Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

—SALA IV—

CAF 68425/2022 GEUNA RODOLFO (TF 17623134-i) C/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2023

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, conforme surge de autos, el 12/12/2022, **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, con costas**, las resoluciones de la AFIP-DGI mediante las cuales se habían determinado de oficio por conocimiento cierto las obligaciones tributarias del actor en el Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2016) y en el IVA (períodos 1 a 12/16), con más intereses.

Para así resolver, efectuó las siguientes consideraciones:

a) El cargo formulado en la resolución de vista eran *los ajustes* de mayores ingresos y débitos fiscales que surgían del cómputo de facturas y recibos manuales y electrónicos no incluidos en el libro IVA-Ventas del contribuyente ni en sus declaraciones juradas.

b) Debían desestimarse los agravios de nulidad articulados por el actor atento que no se observaba que el Fisco en el procedimiento anterior a los actos determinativos se hubiese apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

c) Asimismo, en lo relativo a los argumentos del actor referidos a que la sentencia decidía impugnar la declaración jurada presentada de modo distinto al que había sido observado en la vista que había dado lugar al trámite de la determinación de oficio, cabía aclarar que le asistía razón al criterio esgrimido por el Fisco, en tanto con posterioridad a dichas vistas y teniendo en consideración el descargo efectuado por el contribuyente, después de analizar los argumentos y pruebas presentadas, se habían excluido del ajuste los ingresos y débitos fiscales de las facturas supuestamente emitidas a Francisco Pedro Audrito y se había modificado la liquidación proyectada por la fiscalización, determinando de oficio las obligaciones mensuales del tributo según la resolución objeto de la apelación.

d) Por otro lado, cabía advertir que el recurrente, en su escrito de apelación ante el Tribunal Fiscal, se había limitado a plantear nulidades en el proceso de fiscalización sin introducir agravio alguno contra la cuestión de fondo, por lo que la presentación efectuada carecía de los requisitos mínimos que permitían la consideración del remedio articulado, debiendo recordarse que en la instancia de ese tribunal no hay recurso de nulidad autónomo, por lo que no prospera si los agravios se limitan a poner en tela de juicio la validez del acto recurrido, sin impugnar lo que éste decide como inadecuado a derecho.

e) Correspondía recordar que las resoluciones emanadas de la Dirección General Impositiva gozan de presunción de legitimidad –art. 12 de la ley 19.549- por lo

que no resultaría ajustado admitir de inicio que ellas respondan a un obrar injustificado o abusivo (Fallos: 318: 2431; 321:695; 325:2347, entre otros).

f) No habiendo el actor intentado mínimamente desvirtuar las argumentaciones de hecho y de derecho en que se fundan los ajustes proyectados en las resoluciones recurridas, cabía concluir que correspondía su confirmación.

g) También se debían confirmar los intereses en tanto no habían sido motivo de apelación.

2º) Que, contra dicha resolución apeló **el actor** y expresó agravios el 18 de octubre de 2022, contestados por su contraria el 22/11/22.

Afirmó que en la determinación de oficio no se indicaron los ítem que componen las cuentas brutas expuestas por el juez administrativo, de modo que no pudo controlar qué conceptos integran las sumas totales que se le condena a pagar, por lo que la resolución cuestionada carecía de fundamentación adecuada en tanto no contenía los elementos ni las premisas que validaran la conclusión del Fisco, resultando, en consecuencia, viciada de irrazonabilidad.

Tal situación perjudicaba ostensiblemente la garantía de la defensa y el debido proceso legal, puesto que tal resolución no permitía saber cuál había sido la base del cálculo mediante la que el Fisco había logrado determinar el *quantum* de la deuda imputada, a lo que se le sumaba la imposibilidad de controlar las operaciones aritméticas aplicadas para lograr el resultado al que había arribado.

Argumentó, en tal sentido, que el Tribunal Fiscal, al dictar la sentencia que ahora cuestionaba, omitió total y absolutamente el tratamiento del agravio en cuestión, dejándolo en la más plena indefensión, al punto de que no existía argumentación que pudiese ser cuestionada, dado que el *a-quo* no expuso nada al respecto.

Esgrimió sobre este punto que al practicarse nueva determinación de oficio en la sentencia administrativa se había adjuntado un cuadro con un importe informado como ganancia neta sujeta a impuesto, fijando un valor de $2.622.520.14 y un saldo a favor de AFIP de $898.706,05. No obstante, era imposible determinar cómo el Fisco había arribado a dicho importe, dado que, si se tenía en cuenta la determinación de oficio realizada en la resolución 15/2021 con respecto al IVA, los valores no coincidían, o al menos, de la forma en que había sido planteada, no era posible saber cuáles habían sido los ingresos considerados.

Afirmó en tal sentido que el Fisco, abusando de su posición, emitió actos unilaterales arbitrarios y determinó un resultado que había sido impuesto sin detallar cómo estaba integrada la liquidación de la obligación tributaria, lo que resultaba inadmisible por carecer de fundamentación imprescindible.

De tal modo, consideró que la sentencia del Tribunal Fiscal le provocó una indefensión al no hacerse cargo de tal agravio.


#37333539#369455556#20230518100623273

3º) Que, ante todo cabe señalar que el actor consintió lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto desestimó sus planteos de nulidad, limitando la cuestión a la omisión del tratamiento de sus agravios acerca de la afectación de su derecho de defensa por desconocer los cálculos a fin de arribar al monto determinado.

Tampoco se hizo cargo de rebatir lo señalado por el *a -quo* con respecto a que en su escrito se había limitado a plantear nulidades en el proceso de fiscalización sin introducir agravio alguno contra la cuestión de fondo.

4º) Que, con relación a lo manifestado sobre la afectación de su derecho de defensa, se debe recordar que el procedimiento de determinación de oficio se inicia con una *vista* al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen. Este requisito procesal recoge la garantía constitucional de la defensa en juicio, que tiene por finalidad permitir a aquél que oponga las defensas que hagan a sus derechos y ofrezca los medios de prueba correspondientes.

La vista, en el marco del procedimiento de determinación, es el acto por medio del cual el particular tiene la posibilidad de acceder al expediente y tomar conocimiento con el objeto de ejercer su derecho de ser oído y obtener una resolución fundada, de conformidad con lo previsto en el art. 1º de la ley 19.549.

Por su parte, el art. 38 de la LPNPA se refiere a la vista del procedimiento administrativo que puede peticionar el interesado, la cual permite el acceso irrestricto del expediente administrativo como principio general, salvo los casos que prevé, es decir declarado secreto o reservado excepcionalmente, y asegura el derecho de defensa de los administrados, al permitir acceder a los trámites y conocer los actos lo que luego le permitirá argumentar y ofrecer las pruebas.

5º) Que, conforme surge de los presentes autos, el Fisco efectuó una fiscalización al actor, a fin de comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales respecto del IVA, períodos enero a diciembre de 2016.

En el marco de dicha inspección constató que las acreditaciones bancarias del año 2016 resultaban *superiores* a la suma de los ingresos gravados más los débitos fiscales declarados por el contribuyente.

Detectó que el responsable no había registrado en el Libro IVA Ventas facturas emitidas en forma manual, declaradas por sus clientes en el Régimen Informativo de Compras y Ventas.

Como resultado de ello se proyectaron las liquidaciones resultando un saldo a favor de la AFIP en el Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo se confeccionó la declaración jurada proyectada de Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2016, la que se puso en conocimiento del

fiscalizado el 17/1/2019, a efectos de considerar los ajustes realizados, otorgando la correspondiente prevista administrativa por el plazo de cinco días.

Transcurrido dicho plazo, sin que el contribuyente prestase conformidad a la pretensión fiscal, se procedió a iniciar la correspondiente determinación de oficio.

Tal como surge del informe final de inspección, *"Cabe aclarar que, con posterioridad a la prevista notificada al fiscalizado, se excluyó del monto de ingresos a ajustar un (1) comprobante (Factura Tipo A Nº 0004-875), que no posee Código de Autorización de Impresión (CAI) válido. Se confeccionaron las nuevas proyecciones respectivas a fs. 150/153…".*

"Por lo expuesto se confecciona una planilla con los nuevos montos a considerar en las ddjj de ganancias proyectada por esta fiscalización. Siendo en este caso el nuevo monto de Ingresos Netos a considerar de ***$7.005.298,16*** *(inferior al monto proyectado y notificado en la prevista respectiva…*

Los nuevos papeles de trabajo de lo antes expuesto y que dieron lugar a la nueva proyección se adjuntan a fs. 159/162".

En la liquidación proyectada se consideraron las deducciones generales y especiales y las retenciones y percepciones declaradas por el contribuyente.

De tales liquidaciones se corrió vista al Sr. Geuna para que expresara su descargo y propusiera las pruebas que hicieran a su derecho.

El actor solicitó prórroga y luego presentó su descargo.

6º) Que, tal como se señala en el acto de determinación, se facilitó al Sr. Geuna la totalidad de los antecedentes para tomar vista y se le entregaron fotocopias.

Teniendo en consideración el descargo efectuado, después de analizar los argumentos y pruebas, se excluyeron del ajuste los ingresos y débitos fiscales de las facturas emitidas al Sr. Audrito y se modificó la liquidación proyectada por la fiscalización, determinando una ganancia sujeta a impuesto de $2.622.520,14 y un impuesto determinado ajustado de $898.706,05. **Tales montos fueron liquidados de conformidad con la planilla obrante a fs. 216 del Cuerpo Ganancias en donde se detalla el total de ingresos ajustados, el resultado impositivo del período, el neto de las categorías y finalmente la ganancia sujeta a impuesto.**

Es decir que tal determinación es distinta a la liquidación presentada anteriormente ya que se tomaron en consideración las pruebas aportadas por el contribuyente y el ajuste es menos gravoso que el primero.

Por consiguiente, conociendo el ajuste proyectado en la vista no puede alegar desconocimiento porque efectuó el descargo y los ajustes posteriores lo tuvieron en cuenta, efectuando modificaciones a la pretensión principal. A lo que cabe agregar que, tal como se señaló anteriormente, tuvo la posibilidad de tomar vista de las actuaciones a fin de ejercer su derecho de defensa.

Cabe recordar en tal sentido que el contenido esencial e indudable de la determinación ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables, como también el monto imponible resultante de la aplicación de las normas y pautas legales de valoración, aun cuando se omitan las operaciones finales de cálculo del gravamen adeudado, todo cual se cumple en el acto aquí en cuestión.

7º) Que, para que la nulidad exista debe haber un interés jurídico propio lesionado por el acto que se impugna, pues resulta inconciliable con el objeto del proceso la nulidad por la nulidad misma o para la satisfacción de un interés meramente teórico; y es por ello que el principio de trascendencia requiere que quien invoca dicha sanción alegue y demuestre que el vicio en cuestión le ocasionó un perjuicio cierto e irreparable, que no se puede subsanar sino con el acogimiento de la sanción (cfr. Morello, A.M. y otros, “Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Prov. de Bs. As. y de la Nación, Comentados y Anotados”, t. II, pags. 795).

8º) Que, en el caso de autos, no se advierte que se haya vulnerado el derecho de defensa del actor, por lo que toda vez que sus agravios se limitan a cuestionar el modo en que se arribó al monto determinado sin hacerse cargo de rebatir el resto de los fundamentos por los cuales se confirmaron los actos determinativos, corresponde desestimar el recurso y confirmar la resolución apelada.

9º) Que, no obstante ello, corresponde imponer las costas en esta instancia por su orden en atención a la naturaleza de la cuestión y las particularidades del caso (art. 68, segunda parte del CPCCN).

10) Que, en atención a la liquidación presentada por el actor, pasen los autos al Sr. Representante del Fisco a fin de que se expida sobre el pago de la tasa de justicia efectuado, en atención a encontrarse configurado el supuesto previsto en el punto 10, *in fine,* de la acordada 20/92.

Por todo lo expuesto **SE RESUELVE**: desestimar el recurso del actor y confirmar la resolución apelada, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, pasen los autos al Representante del Fisco y oportunamente devuélvase.

JORGE EDUARDO MORÁN **MARCELO DANIEL DUFFY**

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 18/05/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#37333539#369455556#20230518100623273