11299/2013

CARRADORI SANTIAGO WALTER (TF 28626-I) c/ DGI s/

Buenos Aires, de abril de 2014.-

VISTOS y CONSIDERANDO:

I.- Que por medio de la sentencia de fs. 172/181, el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó, con costas, la excepción de nulidad planteada por la actora, y confirmó las resoluciones 204 y 205, dictadas el 20 de noviembre de 2006 por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante las cuales se había determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a los Bienes Personales del contribuyente Santiago Walter Carradori correspondiente a los periodos fiscales 2000, 2001, 2002 y 2003, en la suma de 219.865,90 pesos más la cantidad de 195.379,59 pesos en concepto de intereses resarcitorios. Además, aplicó dos multas por un total de 174.619,44 pesos, por aplicación del artículo 45 de la ley 11.683, por los impuestos omitidos.

Como fundamento, en primer lugar, señaló que el contribuyente en cuestión no había presentado las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias por lo que no le resultaba aplicable el régimen del bloqueo fiscal establecido por la ley 23.905, de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 334:44. Además, respecto de la supuesta violación al derecho de defensa del interesado, destacó que el contribuyente había tenido libre acceso a las actuaciones, y que no se había puesto a su parte en estado de indefensión, ya que pudo formular su descargo y ofrecer y producir la prueba ofrecida en sustento de su posición.

Por otra parte, con respecto a la cuestión de fondo, señaló que de las constancias acompañadas a estas actuaciones no surgían elementos que acreditaren la existencia del préstamo realizado por aquél en representación de una tercera persona, a la firma OGGI S.R.L. En tal sentido, destacó que de acuerdo a las constancias de la causa, se había acreditado que el contribuyente había recibido diversas

sumas de dinero del exterior, remitidas por el señor Odoardo Carradori a través de la entidad First Trading Bank Ltd. radicada en las Islas Cook, y que pese a lo señalado por el contribuyente actor respecto a que éste recibió dichas sumas en virtud de un contrato de mandato otorgado por el remitente de las divisas a fin de realizar préstamos a la firma OGGI S.R.L., de la documentación de esta última empresa surgía que las cantidades en cuestión se encontraban registradas a su nombre. Además, cuestionó el valor probatorio del contrato de mandato exhibido por el contribuyente Santiago Corradori, toda vez que de las constancias acompañadas surgía que la escribana que supuestamente había intervenido en ese acto había negado que la firma inserta en el mismo hubiera sido la suya, la numeración del instrumento referido no coincidía con las de la escritura de su libro de protocolo y, según lo informado por el Colegio de Escribanos, las hojas del poder acompañado habían sido adquiridas por otro notario, distinto del que supuestamente lo había suscripto. Por todo ello, el Tribunal Fiscal consideró que el contribuyente solo había probado el ingreso de los fondos del exterior, más no el origen de los mismos, en consecuencia, confirmó el ajuste realizado por el Fisco.

Por otra parte, y con respecto a la sanción aplicada, señaló que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 45 de la ley 11.683, deben concurrir dos elementos: la omisión de pago de impuestos, y la existencia de un medio comisivo, y que, en el caso, destacó que se ha acreditado la existencia del elemento objetivo. Respecto de la culpabilidad, consideró que en el caso no se había acreditado la existencia de “error excusable” suficiente para eximir de responsabilidad al contribuyente, por lo que también confirmó lo resuelto por el Fisco en este aspecto.

Por último, a fs. 234/vta. reguló los honorarios correspondientes a la representación fiscal en la suma de 9.516 pesos para el doctor Lucas A. García Araoz, en su carácter de apoderado, y 23.790,38 pesos para el doctor Horacio L. Martire, por su actuación como letrado patrocinante.

II.- Que, contra esa sentencia el contribuyente Santiago Walter Carradori apeló y fundó su recurso a fs. 190/230vta., el que fue contestado a fs. 252/270.

En cuanto interesa, sostiene que el razonamiento e interpretación de los hechos y el derecho efectuado por el Tribunal Fiscal de la Nación resulta arbitrario, ya que dicho Tribunal realizó una valoración discrecional de la prueba acompañada a la causa.

Por otra parte, se agravia respecto de lo resuelto por el a quo en cuanto dispuso que no le resultaba aplicable el régimen de “bloqueo fiscal”, en razón de no haber presentado declaraciones juradas en concepto del Impuesto a las Ganancias, ya que según señala, no se encontraba obligado a la presentación de las mismas, toda vez que solo tenía ingresos gravados correspondientes a la cuarta categoría. Al respecto, señala que de conformidad con lo dispuesto con el Decreto 455/02, el régimen de “bloqueo fiscal” resulta aplicable a todos los periodos cuyo vencimiento hubiese operado con anterioridad al 12 de marzo de 2002, por lo que considera que en el caso, el “periodo base” a considerar era el correspondiente al año 2001, y que los periodos correspondientes a los años 1999 y 2000, se encontraban amparados por el régimen en cuestión. Por tal motivo, señala que el Fisco sólo podía haber determinado válidamente las obligaciones correspondientes a los periodos 2001, 2002 y 2003.

Por otra parte, considera que pese a que el Fisco le corrió la vista correspondiente al inicio del procedimiento de determinación de oficio con relación al Impuesto a las Ganancias por los periodos 1999 a 2003, la Orden de Intervención dictada en esas actuaciones había sido dictada respecto del último periodo fiscal presentado y vencido, es decir, el periodo 2002, y luego, la fiscalización fue extendida indebidamente a los períodos ulteriores. En este sentido, se agravia respecto de las resoluciones determinativas por considerar que son nulas, toda vez que en ellas se había determinado el Impuesto a las Ganancias de oficio por los periodos 2000, 2001 y 2003, sin haberse notificado a su parte la orden de intervención con respecto a esos periodos, con anterioridad a la vista que se le corrió de los ajustes realizados. Por ello, señala que el Fisco ha omitido el procedimiento de fiscalización e inspección previa a la determinación de oficio respectos de tales ejercicios, y, además, nunca se le informó a su parte que se encontraba bajo un proceso de inspección que podría culminar en la determinación de una deuda tributaria.

Por otra parte, destaca que en estas actuaciones se ha acreditado que, el señor Odoardo Carradori le otorgó un mandato al contribuyente para que adquiriese diversas participaciones sociales de la empresa OGGI S.R.L., manteniendo reserva de la titularidad, y que de los informes remitidos por las entidades financieras y cambiarias intervinientes, se habían acreditado las transferencias de las sumas de dinero que se utilizaron para realizar tales operaciones. Además, indicó que se había acompañado a las actuaciones un acta notarial suscripta en la República Italiana mediante la cual el señor Odoardo Carradori declaró que había realizado una transferencia de una suma no específica de dinero al contribuyente, a fin de que éste la usara en nombre y por cuenta de aquél.

Al respecto señala que las actas de asamblea de la empresa OGGI S.R.L., de la cual el actor es socio, no constituyen prueba de la titularidad de los créditos, y que si bien de aquellas surge que los préstamos se registraron a su nombre, los socios de la firma tenían conocimiento que los fondos entregados, en realidad, pertenecían al señor Odoardo Carradori. Cabe destacar que pese a que del acta notarial suscripta por el señor Odoardo Carradori surge que los fondos habían sido entregados para adquirir participaciones sociales, en este caso, los fondos en cuestión fueron entregados en préstamo a la empresa OGGI S.R.L.

En otro orden de agravios, la actora se agravia por considerar que el Tribunal Fiscal omitió expedirse respecto de su planteo relativo a que no es posible practicar una determinación de una deuda sobre base presunta, partiendo a su vez de otra presunción anterior. En tal sentido, señala que el Fisco Nacional resolvió hacer un ajuste con base en la presunción de que los fondos otorgados en préstamo a la firma OGGI S.R.L. era propios del contribuyente y éste había omitido declararlos, y a que dicha conclusión había arribado sobre la base de presumir que, a su vez, el mandato que le había sido conferido por el señor Odoardo Carradori era falso. Por otra parte, señala que su parte no intervino en la suscripción de la escritura mediante la que se le confirió el mandato, y que, en el caso de que se encuentren dudas respecto de la validez de la escritura, igualmente podría haber actuado como “gestor de negocios” en favor de un tercero, por lo que concluye

que el Fisco Nacional había incurrido en un accionar arbitrario e ilegal al considerar que se trataba de fondos de su propiedad.

En distinto orden de ideas, sostiene que sin perjuicio de la validez del Poder General de Administración y Disposición que le fue otorgado, no se podría desconocer que las operaciones comerciales realizadas tuvieron como fundamento dicho instrumento, en consecuencia, entiende que el Tribunal Fiscal debió reconocer que no es el titular de los préstamos en cuestión, y que, en consecuencia, la deuda ajustada es inexistente.

Por último, y con respecto a la multa aplicada por el Fisco Nacional, sostiene que no se ha configurado el aspecto objetivo, toda vez que entiende que su parte no se encontraba obligada a presentar declaraciones juradas al percibir solamente rentas de la cuarta categoría, por lo que no podría haber realizado la conducta reprimida por esa norma. Por otra parte, destaca que no se ocasionó ningún perjuicio al erario público puesto que no adeudaba ninguna suma por los préstamos que se otorgaron a la firma OGGI SRL. pues tales créditos no le pertenecían, y que, la graduación del monto de la sanción resulta arbitraria e irrazonable.

III.- Que, contra la regulación de honorarios de la representación letrada del Fisco Nacional de fs. 234/vta., aquella los apeló por bajos a fs. 236, y a fs. 237, la parte actora apeló dicha regulación por considerarlos altos.

IV.- Que, en primer lugar, corresponde señalar que por medio del régimen de fiscalización denominado “bloqueo fiscal”, previsto en los artículos 117 y siguientes de la ley 11.683, se estableció un sistema de presunciones mediante las cuales se tomaba como base un determinado periodo, y dependiendo de la exactitud de la declaración jurada o liquidación realizada por ese periodo se presumiría, sin admitir pruebas en contrario, la validez de las declaraciones juradas presentadas por los periodos no prescriptos anteriores a aquel. En tal sentido, dicha presunción de exactitud subsistía mientras el Fisco no hubiese impugnado y practicado la determinación de oficio respecto del denominado “periodo base”, a fin de “desbloquear” la fiscalización de los periodos anteriores a aquel. Cabe señalar que, si bien dicho régimen fue derogado por el decreto 455/02, la virtualidad del mismo subsiste para

aquellos periodos cuyo vencimiento general para la presentación de la declaración jurada hubiere operado con anterioridad a la entrada en vigencia de ese decreto.

Sin perjuicio de ello, del dictamen de la Procuradora Fiscal al que se remitió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 334:44 surge que, “tanto en las gabelas de liquidación anual como en aquellas que no lo son, el régimen especial establecido por la ley 23.905 requiere de las constatación de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente en el “periodo base””, toda vez que si no se hubieran presentado las declaraciones juradas correspondientes, el Fisco no podría constatar la posición del contribuyente, tornando inoperantes las presunciones de los artículos 118 y 120 de la ley 11.683 (cfr. considerandos IV y V). Es por ello que, teniendo en cuenta que, según lo expresado por el Fisco Nacional, el contribuyente se desempeñó como socio gerente de una Sociedad de Responsabilidad Limitada y que sus ingresos habían superado el mínimo no imponible, el contribuyente Santiago Walter Carradori debió haber presentado las declaraciones correspondientes al Impuesto a las Ganancias, y éste no lo hizo (Cfr. Nota Externa AFIP nro. 4/2000). Cabe señalar que, si bien el contribuyente aduce que no tenía la obligación de presentar declaraciones juradas por el hecho de obtener exclusivamente rentas de la cuarta categoría, no se hace cargo de lo sostenido por el Fisco Nacional respecto de que tenía la obligación de hacerlo por desempeñarse como Socio Gerente de una sociedad comercial, y porque sus ingresos habían superado el mínimo no imponible durante los periodos fiscalizados (confrontar especialmente fs. 390, 396, y 594, del III cuerpo de las actuaciones Impuesto a las Ganancias, agregadas). En tales condiciones, no es posible concluir que el recurrente puede beneficiarse del régimen del “bloqueo fiscal”, ya que la Administración no tuvo la posibilidad de constatar la exactitud de las declaraciones impositivas del contribuyente, y, en consecuencia, tampoco podría extenderse la presunción de exactitud de las mismas a periodos anteriores.

V.- Que, por otra parte, respecto del planteo de nulidad realizado por el contribuyente fundado en la ausencia de la Orden de Intervención que dio lugar a la fiscalización por todos los

periodos sobre los que luego se le corrió vista en los términos del artículo 16 de la ley 11.683, cabe señalar que si bien del formulario F.8000 surge que se resolvió la apertura de un procedimiento de fiscalización respecto del contribuyente Santiago Walter Carradori respecto del último periodo fiscal presentado y vencido correspondiente al Impuesto a las Ganancias y Bienes Personales, del requerimiento formulado mediante el acta F.8600/I número 014 Nº 0030724 surge que, al contribuyente se le solicitó que informara y acompañara la documentación correspondiente a los periodos comprendidos entre el 1 de enero de 2000 hasta la fecha en que se formuló dicho requerimiento, que data del 22 de enero de 2004 (cfr. fs. 1/3, de las actuaciones administrativas nro. O.I. 23.403-6, acompañadas). Por otra parte, tal como fue indicado por el Tribunal a quo, cabe señalar que el 1 de febrero de 2005 el Fisco Nacional amplió la fiscalización en cuestión al periodo 2003 respecto de ambos impuestos, lo que fue notificado al contribuyente junto con los ajustes proyectados (v. fs. 374 y 377, de las actuaciones relativas al Impuesto a las Ganancias, y fs. 118 y 121, de las actuaciones correspondientes al Impuesto a los Bienes Personales). Además, de las actuaciones administrativas acompañadas surge que el contribuyente tuvo libre acceso a las actuaciones, e, incluso, tuvo la posibilidad de retirar copia de todo lo actuado (cfr. fs. 126, del cuerpo Bienes Personales agregado). En tales condiciones, toda vez que desde el comienzo de la fiscalización, el contribuyente tuvo conocimiento de que se encontraba bajo fiscalización tributaria, y que, en particular, se lo inspeccionaba por las obligaciones correspondientes a los períodos 2000, 2001 y 2002, y que a partir de la ampliación de esa fiscalización dispuesta el 1º de febrero de 2005 por el Fisco, tuvo conocimiento de que la inspección se extendía al período 2003, el planteo de nulidad de las resoluciones recurridas no puede prosperar. Por lo demás, cabe señalar que lo ocurrido en la especie difiere de los extremos que surgen del Dictamen (DAL) 29/02 y del precedente “Paravati” del Tribunal Fiscal de la Nación citados por la recurrente, toda vez que en el caso, se emitió la correspondiente Orden de Intervención, y la misma, fue debidamente notificada (cfr. fs. 1/4, del Cuerpo I de las actuaciones Impuestos a las Ganancias, agregadas).

VI.- Que, sentado ello, cabe señalar que los restantes agravios expuestos por la parte actora remiten al examen de

cuestiones de hecho y prueba, como regla ajenas al recurso de apelación previsto en artículo 86 inciso b), punto segundo, de la ley 11.683, que han sido resueltas con fundamentos suficientes para desechar la tacha de arbitrariedad alegada (cfr. Fallos 300:985; CNAp. en lo Cont. Adm. Fed. , Sala IV "La Rueca Porteña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I" del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006 y “Ucuchacra S.A. (TF 33.602-I) c/ D.G.I.”, del 24 de septiembre de 2013). En tal sentido, el Tribunal Fiscal consideró que las pruebas aportadas por el contribuyente fueron insuficientes para acreditar que los fondos que el señor Santiago Walter Carradori había dado en préstamo a la empresa OGGI S.R.L. y que habían sido registrados a su nombre, en realidad no eran propios, sino que había actuado en representación de un tercero. En consecuencia, los consideró como fondos propios del contribuyente, alcanzados por lo dispuesto en el artículo 18 inciso f) de la ley 11.683.

En tal sentido, si bien se encuentra acreditado que las sumas en cuestión fueron remitidas del exterior por el señor Odoardo Carradori, y que las mismas, ingresaron al territorio nacional a través de la entidad financiera First Trading Bank Ltd., el contribuyente no ha podido acreditar el origen de dichos fondos. En efecto, si bien acompañó un acta notarial mediante la cual el señor Odoardo Carradori declaró que había remitido fondos al señor Santiago Walter Carradori a fin de que adquiriera, a su nombre y cuenta, participaciones sociales en una empresa manteniendo en reserva la titularidad, lo hizo sin presencia de testigos y no determinó los montos que se enviaron, así como tampoco el destino de los mismos (cfr. fs. 484/487 del III cuerpo, de las actuaciones Impuesto a las Ganancias, acompañadas). Por otra parte, pese a que el señor Santiago Walter Carradori afirma que actuó en virtud del Poder General de Administración y Disposición, cuya copia se acompaña a fs. 103 de las actuaciones administrativas (de las actuaciones Impuesto a las Ganancias, acompañadas), la prueba producida por el Fisco Nacional permite poner en duda la validez de la escritura en virtud del cual se instrumentó dicho Poder General, toda vez que la escribana que habría intervenido en la confección del mismo negó que la firma inserta en aquella hubiera sido de su puño y letra, manifestó no conocer a las partes, y además, indicó que

la numeración de las hojas en las cuales se transcribió dicho Poder, no coincidían con las del libro de protocolo a su cargo. También, de la consulta evacuada por el Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, surge que la numeración de las hojas que se habrían utilizado para la confección del acta fueron adquiridas por un escribano distinto al que habría suscripto el acta del Poder exhibido; y, de la consulta evacuada por la Dirección Nacional de Migraciones, surge que el señor Odoardo Carradori no ingresó ni egresó del país entre los meses de septiembre del año 1998 y agosto de 1999, por los Aeropuertos de Ezeiza Ministro Pistarini, Aeroparque Jorge Newbery, Aeropuerto de San Fernando y Aeropuerto de Don Torcuato, ni por el Puerto de Buenos Aires o el de Tigre; es decir que, en la fecha en la que supuestamente se habría suscripto el acta, el señor Odoardo Carradori no se encontraba en la Ciudad de Buenos Aires (cfr. fs. 269, 277/278 y 304).

Por lo demás, cabe señalar que el actor no se hace cargo de lo señalado por el Fisco Nacional en las resolución apeladas ante el Tribunal Fiscal, respecto de que si aquel hubiese sido mandatario de un sujeto radicado en el exterior, debió haber exhibido la copia de la declaración de Bienes Personales que, a cada vencimiento debió presentar como responsable sustituto en los términos del artículo 26 de dicha ley (cfr. fs. 5 y 97 de éstas actuaciones); por lo que resulta razonable que el Fisco Nacional le haya imputado los fondos en cuestión al señor Santiago Walter Carradori como propios, ya que, en todo caso, los utilizó como si así lo fueran. En suma, no se probó el circuito económico en virtud del cual los fondos llegaron a manos del contribuyente en calidad de mero mandatario, aun cuando la carga de individualizar el origen de los mismos, pesa sobre quien pretende justificar un incremento patrimonial con la remisión de fondos provenientes del exterior por parte de una tercera persona, y, además, la recurrente se agravia del pronunciamiento del Tribunal Fiscal sobre la base de una diferente valoración de la prueba, pero sin demostrar arbitrariedad en la decisión (Fallos 328:3048; 334:249).

VII.- Que, en cuanto a la multa aplicada al contribuyente, cabe señalar que en materia tributaria la Corte Suprema de la Nación ha expresado que rige 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 pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149 y “Astra Capsa S.A. (TF 19.173-I) c/DGI, A. 831 XLIV, sentencia del 02/03/2011).

En consecuencia, si bien es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313; 320:2271 y, causa A. 831 XLIV “Astra Capsa S.A. (TF 19.173-I) c/DGI”, sentencia del 02/03/2011).

Por tal motivo, y tal como lo señaló el Tribunal Fiscal de la Nación en la sentencia apelada, en el caso no ha sido debidamente probada la configuración de ninguna causal de eximición de responsabilidad ya que las meras afirmaciones por parte de la actora en orden a las razones, que a su entender, justificarían la omisión de declarar los fondos correspondientes a los préstamos otorgados a la empresa OGGI S.R.L., y, además, la falta de presentación de las declaraciones juradas, no resultan, por si mismas suficientes para eximirlo de culpa; porque, cuanto menos, ello constituye precisamente un actuar negligente de su parte. Por lo demás, y con respecto al monto las multas, cabe advertir que el contribuyente aduce que son excesivas y se limita a señalar la diferencia en los porcentajes de las multas aplicadas en las actuaciones respecto al Impuesto a las Ganancias, y al Impuesto a los Bines Personales (80% y 70% del impuesto omitido, respectivamente). Al respecto, cabe señalar que en el artículo 45 de la ley 11.683 se establece que “el que omitiere el pago de puestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir…”; de manera que las sanciones están dentro del término medio de los parámetros legalmente previstos a tal efecto.

VIII.- Que, con relación a los recursos interpuestos por la parte actora y el Fisco Nacional con respecto a la regulación de honorarios de fs. 234/vta., corresponde confirmar el monto fijado en la sentencia apelada, toda vez que, de acuerdo con la base

regulatoria, las etapas cumplidas y el carácter en el que actuó la representación del Fisco, resulta ajustada a derecho (artículo 7, 8, 9, 37 y 38 de la ley 21.839 aplicable al caso de autos).

Por ello, **SE RESUELVE: 1)** Rechazar el recurso interpuesto por el señor Santiago Walter Carradori, y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada. **2)** Imponer las costas al apelante vencido (art. 68 del C.P.C.C.N.). **3)** Confirmar los honorarios regulados por lo actuado en la instancia anterior, y regular los honorarios por los trabajos realizados ante esta Alzada a la Dra. Carla Andrea Sibona en el carácter de letrada apoderada, la suma $ 2.860, y, al Dr. Ignacio Mauro Markievich en el carácter de patrocinante, la suma de 7.140 pesos (arts. 7, 9, 14, 19 y 37 de la ley 21.839).

Regístrese, notifíquese, y devuélvanse.

Jorge Federico ALEMANY **Guillermo F. TREACY**

Pablo GALLEGOS FEDRIANI