

Jurisprudencia

Buenos Aires, 5 de setiembre de 2019

Fuente: página web P.J.N.

Impuesto a las ganancias. Procedimiento tributario. Determinación de oficio. Sumas de dinero depositadas en la cuenta bancaria de un tercero provenientes de honorarios abonados en el exterior: ingresos no exteriorizados procedentes del ejercicio de su profesión. Metodología para determinar la base imponible: margen de utilidad. Deducciones. Falta de documentación fehaciente que permita desvirtuar el criterio fiscal en orden a demostrar que las sumas percibidas no comprenden ingresos no declarados o computar mayores gastos. Se confirman las resoluciones apeladas que habían determinado el impuesto y aplicado multa, [Ley 11.683 –arts. 46 y 47, inc. d\)–](#). Degenaro Natalia c/D.G.I. s/recurso directo de organismo externo. C.N.C.A., Sala IV.

Buenos Aires, 5 de setiembre de 2019.

Y VISTOS: estos Autos caratulados “Degenaro Natalia c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” y

CONSIDERANDO:

1.º) Que, a fs. 79/81, el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la excepción de prescripción articulada por la actora, con costas.

Y, a fs. 216/220, confirmó, también con costas, las resoluciones de la AFIP- DGI por las que se había determinado de oficio la obligación tributaria de la actora respecto del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2006 y 2007, con más intereses resarcitorios y se le había aplicado una multa equivalente a tres veces el impuesto evadido en el período fiscal 2006, conforme los arts. 46 y 47 inc. d, de la Ley 11.683, dejando en suspenso la aplicación de la sanción por el período fiscal 2007, según lo dispuesto por el art. 20 de la Ley 24.769.

Para así resolver consideró, en cuanto a la defensa de nulidad planteada con fundamento en el rechazo de la prueba informativa ofrecida en sede administrativa que, de las resoluciones recurridas se desprendía que habían sido dictadas de conformidad con las prescripciones de la Ley 11.683 y el hecho de que se haya rechazado no afecta la validez del procedimiento ni lesiona su derecho de defensa, por cuanto la posterior instancia ante ese tribunal habilitaba a la actora a ofrecer todos los medios probatorios que considerase procedentes.

En cuanto al fondo, sostuvo que la actora formulaba manifestaciones que no estaban avaladas por documentación fidedigna que permitiera desvirtuar el criterio fiscal en orden a demostrar que las sumas percibidas no comprendían ingresos no declarados –como lo entiende el Fisco Nacional– o en su caso que permitiera computar mayores gastos, conforme lo pretende, por lo que correspondía concluir que se trataba de ingresos no exteriorizados procedentes del ejercicio de su profesión.

Meritó, asimismo, que debía aplicarse el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de

oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

En cuanto a los intereses y las sanciones aplicadas consideró que resultaba procedente su aplicación.

2.º) Que, a fs. 221 y fs. 225/245, la actora interpuso recurso de apelación contra las mencionadas sentencias y expresó agravios, los que fueron contestados por su contraria a fs. 251/264.

La recurrente efectuó los siguientes planteos.

1) Se agravia por el rechazo de la excepción de prescripción para aplicar la multa del período fiscal 2007: sostiene al respecto que tratándose de una contribuyente individual el vencimiento se produjo en el 2007 y el curso de la prescripción empezó a correr el 1 de enero de 2008 y el plazo de cinco años concluyó el 1 de enero de 2013. Sostuvo que el juez aplicó la extensión del plazo de prescripción por un año en los términos del art. 44 de la Ley 26.476, que a su criterio, es inconstitucional. Cuestiona también la aplicación de lo dispuesto en el art. 185 de la Ley 11.683.

2) Se agravia por el rechazo de la excepción de nulidad tratada con el fondo de la causa. Afirma al respecto que el acto determinativo adolece de una serie de vicios que lo tornan nulo de nulidad absoluta, habida cuenta de sus gravísimos errores en punto a los fundamentos del rechazo de la prueba informativa y, consecuentemente, la aplicación de márgenes de utilidad absurdos para la actividad de la actora.

3) En cuanto al margen de utilidad aplicado por la AFIP y confirmado por el Tribunal Fiscal: dice que por más que estemos frente a una determinación sobre base cierta ello no empece a que sus conclusiones queden desvirtuadas por una información prevista en el artículo dedicado a la determinación sobre base presunta. Ello por cuanto debe ponderarse la rigurosidad técnica del contenido de la información.

4) Cuestiona la determinación en cuanto al mínimo no imponible y la proporción deducible de la hija.

5) Se agravia de la multa y de los intereses.

3.º) Que, conforme surge de autos, las actuaciones se originaron a raíz de la fiscalización iniciada a la contribuyente Natalia Degenaro con el objeto de comprobar su cumplimiento de las normas que rigen el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2006 y 2007.

El origen de tal fiscalización fue como consecuencia de la verificación realizada al Sr. Gilberto León Herminio Limarzi, como consecuencia de haberse detectado en sus cuentas del Banco BNP Paribas la suma de \$ 325.902 en el año 2006 y \$ 365.106 en el año 2007, proveniente del exterior.

El Sr. Limarzi manifestó que tales depósitos correspondieron a los honorarios por el desempeño profesional de su nuera, Natalia Degenaro, vinculados con la producción fotográfica de un catálogo de modas perteneciente a una empresa española.

La actora tiene como actividad declarada ante el Fisco "servicios de espectáculos artísticos y diversión ncp" y la actividad real es la producción de fotografías para catálogos de moda de empresas europeas. Además, es docente del Instituto Universitario Nacional del Arte y facturó honorarios como productora de catálogos de fotos. Se analizaron las facturas por honorarios del exterior y coinciden con los depósitos bancarios detectados por la fiscalización en el Banco PNP Paribas.

A causa de estas circunstancias, que la actora no logró desvirtuar, el Fisco efectuó el correspondiente proceso de determinación de oficio, que luego fue apelado ante el Tribunal Fiscal.

4.º) Que, en primer lugar corresponde tratar el planteo de prescripción formulado por la actora respecto de las potestades del Fisco para determinar el impuesto y aplicar la sanción de multa del período fiscal 2006.

Cabe destacar sobre el punto que la Ley 11.683 dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley prescriben por el transcurso de cinco años en el caso de contribuyentes inscriptos y el término comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.

En el caso de autos, el plazo para exigir el pago del impuesto a las ganancias del período fiscal 2006 se inició el 1 de enero de 2008, produciéndose su término el 1/1/2013.

Por su parte, la Ley 26.476 en el art. 44 dispuso la suspensión con carácter general, por el término de un año, del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos y para aplicar multas y fue publicada el 24 de diciembre de 2008, es decir, estando en curso el referido plazo de prescripción.

Por consiguiente, y toda vez que no existía una deuda prescripta al momento de la suspensión, la actora sólo poseía una mera expectativa y no un derecho, ya que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentos o a su simple inalterabilidad (confr. Fallos 339:245 y 340:257, entre muchos otros), por lo que no se encuentra vulnerado el principio de irretroactividad de la ley.

Por otra parte, y en cuanto al planteo constitucional formulado con respecto al art. 44 de la Ley 26.476, tal como lo señaló el Sr. Fiscal General en su dictamen de fs. 280/1, la declaración de inconstitucionalidad de una ley es un acto de suma gravedad institucional, a punto tal que debe ser considerada como la última ratio del orden jurídico (Fallos: 249:51 y 312:122, entre muchos otros) y para su procedencia debe acreditarse la afectación de derechos constitucionales en el caso concreto, lo cual no se demostró en los presentes autos.

5.º) Que, en cuanto al planteo de inconstitucionalidad del art. 185 de la Ley 11.683, también corresponde su rechazo en tanto el referido artículo le veda al Tribunal Fiscal de la Nación la posibilidad de pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, reconociendo de tal modo en el Poder Judicial el control de constitucionalidad de las leyes, de conformidad con lo previsto en la Constitución Nacional, por lo que no se advierte un claro agravio al respecto, al tener la posibilidad de plantearlo ante este Tribunal.

6.º) Que en cuanto a la crítica de la actora referida a la violación de su derecho de defensa, por el rechazo de la prueba informativa en la instancia administrativa, ha de recordarse que la garantía constitucional de la defensa en juicio supone la posibilidad de ocurrir ante algún órgano jurisdiccional en procura de justicia, la que no debe ser frustrada por consideraciones de orden procesal o de hecho (Fallos: 246:87; 249:399; esta Sala, 15-10-1998, "Centro S.A. -TF 9014-A- c/DGA"; 7-11-2002, "Joaquín Soto e Hijos S.A. -TF 20212-I- c/D.G.I.").

No puede hablarse de una tutela judicial efectiva si el particular no tiene la posibilidad de ser oído por un tribunal en sus conflictos con la Administración, en tanto ese derecho se ha de materializar no sólo con el de poder presentarse ante el juez con sus quejas, sino poder desenvolver todas sus defensas con el apoyo de las pruebas que entiendan hace a su derecho.

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 (Fallos 212: 456; 218:535; 267:393; 273:134, entre otros).

En el caso de autos, la actora planteó la nulidad del proceso administrativo porque se rechazó la prueba informativa ofrecida al contestar la vista sumarial (oficio a la Dirección de Programas y Normas de Fiscalización de la AFIP y a la Cámara Argentina de Cine Publicitario).

No obstante, no puede soslayarse que ofreció esas mismas pruebas ante el Tribunal Fiscal, las que fueron producidas a fs. 168 y 177, razón por la que no se advierte la afectación de su derecho de defensa.

Por lo expuesto corresponde desestimar los agravios esgrimidos al respecto.

7.º) Que, con relación a los agravios referidos al margen de utilidad aplicado por la AFIP y a las deducciones admitidas, es preciso señalar que, según los arts. 16 y 18 de la Ley 11.683 (t.o. vigente), resulta admisible que el organismo recaudador, ante la falta de elementos ciertos que permitan conocer la existencia y magnitud de la obligación tributaria, pueda considerar, a efectos de establecer la materia imponible, el conjunto de circunstancias relativas al contribuyente por medio de una adecuada valoración y en el marco conceptual de las leyes impositivas aplicables.

La determinación de oficio sobre base cierta implica que el Fisco conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, y ello sólo es posible cuando el ente recaudador dispone de libros, registros y comprobantes llevados por el contribuyente en legal forma, lo que permite establecer con exactitud el monto de su obligación impositiva.

La regla es la determinación sobre base cierta, si es que el organismo encargado de realizarla dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que suscita la obligación tributaria, tanto en cuanto a su existencia como en cuanto a su significación económica.

Debe señalarse al respecto que para los períodos del 2006 y 2007 se hallaba vigente el art. 1º sin número a continuación del art. 23 de la ley del gravamen, que establecía un régimen de reducción de las deducciones previstas en el art. 23 de la ley del impuesto a las ganancias y para los casos en que la ganancia neta superara la suma de \$ 221.000 dicho porcentaje era del 100%. En el caso, como las ganancias del 2006 se fijaron en \$ 248.564,64 y en el 2007 en \$ 410.140,09, las deducciones se redujeron al 100%.

El margen de utilidad aplicado fue el resultado de los comprobantes de gastos aportados por la actora.

En tal sentido, tal como lo señaló el Tribunal Fiscal, y no fue debidamente rebatido, la actora formula manifestaciones que no están avaladas por documentación fehaciente que permita desvirtuar el criterio fiscal en orden a demostrar que las sumas percibidas no comprenden ingresos no declarados, o en su

caso, que permita computar mayores gastos, por lo que se concluyó que se trataba de ingresos no exteriorizados provenientes del ejercicio de su profesión.

Por lo que cabe desestimar los agravios esgrimidos sobre el punto.

8.º) Que, la valoración del Tribunal Fiscal con relación a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara y, en el caso, no se ha probado que dicho tribunal hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión.

9.º) Que, por ello, y por considerar que no hubo error en la apreciación que se hizo en la sentencia apelada de los hechos, corresponde rechazar los agravios de la actora, pues en última instancia sólo trasuntan su discrepancia con relación al criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios no configura arbitrariedad (Fallos 273:205; 274:35; 276:311, entre otros).

10.º) Que la tesis contraria importaría consagrar un excesivo rigor formal contrario al principio de realidad económica que debe prevalecer en el análisis de las relaciones tributarias de conformidad con lo establecido por la Ley 11.683. En tal sentido nuestra Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define la justicia, sea esta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos 307:118).

11.º) Que, en cuanto a los agravios referidos a los intereses corresponde su rechazo en la medida que estos resultan procedentes en virtud de lo previsto en el art. 37 de la Ley 11.683.

Cabe señalar al respecto que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Citibank", del 1 de junio de 2000, expresó que la exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, quedaba circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor, restrictivamente apreciadas, le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario, en ese campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio los que pertenecen al derecho privado. La conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto, o lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la exención de los intereses por mora en el cumplimiento, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia, por ello se confirman los intereses impuestos.

12.º) Que, en cuanto a los agravios referidos a la sanción de defraudación, es dable señalar que la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la Ley 11.683 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos:

a) La existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito;

b) un error de la víctima del ilícito; y

c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.

De manera tal que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según resulta de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga esta que incumbe al Fisco.

Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño.

En el caso de autos, se detectó que la actora omitió declarar la realidad de sus ventas fotográficas en el mercado local y en el exterior, no computando parte de sus ingresos en la base imponible del tributo por las sumas de \$ 73.497,62 (período 2006) y \$ 130.049,03 (período 2007).

Cabe destacar al respecto que la actora sólo esgrime argumentos genéricos sin hacerse cargo de rebatir lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto a la configuración de la figura de defraudación, por lo que cabe confirmar lo resuelto.

Por todo lo expuesto corresponde desestimar los agravios de la actora y confirmar la resolución apelada, con costas (art. 68, primera parte del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por lo expuesto,

SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese y al Sr. Fiscal General en su público despacho y devuélvase.

Fdo.: Marcelo Daniel Duffy, Jorge Eduardo Morán y Rogelio W. Vincenti.