25295/2023

IGLESIAS PAIZ, ARTURO MARIO (TF 49811-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de diciembre de 2024.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante la sentencia de fs. 128/132 el Tribunal Fiscal de la Nación: 1) rechazó los planteos de nulidad y prescripción formulados por la parte actora, sin costas; 2) Confirmó la Resolución n° 14/2019 en cuanto había determinado el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2011 a 2013 en la suma de 1.149.104,03 pesos, más 2.556.081,16 pesos en concepto de intereses resarcitorios y aplicado una multa en los términos del artículo 46 de la ley n° 11.683 en la suma de 3.447.312,09 pesos, equivalente a 3 veces el monto del impuesto omitido.

Como fundamento, y en primer término, rechazó los planteos de nulidad articulados por la parte actora, fundados en un supuesto vicio en la motivación, el objeto y la causa del acto administrativo. El Tribunal Fiscal consideró que todas las irregularidades a las que aludía el contribuyente no se referían a aspectos que afectaran la validez del acto, sino que integraban el fondo mismo de la cuestión y, en consecuencia, no se advertía de qué manera podía haber afectado el derecho de defensa del contribuyente. Señaló que además el actor había omitido ofrecer y producir la prueba que acreditara los hechos en que había basado esos planteos, y tampoco había señalado las defensas que se habría visto privado de oponer.

Posteriormente, examinó el planteo prescripción formulado por la parte actora respecto de las obligaciones relativas a los períodos fiscales 2011 y 2012. Expresó que el cómputo de la prescripción respecto a la obligación relativa al período fiscal 2011 había

Fecha de firma: 17/12/2024
Alta en sistema: 18/12/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#37896509#439350779#20241216113715574

iniciado el 1° de enero de 2013 y habría vencido el 1° de enero de 2018. En esas condiciones, tuvo en consideración que mediante lo establecido en el artículo 17 de la Ley n° 26.860 se dispuso “[s]uspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”. Al respecto, expresó que no correspondía hacer lugar al planteo de la recurrente respecto a que resultaría inaplicable lo establecido en la Ley n° 26.860 sobre la base de no haber adherido a lo establecido en ese régimen, en la medida en que la suspensión allí establecida revestía carácter general.

Además, agregó que en el artículo agregado a continuación del artículo 65 de la Ley n° 11.683 también se halla prevista la suspensión, por 120 días, del plazo de prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de tributos desde la notificación de la vista dispuesta en el procedimiento de determinación de oficio (en el caso, ocurrida el 26 de octubre de 2018), cuando se trate del o de los períodos fiscales próximos a prescribir y en la medida en que dichos actos sean notificados dentro de los 180 días corridos.

Por tales razones, concluyó que al tiempo del dictado de la resolución apelada, n° 14/2019 (29 de marzo de 2019) no había prescripto el plazo previsto para que el Fisco pudiera exigir el pago del Impuesto a las Ganancias relativo al período fiscal 2011. Por ende, concluyó que tampoco había operado esa prescripción con relación al Impuesto a las Ganancias relativo al período fiscal 2012.

En lo relativo al fondo de la cuestión, puso de manifiesto que en el marco de la fiscalización se había detectado que el señor Iglesias Paiz, cuya actividad principal declarada era “servicios empresariales N.C.P.” había omitido declarar ventas gravadas por un

total de 3.486.420,66 pesos en sus declaraciones juradas presentadas en los períodos fiscales 2011, 2012 y 2013, habiendo omitido ingresar el gravamen correspondiente.

El organismo fiscal había indicado las objeciones relacionadas con cada uno de los períodos fiscales, que fueron señaladas por el referido Tribunal.

En orden al período fiscal 2011: se le reprochó al contribuyente no haber acompañado "…documentación hábil para el rubro 'rentas exentas', el que estaría formado por los siguientes montos: en concepto de 'venta de inmueble' exteriorizó $ 134.848,00.-, 'resultado por venta de moneda extranjera' $ 452.782,98.- y 'otras ganancias y/o ingresos exentos o no gravados' $ 10.800.-. Que surgen diferencias en los depósitos en dinero exteriorizados por el contribuyente ($3.895.000 ,00.- al inicio y $ 2.033.813,32.- al cierre) y los datos obrantes en las bases de datos del organismo (saldo al inicio de $ 3.975.800,00.-, y saldo al cierre de $ 2.239.416,00.-) lo que fue considerado como ingreso omitido. Que a su vez, se evidenciaron diferencias entre lo declarado en un préstamo ($ 389.500.-) cuando debió exteriorizarse $ 421.000 respecto del tipo de cambio vigente a la fecha. ($ 4,21.-). Además, declaró una donación a su esposa (que exteriorizó como pasivo) y $ 20.000.- en concepto de 'cantidad de acciones' de SOMORINI S.A, ambas sin respaldo documental".

Con relación al período fiscal 2012: "…el Fisco Nacional declara que el monto consumido exteriorizado resulta inferior al que surge de los resúmenes de tarjetas de crédito aportados por el contribuyente. Que también declaró: cancelaciones de préstamos y la venta de un supuesto automotor sin documentación que lo avale. Por último, exhibió pasivos y 'otros conceptos que no justifican aumentos y/o erogaciones patrimoniales' sin respaldo fehaciente".

En el caso del período fiscal 2013: "…informó el Organismo recaudador que el recurrente declaró una suma al inicio y otra menor al cierre del ejercicio. Manifestó un aporte al Fideicomiso Ciudad

de la Paz 292 inferior al obrante en las bases del fisco, considerando que se trató de ingresos gravados omitidos de declarar. Asimismo, disminuyó su tenencia accionaria de BEAGLE MR S.A., sin haber aportado instrumento de prueba que acredite la cesión de dicha tenencia. Para terminar, exteriorizó un pasivo con la Sra. María Victoria VAN TRIENEN, y la venta de un rodado, sin haber aportado documentación de referencia".

Sobre la base de esas observaciones, se habían determinado las sumas de $ 1.811.076,96.-, $ 551.744,69.- y $ 1.123.599,01.- como ingresos gravados omitidos por los períodos analizados, habiendo tenido en cuenta los importes en concepto de Ganancia no imponible y cargas de familia conforme lo dispuesto por el art. 23 incs. a) y b) de la ley del impuesto en cuestión, en su texto vigente.

Consideró que los elementos que se habían tenido en consideración por el organismo fiscal resultaban contundentes para sostener que la parte actora no había justificado los ingresos y egresos de su patrimonio en la medida en que no había aportado documentación suficiente en tal sentido. La ausencia de tal documentación impedía tener por ciertas las afirmaciones del actor, "… toda vez que el caso bajo análisis es, en definitiva, una cuestión de hecho y prueba, por lo que debió tomar los recaudos suficientes para posibilitar a los organismos de control sus tareas de verificación, ya que conforme lo dispone el art. 33 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas".

En tales condiciones, la utilización del mecanismo previsto en el artículo 18, inciso f) de la Ley n° 11.683 se hallaba debidamente fundada en indicios graves, precisos y concordantes referidos a la existencia de un incremento patrimonial no justificado. Destacó que la carga de la prueba es correlativa a la carga de

la proposición de los hechos y que en tal sentido el recurrente no había logrado demostrar la veracidad de sus aseveraciones. Por ello, convalidó los ajustes practicados en el Impuesto a las Ganancias.

En orden al aspecto sancionatorio, examinó la multa impuesta con relación al Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2011, 2012 y 2013. Al respecto, expresó que el elemento objetivo de la sanción se hallaba acreditado en la medida en que se había constatado una grave contradicción entre la información colectada por el Organismo fiscal y las declaraciones juradas presentadas por el recurrente, quien había consignado datos inexactos o bien intencionalmente falseados, lo que había generado un perjuicio al Fisco Nacional, ya que se ingresó un impuesto menor al debido. En orden al aspecto subjetivo de la infracción reprochada, puso de manifiesto que las irregularidades detectadas podían ser consideradas como "…maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la verdadera magnitud de la operatoria comercial que lleva a cabo". En consecuencia, confirmó la sanción aplicada en el Impuesto a las Ganancias, con costas.

Además, reguló los honorarios de la representación fiscal en 36,36 UMAs en lo relativo al apoderamiento y en la cantidad de 90,91 UMAs los relacionados con el patrocinio. Además, fijó los honorarios del perito contador designado a propuesta del Fisco en la cantidad de 0,5 UMAs.

II.- Que, contra dicha sentencia, la firma actora apeló y expresó agravios a fs. 146/157, los que fueron replicados por el Fisco a fs. 167/174vta.

III.- Que, en primer término, la parte actora insiste en que la acción del Fisco para exigir el pago de tributos relativos a los períodos fiscales 2011 y 2012 se hallaba prescripta en la medida en que no resulta aplicable al caso la suspensión del curso de aquella, prevista en el artículo 17 de la Ley n° 26.860, ya que su parte no adhirió a ninguno de los beneficios previstos en esa ley.

Fecha de firma: 17/12/2024
Alta en sistema: 18/12/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#37896509#439350779#20241216113715574

Refiere que el hecho de que se haya establecido la suspensión del plazo de prescripción de manera general no puede ser interpretado como aplicable a todos los contribuyentes sino que únicamente puede sostenerse respecto de aquellos que hayan adoptado alguna modalidad y/o mecanismo de regularización y/o exteriorización previstos en esas leyes. Agrega que la reglamentación del mencionado artículo 17, mediante el artículo 7 de la Resolución General n° 3509/2013 es nula en la medida en que desnaturaliza el texto y espíritu de esa norma.

En lo relativo al fondo de la cuestión, transcribe los fundamentos del ajuste propiciado en sede administrativa y la normativa que se estimó aplicable al caso.

Posteriormente, desarrolla los argumentos en virtud de los cuales pretende que sean dejados sin efecto los ajustes practicados por el Fisco. Concretamente, en lo relativo a la manera en que se declaró una presunta deuda con su ex mujer derivado de un acuerdo de divorcio y al modo en que “recompuso” su situación patrimonial al incorporar la referida deuda, así como también al incorporar acciones de la empresa Simorini S.A. y Desarrollos Construcciones Urbanas S.R.L. y dinero en efectivo, de modo que a su entender se hallarían justificadas las variaciones patrimoniales objetadas por el Fisco. Además, también realiza manifestaciones relacionadas con el supuesto préstamo otorgado al señor Luis Ortega.

En diferente orden de ideas, se agravia de que haya sido confirmada la multa y afirma que en el caso no se hallan reunidas las condiciones para afirmar la existencia del elemento objetivo ya que considera que el Fisco no demostró cuáles son los datos o la información inexacta contenida en la documentación presentada por su parte. Afirma que no se advierte una grave contradicción entre lo declarado y lo que resulta de sus libros, registraciones y documentos contables.

Además, considera que tampoco se constata el elemento subjetivo dado que no fue probada la intención deliberada de su parte de defraudar al Fisco mediante la presentación de declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.

En subsidio, solicita que sea recalificada la multa en los términos de lo establecido en el artículo 45 de la Ley n° 11.683.

IV.- Que, de manera preliminar, corresponde examinar el recurso interpuesto por la parte actora en cuanto sostiene que se halla prescripta la acción del Fisco para exigir el pago de los tributos debatidos en la presente causa, correspondientes a los períodos fiscales 2011 y 2012.

Primeramente, corresponde poner de manifiesto que no se halla controvertido que el inicio del cómputo de la prescripción relativa a los períodos fiscales 2011 y 2012 comenzó a correr el 1° de enero de 2013 y el 1° de enero de 2014, respectivamente y que; por ende, vencía el 1° de enero de 2018 y el 1° de enero de 2019, respectivamente. Lo que se encuentra en discusión es si resulta aplicable al caso la suspensión de ese plazo, por el período de un año, prevista en el artículo 17 de la Ley n° 26.860.

En tal sentido, corresponde señalar que esta ya tuvo oportunidad de resolver en los autos caratulados “Aceitera General Deheza S.A. (TF 53289717-A) c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo”, expte. nro. 43181/2022, sentencia del 4 de octubre de 2022 y en la causa n° 16158/2023, caratulada “Armando Germán Luis (TF 43819 -I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 29 de noviembre de 2023 en el sentido de que la suspensión incluida en esa norma únicamente resulta aplicable respecto de quienes hayan adherido a alguno de los regímenes especiales allí establecidos.

En tales condiciones cabe concluir que le asiste la razón al apelante en orden a que, al tiempo del dictado de la resolución n° 14/2019 (26 de marzo de 2019) se hallaba prescripta la acción del Fisco para exigir el pago de los tributos relativos al período fiscal 2011, así como también para aplicar multas con relación a los mismos, en tanto no existen constancias en los presentes autos de que la firma actora hubiera hecho uso de alguno de los beneficios establecidos en la mencionada Ley n° 26.860.

Por ende, corresponde hacer lugar al recurso interpuesto por la parte actora y revocar la sentencia apelada en lo que a este aspecto respecta y declarar prescripta la acción del Fisco para exigir el pago del Impuesto a las Ganancias y la medida de la multa respectiva, con relación al período fiscal 2011.

Por el contrario y con relación al Impuesto a las Ganancias relativo al período fiscal 2012, tal como se expresó precedentemente, el cómputo del plazo de prescripción inició el 1° de enero de 2014 y su vencimiento operaba el 31 de diciembre de 2018. Ahora bien, y tal como resulta de las constancias obrantes en los presentes autos, el 26 de octubre de 2018 se dispuso correr vista y el contribuyente fue notificado de aquello el 29 de octubre de ese año. Al respecto, cabe tener en consideración lo establecido en el artículo agregado a continuación del 65 de la Ley n° 11.683 en cuanto dispone que “[s]e suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de 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, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción”.

Fecha de firma: 17/12/2024
Alta en sistema: 18/12/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#37896509#439350779#20241216113715574

En tales condiciones, y en la medida en que la resolución determinativa n° 14/2019, apelada en autos, fue dictada el 26 de marzo de 2019, cabe concluir que en ese momento no se hallaba prescripta la acción del Fisco para determinar y exigir el pago de tributos y para aplicar y hacer efectiva la multa relativa al período fiscal 2012, en la medida en que aún no había transcurrido el plazo de suspensión, por 120 días, previsto en el referido artículo.

V.- Que, resuelto el punto precedente, y en lo relativo al fondo de la cuestión, cabe señalar que los agravios del recurrente no constituyen una crítica concreta y razonada de la sentencia apelada, en tanto en ellos no se controvierte adecuadamente lo afirmado por el Tribunal Fiscal sino que efectúa reiteración textual de los argumentos que oportunamente propuso ante ese Tribunal y que ya fueron tratados y desestimados en la sentencia apelada.

Además, sus agravios 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 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; 326:2987; 332:357 y c. nro. F. 454. XLVI. “Forexcambio S.A. (TF 27.070-I) c/ DGI”, del 8 de octubre de 2013, 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, agregar cita de).

En tal sentido, cabe tener presente que el Tribunal Fiscal de la Nación fundó su decisión en que “…de la reseña efectuada hasta aquí, se desprende que los elementos recabados por la inspección resultan contundentes para sostener que la aquí recurrente no ha aportado la documentación suficiente para poder justificar los ingresos y egresos de su patrimonio. Que en este plano, la ausencia de

documentación de respaldo coloca a la recurrente en la imposibilidad de fundar documentalmente sus afirmaciones, toda vez que el caso bajo análisis es, en definitiva, una cuestión de hecho y prueba, por lo que debió tomar los recaudos suficientes para posibilitar a los organismos de control sus tareas de verificación, ya que conforme lo dispone el art. 33 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas (…) las manifestaciones plasmadas por el Sr. Iglesias Paiz en los presentes autos, como así también los datos de las registraciones contables, carecen de total valor probatorio al no tener un sostén documental fehaciente que le otorguen la fe necesaria para que valgan por sí mismos".

Es doctrina de esta Cámara, establecida en los fallos de sus diversas Salas que no corresponde apartarse de la apreciación del Tribunal Fiscal sobre las circunstancias fácticas de la causa, ya que se trata de cuestiones de hecho y prueba reservadas al conocimiento de ese organismo que, en principio, exceden el ámbito del recurso previsto en el artículo 86, inciso b), de la ley 11.683, salvo en el supuesto de error manifiesto o arbitrariedad.

Por lo tanto, corresponde rechazar el recurso deducido en lo que a este aspecto respecta.

VI.- Que, finalmente, y en lo relativo al aspecto infraccional, tal como puso de manifiesto el Tribunal Fiscal, las declaraciones juradas iniciales consideradas en la causa eran inexactas, en virtud de que en ellas no se reflejaba la situación económica real del contribuyente con relación al impuesto referido y, por otra parte, es del caso aclarar que en las infracciones de esta naturaleza el dolo consiste en el ánimo o la intención deliberada de no pagar el impuesto, o de pagarlo en una medida menor que la debida. Al respecto, cabe señalar que las declaraciones juradas presentadas de manera inicial no reflejaban la realidad con respecto a la materialización del hecho imponible, la cual sólo pudo ser determinada mediante la confrontación

de los datos contenidos en aquellas con los libros contables y demás documentación del contribuyente. Por otra parte, las declaraciones juradas presentadas inicialmente presentan una grave contradicción con los libros, documentos y demás antecedentes y por su parte, la actora no acreditó la concurrencia de ningún elemento que la eximiera de responsabilidad por dicha inexactitud (cfr. esta Sala, en la causa “Octano S.A. (TF 26.111-I) c/D.G.I.” expte. 17.360/2008, sentencia del 08/09/09; e n igual sentido, esta Sala, en la causa “Pagliero, Oscar Raúl (TF 23984-I) c/ D.G.I.” expte. 10.581/2008, sentencia del 25/06/09).

En tales condiciones y teniendo en cuenta lo significativo de las diferencias apuntadas, no se advierten razones para dejar de lado las presunciones establecidas en el artículo 47, incisos b) de la ley 11.683, de conformidad con las cuales, salvo prueba en contrario, la intención de producir declaraciones engañosas se presume cuando en las declaraciones juradas se consignen datos inexactos que presenten una grave contradicción respecto de la información consignada en los libros y demás documentación contable y; además, considerando que en el caso esa inexactitud produjo una grave incidencia en la determinación de la materia imponible.

Al respecto, cabe tener presente que si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente, entre ellas la existencia de error excusable en tanto ella surja de los antecedentes fácticos de la causa (Fallos 327:5345, y sus citas, del capítulo VIII del dictamen del Procurador General, al que se remitió la Corte).

VII.- Que, en virtud de la manera en que se decide corresponde revocar la regulación de honorarios contenida en la sentencia de fs. 128/132 y remitir las actuaciones al Tribunal Fiscal a fin de que la readecue conforme el resultado de este pronunciamiento

Fecha de firma: 17/12/2024
Alta en sistema: 18/12/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#37896509#439350779#20241216113715574

Por todo lo expuesto**, SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso interpuesto por la parte actora, excepto en lo relativo al planteo de prescripción de la acción para exigir el pago de tributos y fijar multas con relación a los tributos debatidos en autos correspondientes al período fiscal 2011, de conformidad con lo establecido en el considerando IV. 2) Imponer las costas de ambas instancias conforme los respectivos vencimientos (artículos 71 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). 3) Dejar sin efecto la regulación de honorarios contenida en la sentencia de fs. 128/132 y remitir las actuaciones al Tribunal Fiscal a fin de que la readecue conforme el resultado de este pronunciamiento. 4) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Regístrese, notifíquese, y devuélvanse.

Jorge F. Alemany Guillermo F. Treacy

Pablo Gallegos Fedriani

Fecha de firma: 17/12/2024
Alta en sistema: 18/12/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#37896509#439350779#20241216113715574