por infracciones fiscales, atento su naturaleza penal, no son transmisibles a los herederos del infractor por extinción de la acción penal producida a raíz del fallecimiento de éste.

Tal circunstancia se encuentra receptada en el artículo 54 *in fine* de la ley de rito que prescribe: *"Las sanciones previstas en los arts. 39, 40, 45, 46 y 48, no serán de aplicación en los casos en que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada."* Al ser ello, así y habiendo sido acreditado en autos el fallecimiento del Sr. Zannoner, Eugenio Héctor con fecha 8 de diciembre de 2014 (ver en este sentido lo manifestado por la letrada patrocinante de la actora y lo informado por el Registro de Juicios Universales, obrantes a fs. 285 y

293/295 vta. respectivamente) no corresponde la aplicación de las multas apeladas, imponiéndose las costas en el orden causado.

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal preopinante en su voto como a los fundamentos expuestos por el mismo en el Considerando IV en donde concluye en el rechazo de los agravios de nulidad articulados por la parte actora, como así también al Considerando VI.

II.- No obstante, no comparte la solución a la que arriba respecto de la cuestión de fondo.

El juez administrativo en los propios actos recurridos en autos (hoja 14 de la resolución recurrida de IVA y hoja 15 del de Ganancias) expresa que *"… resulta indudable que la responsabilidad que asume frente a terceros en su calidad de 'representante técnico ascensorista' no puede ser delegada en otras personas, ya que ella es propia de quien se encuentra habilitado para ejercer esa función"*.

A criterio del suscripto la contratación de empleados a los efectos de llevar a cabo tareas auxiliares, no quita a la actividad desarrollada por el actor el carácter de individual e indelegable.

En efecto, de los elementos de prueba arrimados a la causa (en especial las pruebas informativas y testimoniales producidas en autos) surge que el recurrente presta el servicio de representante técnico ascensorista y que las tareas propias del ejercicio profesional no son delegables y son de carácter individual, y que en caso de no estar en condiciones de cumplir con su trabajo se debe informar a la autoridad competente para que se habilite a otro representante técnico habilitado.

Ello así, entiendo que resulta de aplicación la excepción contenida en el segundo párrafo del artículo 19 del Decreto 885/98, en cuanto dispone que el requisito establecido en el artículo agregado a continuación del artículo 7° del Anexo de la ley no será de aplicación para aquellas actividades que por su naturaleza solo puedan ser realizadas por un individuo. Por lo tanto, voto por revocar las resoluciones determinativas de oficio venidas en recurso, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

En atención a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1°) Revocar las Resoluciones Nros. 30/2008 (DV CRR I) y 31/2008 (DV CRR I) en cuanto determinan impuestos y accesorios, con costas.

2°) Dejar sin efecto las multas aplicadas en las Resoluciones Nros. 30/2008 (DV CRR I) y 31/2008 (DV CRR I), imponiéndose las costas por su orden -v. Considerando IX-.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.03.12 16:18:22 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.03.12 17:08:14 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.03.13 11:52:45 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.13 11:53:09 -03:00