

JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Recurso de apelación. Determinación de obligación tributaria. Intereses resarcitorios. Multa arts. 46 –reducción– y 47, incs. a), b) y c), Ley 11.683. Impugnación de crédito fiscal por falta de exhibición de la documentación. Bracciale Mauricio Normando s/apelación-I.V.A.-ganancias, T.F.N., Sala B, 21/5/12.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 30.260-I, caratulado: “Bracciale Mauricio Normando s/apelación-I.V.A.-ganancias”; y

CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 63/68 la actora interpone recurso de apelación contra las Res. 216 y 217, dictadas en fecha 21 de agosto de 2007, por el jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la A.F.I.P.-D.G.I., por las que se determina de oficio la obligación tributaria en el impuesto a las ganancias, sobre los períodos fiscales 2003 y 2004, y en el impuesto al valor agregado, sobre los períodos fiscales agosto de 2003 a abril de 2005 inclusive, con sus respectivos intereses resarcitorios, y se aplica una multa equivalente a tres veces el impuesto al valor agregado dejado de ingresar con sustento en los arts. 46 y 47, incs. a), b) y c), de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificatorias).

Que manifiesta que los inspectores procedieron a impugnar su crédito fiscal por no haber exhibido la documentación respaldatoria, debido a que dichos comprobantes no se encontraban en su poder por haber sido los mismos secuestrados en el allanamiento realizado en su domicilio. Continúa indicando que si bien de la respuesta efectuada por la U.F.I. 7 consta que dicha documentación fue entregada a la Dra. Paula Bracciale con anterioridad a la inspección, la misma no fue entregada en su totalidad. Agrega que del allanamiento realizado en su domicilio no surge constancia que detalle con exactitud la documentación que ha sido retirada. Asimismo, expresa que de su parte se ha dado cumplimiento a lo dispuesto por el art. 33 de la Ley de Procedimiento Fiscal y art. 48 del decreto reglamentario.

Que de conformidad con lo que surge de las actas de constatación, informa que tres biblioratos con documentación fueron secuestrados y entregados. Que en las mismas había documentación que posteriormente fue requerida por el organismo recaudador correspondiente a gastos gravados y no gravados por el impuesto al valor agregado, facturas de compra de cereal y gastos para su compra. Manifiesta que con dichos gastos y costos surge un margen de ganancia acorde al tipo de actividad que desarrolla y que ello no ha sido admitido por los inspectores actuantes. Indica que en oportunidad del allanamiento se encontraba presente personal del organismo fiscal y que es probable que dichos funcionarios hayan retirado parte de la documentación secuestrada.

Que respecto del impuesto a las ganancias por los períodos 2003 y 2004, señala que en oportunidad de efectuar su descargo en sede administrativa remarcó que los gastos y deducciones especialmente admitidas coinciden con los que obran en los papeles de trabajo de sus correspondientes declaraciones juradas, y conforme arts. 17 y 80 de la ley del gravamen.

Que respecto del impuesto al valor agregado, indica que del impuesto determinado restó el crédito fiscal correspondiente que le fuera facturado por compra de bienes y prestaciones de servicios, conforme lo dispone el art. 12, inc. a), de la Ley del gravamen.

Que respecto de la multa aplicada, sostiene que no ha existido conducta u omisión reprochable a su parte puesto que dicha documentación no ha sido exhibida a los inspectores por un hecho ajeno a su voluntad.

Que entiende que toda vez que la ausencia de la documentación no le es imputable a su parte sino a un tercero y solicita se revoque el acto apelado, multa e intereses resarcitorios y se decrete la nulidad de la inspección. Reserva la cuestión federal y ofrece prueba.

Que a fs. 72/73 vta. la actora promueve beneficio de litigar sin gastos. Manifiesta que actualmente se encuentra trabajando como comisionista, que tiene a su cargo la subsistencia de su grupo familiar y no percibe rentas o beneficios sociales. Agrega que sus ingresos son insuficientes para el abono de la tasa de actuación, por lo que solicita beneficio de litigar sin gastos hasta tanto recaiga sentencia definitiva y ofrece prueba.

II. Que a fs. 82/93vta. el Fisco nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente. Manifiesta que la actora se limita a ratificar la declaraciones juradas presentadas sin existir agravios concretos respecto de los ajustes efectuados. Que la actora no expresa agravio alguno contra las resoluciones apeladas, no dando lugar a la existencia de hechos controvertidos, por lo que entiende debe rechazarse “in limine” el recurso. Expresa que el agravio referido a la realidad económica no es procedente y cita jurisprudencia al respecto. Sostiene que el organismo recaudador procedió ajustado a derecho, que las resoluciones apeladas no pueden ser atacadas por arbitrarias y que los dichos de la actora atinentes a este tema son meras alegaciones abstractas, y cita jurisprudencia. Agrega que la verdad objetiva es la que surge en forma indubitable de las actuaciones administrativas y que la parte actora se limita a efectuar una crítica del criterio fiscal sin agregar pruebas conducentes. Cita jurisprudencia a su favor.

Que respecto de la procedencia de la multa aplicada, señala que la materialidad de los hechos ha sido detalladamente descripta en las resoluciones apeladas y acreditados en los antecedentes administrativos. Explica que como consecuencia de las presunciones del art. 47 de la ley de procedimiento se invierte la carga de la prueba, y cita jurisprudencia. Agrega que los montos declarados son inexactos, que ello ha tenido una grave incidencia en el impuesto a ingresar y que el contribuyente no ofrece prueba alguna que brinde convicción suficiente para eximirlo de responsabilidad. Indica que la actora se limita a realizar afirmaciones dogmáticas sin probar causa alguna que permita excusarlo de su responsabilidad.

Que en cuanto a los intereses resarcitorios, manifiesta que la actora no ha expresado agravio concreto alguno y que los mismos son procedentes por la mora en la que ha incurrido el contribuyente en la cancelación de sus obligaciones tributarias, y que no ha probado que la mora no le sea imputable limitándose a meras afirmaciones dogmáticas. Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III. Que a f. 110 se elevan los Autos a la Sala “B” y se ponen para dictar sentencia.

IV. Que a continuación debe este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo con los términos en que ha quedado trabada la “litis”.

Que la determinación apelada por el impuesto a las ganancias, por los períodos fiscales 2003 y 2004, tiene su origen en la impugnación de gastos, deducciones especialmente admitidas y deducciones personales computables.

Que la determinación apelada por el impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales agosto de 2003 a abril de 2005 inclusive, tiene su origen en la impugnación de crédito fiscal por no contar con el respaldo documental, por verificarse diferencias entre lo declarado y registrado en los listados de liquidación de compras y “Libros I.V.A.”.

Que para decidir así, el Fisco nacional entendió que la falta de documentación respaldatoria de diversas operaciones –pese a las manifestaciones de la actora explicando las causas de su pérdida– era atribuible a la actora conforme lo establecido por los arts. 33 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) y art. 48 del Dto. 1.397/97.

V. Que en primer lugar, corresponde advertir que la verificación realizada como el proceso determinativo se encuentra ajustado a derecho. A ello se agrega que en sede administrativa se han hecho lugar a las pruebas ofrecidas por la actora y, respecto de la no producida, se ha intentado de oficio por parte del Fisco nacional suplir la no producción de la informativa. La contribuyente ha sido debidamente oída respetándose su derecho defensa y se han emitido resoluciones administrativas fundadas en derecho.

Que cabe señalar que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET c/Buenos Aires, provincia de y Otro s/amparo”, C.S.J.N., 5/10/95, Tº 318 , pág. 1.798; “Aguirres Mirta Ramona c/La Rioja, provincia de y Otros s/daños y perjuicios”, C.S.J.N., 6/2/01, Tº 324, pág. 151; “Simijosky Juan c/E.N. (E.M.G.E.) s/personal militar y civil de las FF.AA. y de seg. Causa: 31.321/94”, C.N.C.A.F., Sala II , 9/10/96, entre otros).

Que por otra parte debe tenerse en cuenta que: “... 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 se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia” (cfr. C.S.J.N., Fallos 205:549, 247:52, 267:393).

Que en definitiva se observa que los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, debiendo tenerse presente que la mera discrepancia con la decisión del Fisco, en cuanto a la interpretación de los hechos ocurridos y la aplicabilidad de la ley, no resulta un fundamento válido para determinar la nulidad del acto.

VI. Que respecto del fondo de la cuestión, corresponde señalar que la actora ratifica la veracidad de lo declarado en sus declaraciones juradas y que las mismas se encuentran ajustadas a derecho sin enunciar agravios concretos respecto de los ajustes con las salvedades tratadas a continuación.

Que así las cosas, resta analizar si la falta de documentación le es imputable conforme lo establecido por los arts. 33 de la Ley de Procedimiento Fiscal y 48 de su decreto reglamentario tal como lo entiende el Fisco nacional.

Que la doctrina ha dicho que es menester recordar que en nuestro país rige el sistema de autodeterminación y, por ende, autoliquidación de impuestos, es decir, es el propio contribuyente quien, a través de sus declaraciones juradas, permite conocer su situación fiscal, reservándose el Fisco la facultad de verificar la corrección de los datos consignados en dichas DD.JJ. y de inspeccionar la configuración de hechos imposables no declarados (Teresa Gómez y Carlos María Folco, “Procedimiento Tributario”, Ley 11.683 - Dto. 618/97, 6.ª Edición La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2009, pág. 224).

Que Jarach señala que todos los administrados tienen un deber general de colaborar con la Administración, de modo tal que ésta pueda cumplir con las funciones de interés público que le han sido encomendadas. Dicho deber, plasmado en las obligaciones de naturaleza formal impuesto a los particulares, tiene como contrapartida las correlativas facultades del ente administrativo para exigir su cumplimiento (Jarach Dino, “Curso de Derecho Tributario”, Ediciones Cima, 198, pág. 310).

Que ello forma parte del deber de colaboración entendido como aquél vínculo jurídico, deber tributario en sentido estricto, que constituye auténtica prestación personal de carácter público nacida de la ley que se concreta en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que viene impuesto a los administrados –obligados tributarios–, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentra en disposición de coadyuvar con la Administración Tributaria para la efectiva realización de sus funciones a ellas asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio (López Martínez, “Los Deberes de Información Tributaria”, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 36).

Que los deberes de colaboración son parte esencial del sistema tributario de autoliquidación, pues permiten la correcta verificación y control por parte del Fisco

nacional. Que debido a ello es que los mismos están cuidadosamente estipulados por la Ley de Procedimiento Fiscal, su decreto reglamentario y resoluciones generales. Corresponde indicar que los mismos son de cumplimiento obligatorio.

Que en el presente caso la actora no produce pruebas contundentes tendientes a demostrar que la documentación ha sido perdida o sustraída por un tercero tal como sostiene y que, por ello, se encontró imposibilitada de llevar, conforme lo exige la ley, las registraciones y comprobantes en regla a fin de colaborar con la debida documentación al Fisco nacional. La actora se ha limitado a producir dos pruebas testimoniales en sede administrativa de las que no surge en forma cierta y precisa que la documentación secuestrada en el allanamiento no ha sido devuelta en su totalidad, conforme surge de lo informado por el fiscal de la causa penal a f. 466 del cuerpo verificación de los antecedentes administrativos. Más aún, la actora no instó la prueba ordenada en Autos lo que llevó a dictar a f. 104 su decaimiento.

Que siendo en el presente contexto aplicable la regla “onus probandi incumbit ei qui dicit”, cabe señalar que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el art. 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Y que, cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance.

Que en consecuencia, recordando que “la carga de la prueba no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante, es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar pierde el pleito” (cfr. C.N.Civ., Sala ‘C’, La Ley, Tº 117:808, 11371-S), corresponde concluir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (arg. art. 377 del C.P.C.C.N.), al no ser sustentados por actividad probatoria idónea, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en las resoluciones apeladas en Autos.

Que ello así, corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco nacional en la resolución determinativa, con costas.

VII. Que con relación a la multa por defraudación aplicada, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el art. 46 de la Ley de Procedimiento Fiscal, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo, el legislador estableció presunciones (art. 47 de la Ley de Procedimiento Fiscal), en las cuales, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos), se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

Que, el organismo fiscal encuadró la infracción en el tipo descrito por el art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.). Asimismo, conforme surge de la resolución en crisis, se hace mérito de las disposiciones de los incs. a), b) y c), del art. 47 de la ley procesal, que establece presunciones “iuris tantum” acerca de la existencia de voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, habida cuenta que de la fiscalización efectuada se detectaron diferencias en el pasivo respecto de lo manifestado por los proveedores.

Que se observa en el caso de Autos que el organismo fiscal verificó y demostró que la actora tenía graves contradicciones entre los libros, registraciones y documentación respaldatoria y lo declarado en las declaraciones juradas. Así las cosas, a la recurrente le correspondía cargar con la prueba de que lo invocado se condecía con la realidad de las operaciones, situación que en el presente expediente no ha probado, o estar frente a la presencia de un error excusable.

No obstante, en cuanto al quantum de la misma, cabe señalar que si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio.

Que se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto omitido, por el contrario no surgiendo de las constancias de Autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, tal como lo evidencia el propio juez administrativo en la resolución apelada, se considera prudente reducirla al mínimo legal del art. 46 de la ley procedimental.

Que en función de lo expuesto en los Considerandos precedentes, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan impuesto y accesorios, así como también las multas aplicadas, reduciendo estas últimas al mínimo legal previsto por el art. 46 de la ley de rito. Con costas en lo que se confirma y por su orden en la proporción en que se reducen las multas, habida cuenta que dicha circunstancia ha sido introducida por el propio Tribunal.

VIII. No habiendo agravios concretos con relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA c/D.G.I., 1/6/00).

IX. Que respecto del beneficio de litigar sin gastos solicitado, la Ley 25.964, sancionada en noviembre de 2004, en su art. 9 prevé la exención de la tasa de actuación para las personas que actúen con beneficio de litigar sin gastos, instituto procesal éste que no se encuentra regulado en la Ley de Ordenamiento y Procedimiento Tributario, sino en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, el cual en su Tít. II, Cap. VI, arts. 78 y ss., regula el incidente cuyo trámite como tal se contempla en el art. 7 de la Ley 25.964.

El beneficio de litigar sin gastos comprende un privilegio restrictivo y excepcional, debiéndose por ello demostrar fehacientemente la ausencia de recursos para costear total

o parcialmente la demanda que se ha de iniciar (conf. Enrique Falcón, C.P.C.C.N., Anotado - Concordado - Comentado, Tít. I, pág. 471) (ver en igual sentido, C.N.C.A.F., Sala III, in re, “Setti”, del 2/5/91; “Persoglia” del 14/5/91; “Trifone Reinaldo Omar”, del 9/4/02, entre otros).

El presupuesto de hecho de la exención es entonces la situación de pobreza en que se encuentran aquellas personas a las que se concede el beneficio de litigar sin gastos.

Corresponde aclarar que la concesión de este beneficio “... queda librada a la prudente apreciación judicial, en tanto los medios probatorios incorporados al incidente reúnan los requisitos suficientes para llevar al ánimo del juzgador la verosimilitud de las condiciones de pobreza alegadas” (C.S.J. N., “Siderman José y Otros c/Nación argentina y provincia de Tucumán s/daños y perjuicios”, E.D., T° 132, pág. 142), por lo que es el Tribunal quien debe efectuar en cada situación concreta un examen particularizado de las pruebas aportadas, a fin de determinar la carencia de recursos o la imposibilidad de obtenerlos, de quien invoque el beneficio para afrontar las erogaciones que demande el proceso en cuestión. Dicho de otro modo, que aquellos medios probatorios ofrezcan presunciones suficientes, precisas y concordantes para concluir que las condiciones económicas de que dispone el peticionario no alcanzan para hacer frente a otras erogaciones que no sean las de su propia subsistencia (ver en tal sentido, C.N.C.A.F., Sala V, in re, “Coto Domingo A. c/Caja de Ret. Jub. y Pens. de la P.F.A. s/beneficio de litigar sin gastos”, Causa N° 45.750/95, del 5/4/99).

Que la actora no ha producido prueba alguna tendiente a demostrar la veracidad de sus dichos.

En este orden de ideas cabe poner de resalto que la concesión del beneficio requerido procedería en tanto los medios probatorios reúnan los requisitos suficientes para llevar al ánimo del juzgador la verosimilitud de las condiciones de empobrecimiento alegadas, para lo cual deviene menester, en cada caso particular, que se efectúe un examen pormenorizado a fin de determinar la carencia de recursos y la imposibilidad de obtenerlos de quien invoca el privilegio de considerarse dispensado de afrontar las erogaciones que demande el proceso (conf. C.N.C.A.F., Sala I, in re, “Ernesto Singler S.A.I.C. (T.F. 17.100-I) - Incidente BLSG - c/D.G.I.”, del 18/9/01).

Cabe precisar que la carencia de recursos que configura tal situación de pobreza no puede confundirse con dificultades financieras o problemas de iliquidez, ni siquiera, conforme ha dicho esta Sala, in re, “Marcos Kleiman” del 5/12/88 (B 2613), aquéllas que pueden dar lugar al concurso preventivo. Se trata de una incapacidad económica severa –tener sólo lo indispensable para procurarse la subsistencia– que impide afrontar el pago de la tasa.

Que por otra parte, cabe destacar que la falta de ingreso de la tasa de actuación no obsta a la continuación del juicio ante este Tribunal, por lo que no puede argumentarse que el rechazo del pedido del beneficio de litigar sin gastos podría violentar o limitar el derecho de defensa en juicio y, en tal sentido, el análisis de los presupuestos fácticos para la procedencia del mentado beneficio se debe realizar con un criterio restrictivo.

Que, por lo expuesto, corresponde rechazar la solicitud de beneficio de litigar sin gastos e intimar a la apelante el ingreso de la tasa de actuación. Asimismo, se deja constancia

que el beneficio de litigar sin gastos ha sido solicitado con carácter provisorio hasta el momento de dictar sentencia.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan impuesto y accesorios, así como también la multa aplicada, reduciendo esta última al mínimo legal previsto por el art. 46 de la ley de rito.
2. Costas a la actora en lo que se confirme y por su orden en la proporción en que se reducen las multas.
3. Rechazar el beneficio de litigar sin gastos, con costas.
4. Intimar a la actora para que, en el plazo de cinco días, ingrese la suma de pesos cuarenta mil ochocientos sesenta y dos (\$ 40.862), en concepto de tasa de actuación bajo apercibimiento de librar boleta de deuda - conf. arts. 2, 3 y 7 de la Ley 25.964.
5. Se deja constancia que la presente sentencia se dicta con el voto coincidente de dos miembros titulares de la Vocalía 5.^a y 4.^a Nominación, por encontrarse en uso de licencia el vocal titular de la 6.^a Nominación (conf. art. 184, segundo párrafo, de la Ley 11.683, t.o. en 1998, y su concordante 59, del R.P.T.F.N.).

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

Fdo.: Armando Magallón y José Luis Pérez (vocales).