CAF 22920/2023/CA1; ORSILI, MARIA (TF 44079-I Y ACUM) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2023.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 237/241 el Tribunal Fiscal de la Nación –en adelante, "TFN"– resolvió del siguiente modo: "*1) Declarar la prescripción de las acciones del Fisco Nacional pan determinar de oficio la obligación tributaria en el impuesto a las ganancias (Resolución N° 54/2015) y sobre los bienes personales (Resolución N° 55/2015), ambos por el período fiscal 2005, con costas. 2) No hacer lugar al planteo de prescripción en relación a los períodos fiscales 2006, por el impuesto a las ganancias (Resolución N° 54/2015) y 2006 y 2007 por el impuesto sobre los bienes personales (Resolución N° 55/2015), con costas. 3) Dejar sin efecto la determinación de oficio de la obligación tributaria por el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2006 (Resolución N° 54/2015), con costas. 4) Dejar sin efecto la determinación de oficio de la obligación tributaria por el impuesto sobre los bienes personales de los períodos fiscales 2006 y 2007 (Resolución N° 55/2015), con costas*".

Para así decidir, en primer término precisó la materia en debate, referida al impuesto a las ganancias –"IG"–, períodos fiscales 2005 y 2006 y al impuesto sobre los bienes personales –"ISBP"–, períodos fiscales 2005, 2006 y 2007, con sus respectivos intereses resarcitorios.

De inicio dejó constancia de que la señora María Orsili falleció el 3/9/15 –es decir, con posterioridad a que se diera inicio a la causa–, lo cual se acreditó en autos con las constancias correspondientes. En orden a dicha circunstancia, destacó que la causa prosiguió en rebeldía de la parte actora, atento a que los sucesores no comparecieron a pesar de habérselos citado.

Seguidamente señaló que la cuestión tributaria estribó en los ajustes proyectados por el organismo fiscal en concepto de "incremento patrimonial no justificado" (ley 11.683, art. 18 inc. f.), en atención a la detección de valores depositados en una cuenta bancaria del exterior, de la cual la señora Orsili sería titular.

Luego de referir a los argumentos ensayados por la actora en pos de señalar que los ajustes serían improcedentes, se abocó al estudio de la excepción de prescripción articulada por la actora.

En el Considerando VI de su pronunciamiento, señaló que correspondía determinarse si el plazo de prescripción aplicable al caso era el quinquenal o el decenal, previstos en el artículo 56 incisos a) y b) de la ley 11.683.

Destacó que, tal como lo indicara la actora, se encontraba inscripta en la AFIP como contribuyente con numero de CUIT desde el año 1998, bajo el régimen simplificado de pequeños contribuyentes: "monotributo".

Sostuvo que como consecuencia de ello debía considerársela "inscripta como contribuyente bajo el régimen de prescripción, es decir, no estaba oculta, ni ejerció sus actividades sin haberse previamente empadronado tributariamente; por dicho motivo, el plazo de prescripción aplicable a su situación era el *quinquenal* previsto en el inc. a) del art. 56…" (sic).

Efectuado el cómputo de rigor, incluyendo las causales de suspensión del curso de la prescripción que consideró aplicables, concluyó que la acción del fisco con relación a los períodos fiscales 2005 de ambos gravámenes, se encontraba extinta al tiempo de su ejercicio.

En otro orden, en lo concerniente al IG-2006, destacó que la cuenta bancaria en cuestión, además de la señora Orsili, contaba con otros dos titulares, motivo por el cual debía dividirse la base imponible del impuesto. Luego de realizar el cálculo ($12.342,31/3 = $4.114), y teniendo en cuenta las "deducciones personales" y el "mínimo no imponible" vigente en ese momento, concluyó que no surgía impuesto determinado. Por esta razón dejó sin efecto el ajuste en el IG-2006.

Con relación al ISBP-2006 y 2007, expresó que la "Ficha BUP" agregada en los antecedentes administrativos carecía de datos sobre los saldos de la cuenta, lo cual obstaba para determinar de

oficio el impuesto. Por esta razón, también dejó sin efecto la determinación de oficio.

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte demandada, interponiendo el recurso de apelación a fs. 263 –concedido a fs. 273– y expresando sus agravios a fs. 266/272, los que no fueron contestados (v. fs. 285).

En el apartado II de su memorial, la representación fiscal expresa que desiste parcialmente de la apelación interpuesta, específicamente respecto de los puntos resolutivos 3° y 4° de la sentencia atacada, manteniéndola únicamente con relación al punto 1°, referido a la declaración de prescripción de la acción del fisco (fs. 266/vta). Para ello acompaña el informe IF-2022-02228118-AFIP-SDGTLI#DGIMPO, del 29/11/22 (fs. 264/vta).

En lo que conforma su expresión de agravios, la apelante transcribe y efectúa explicaciones en torno a la ley 11.683 (art. 56 inc. b.) y a su decreto reglamentario (art. 53), destacando que el sentenciante de grado erró en su pronunciamiento, ya que la actora, más allá de poseer un número de CUIT, debía inscribirse en el IG y en el ISBP, lo cual –precisa– no hizo.

Destaca que la señora Orsili se había inscripto en el régimen de monotributo en el año 1998, y que en noviembre 2001 se la dio definitivamente de baja, no volviendo a estar inscripta.

Niega que la simple inscripción alcance para considerarla inscripta en los impuestos en trato, máxime cuando había sido dada de baja.

Afirma que el sistema de auto declaración implica que el contribuyente es responsable de declarar al fisco la verdadera situación económico-comercial y las obligaciones tributarias consecuentes. De esta manera –prosigue– el organismo puede tomar conocimiento de los hechos económicos a partir de una fiscalización particular.

Asevera que en el caso rigió la prescripción decenal.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada en lo que es materia de agravios, con costas.

III. Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a la recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15; "*Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 72680/18, del 2/7/19, entre otros).

IV. Que, desde otro ángulo, cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 (t.v.) otorga carácter limitado a la revisión de este Tribunal de Alzada, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. CSJN, Fallos: 300:985).

En esta tónica, teniendo en vista el contenido de los agravios reseñados, cabe advertir que el análisis de las cuestiones planteadas exige la revisión de cuestiones de hecho y prueba ajenos, por regla general, a la jurisdicción de esta Cámara, en razón de lo previsto en el artículo recientemente citado.

En tal orden, por principio, cabe estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (CNACAF, Sala I, *in re "Merlino Automotores S.A*." del 12/3/09; Sala II, "*Frigorífico Marejada S.A.*" del 29/12/09; Sala IV, "*Agropecuaria Laishi S.A.*" del 15/04/10; Sala V, "*Del Buono, Jorge Luis*" del 15/03/07; Sala III, "*Adicción al Deporte SA*", Causa Nº 72746/2017, del 15/11/18, entre otros).

Ahora bien, es importante destacar que este principio cede no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino también ante supuestos de *arbitrariedad en la apreciación* de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (CNACAF, Sala V, "*Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c. DGI*", Causa Nº 35.379/10, sentencia del 21/03/11; Sala II, "*Caterina Consignatarios S.R.L. c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 74722/2018, del 18/7/19).

En definitiva, si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba de la sentencia del TFN, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que *la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria*.

V. Que atento al estado actual de la *litis*, únicamente corresponde aquí examinar en qué condición se encontró la acción del fisco nacional al tiempo de determinar de oficio e intimar el pago del IG y del ISBP, correspondiente al período fiscal 2005.

Concretamente –teniendo presente el modo en que resolvió el *a quo* y los agravios que lo cuestiona–, el asunto se reduce a definir si la acción se encontraba expedita el **29/6/15**, que fue el día en que se dictaron las resoluciones N° 55/2015 y N° 54/2015 DV RRR2 (fs. 7/21 y fs. 81/95, respectivamente).

Recuérdese que para el TFN el plazo de prescripción aplicable fue el de cinco años (ley 11.683, art. 56 inc. a), mientras que para el fisco nacional corresponde el de diez años (inc. b).

VI. Que presentado así el diferendo, como indispensable medida debe tomarse lectura de los preceptos normativos invocados.

El **artículo 56** de la ley de procedimiento tributario (t.o. en 1998) dispone que: "*Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben:*

a) *Por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación.*

b) *Por el transcurso de diez (10) años en el caso de contribuyentes no inscriptos*".

De su lado, el **decreto 1397/79**, en su parte pertinente, prevé lo siguiente: "*Quedan comprendidos en la disposición del artículo 59, inciso b)* [léase: artículo 56, inc. b] *de la ley los contribuyentes no inscriptos en los impuestos respecto de los cuales la prescripción se rige por la Ley Nº 11.683 y cuya declaración y percepción se efectúen sobre la base de declaraciones juradas. A tal efecto, se considerará como no inscriptos a los sujetos de los deberes impositivos comprendidos en el artículo 15* [léase: artículo 5°] *de la ley, cuya condición de contribuyentes no se hubiere manifestado mediante la presentación de declaración jurada o determinación administrativa del impuesto o que no figurasen registrados con números de inscripción asignado a los efectos del pago del gravamen. Cuando se trate de contribuyentes a los que la Dirección General les haya comunicado la cancelación de su número de inscripción, la condición de ´no inscriptos´*



#37832119#378885163#20230809162357920

regirá para los períodos fiscales que venzan a partir de esa notificación, salvo que el titular continúe presentado declaraciones juradas".

"*No están comprendidos en la disposición del artículo 59, inciso b)* [art. 56, inc. b] *de la ley los contribuyentes de los impuestos cuyas liquidaciones sean interdependientes y que se hallen inscriptos en algunos de ellos*" **(art. 53)**.

VII. Que, tal como se explicitó, el TFN consideró aplicable el plazo quinquenal –recogiendo la tesis de la actora–, en el entendimiento de que, al hallarse la actora "inscripta como contribuyente –con CUIT–…", cumplió con las previsiones del inciso a) del mentado artículo 56.

De este modo, consideró suficiente la inscripción en el régimen del monotributo, ponderando que el organismo pudo ejercer sus potestades de control, ya que la contribuyente no se encontraba oculta.

VIII. Que apreciadas ambas posturas en danza, de consuno con el ordenamiento positivo aplicable, estos juzgadores tienen para sí que la tesis propiciada por el fisco nacional, es la correcta.

Es claro el artículo 53 del decreto 1397/79 cuando dispone que la inscripción lo es "en los impuestos", premisa que, por lo demás, reafirma luego al admitir las liquidaciones de los "impuestos interdependientes", en la medida en que se hallare inscripto "en alguno de ellos".

El precepto pues no ofrece dudas, lo cual lleva a recordar, e invocar, la pacífica e invariable la jurisprudencia según la cual: "*Cuando una norma es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación"* (cfr. CSJN, Fallos: 218:56, 320:2145, Considerando 6º, entre otros). Dicho de otro modo, y también en palabras del Alto Tribunal: "*No cabe atribuir a la norma bajo examen, por vía de interpretación, un alcance que difiera de la literalidad del texto*" (conf. CSJN, Fallos: 310:865). Pauta hermenéutica seguida por esta Alzada en numerosos precedentes (v. esta Sala, *in re*

"*Peatonal Aldo Sánchez SRL c/ Dirección General Impositiva* s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 68482/18, del 15/10/169; "*Enap Sipetrol SA c/EN-AFIP-DGI Resol. 2/13 (LGCN) s/ Dirección General Impositiva*", Causa N° 26556/2013, del 3/5/22 y "*Clean Investment SA (TF 43314454-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 14531/2022, del 17/11/22, entre otros).

A partir de lo señalado, no puede predicarse que la inscripción en el régimen simplificado cumpliera con aquélla previsión, puesto que el "monotributo" no reviste el carácter de impuesto interdependiente con el IG y el ISBP. Ello, sin siquiera ponderar el resto de los recaudos contenidos en el decreto 1397/79, ni considerar la baja de la inscripción que habría tenido lugar con anterioridad a que se devengaran los hechos imponibles correspondientes al período fiscal 2005.

En orden a lo expuesto, no cabe sino concluir que las acciones en examen se subsumen sin esfuerzo en el inciso b) del artículo 56 de la ley de rito fiscal, lo que equivale a decir que le alcanzó el plazo *decenal* de prescripción extintiva.

Siendo ello así, el conteo del plazo comenzó a correr el 1/1/07 (cfr. art. 57), con lo cual el 29/6/15 la acción se encontraba expedita.

Por tal motivo, corresponde hacer lugar al recurso de apelación incoado por la demandada y revocar el punto resolutivo N° 1° de la sentencia de fs. 237/241. En consecuencia, las actuaciones deberán volver al TFN, para que, por quien corresponda, se resuelva la apelación presentada contra las determinaciones de oficio del IG-2005 y del ISBP-2005.

IX. Que por último, en cuanto a la notificación de la presente sentencia a las partes, lo será a cargo del TFN, atento a las particularidades que presenta esta causa (v. fs. 189 y 216).

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**

1°. Hacer lugar al recurso de apelación deducido por la parte demandada y, en consecuencia, revocar el punto resolutivo N° 1° de la sentencia de fs. 237/241. En consecuencia, vuelvan los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se proceda del modo descripto en el *Considerando VIII, último párrafo*.

2°. Las costas se imponen por su orden, en atención a la forma en que se decide (cfr. art. 68, segundo párrafo CPCCN).

3°. Déjese sin efecto los puntos resolutivos 5° y 6° de la sentencia de fs. 237/241, a través de los cuales que regularon los honorarios de los profesionales intervinientes.

4°. Encargar al Tribunal Fiscal de la Nación la notificación de la presente sentencia a las partes (cfr. *Considerando IX*).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, devuélvase al Tribunal Fiscal de la Nación a los fines de lo resuelto en la presente y notifíquese.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 10/08/2023
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37832119#378885163#20230809162357920