

## Caramelino, Dennis A. c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo

País:

 Argentina

Tribunal:

Cámara Nacional  
de Apelaciones en  
lo Contencioso  
Administrativo  
Federal - Sala IV

Fecha:

13-10-2016

Cita:

IJ-CCLII-63

Abstract

*La Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó el recurso interpuesto por el actor, el cual manifestó que el Fisco Nacional nunca se presentó a verificar su crédito en el concurso de acreedores, ni inició incidente de verificación tardía, habiendo transcurrido con exceso el plazo de dos años previsto por el art. 56 de la Ley N° 24.522, en tanto la prescripción de la acción de cobro del Fisco Nacional respecto de un contribuyente concursado debe regirse por la Ley N° 11.683 y no por el art. 56 de la Ley N° 24.522, pues el proceso tributario no queda afectado por la fuerza atractiva de los juicios universales previstos en la LCQ, ya que de lo contrario las normas tendientes a regular relaciones de derecho privado avasallarían el régimen instaurado para el ejercicio de las acciones y poderes fiscales para determinar impuestos y aplicar multas.*

Sumario

1. Corresponde rechazar el recurso interpuesto por el actor, el cual manifestó que el Fisco Nacional nunca se presentó a verificar su crédito en el concurso de acreedores, ni inició incidente de verificación tardía, habiendo transcurrido con exceso el plazo de dos años previsto por el art. 56 de la Ley N° 24.522, en tanto la prescripción de la acción de cobro del Fisco Nacional respecto de un contribuyente concursado debe regirse por la Ley N° 11.683 y no por el art. 56 de la Ley N° 24.522, pues el proceso tributario no queda afectado por la fuerza atractiva de los juicios universales previstos en la LCQ, ya que de lo contrario las normas tendientes a regular relaciones de derecho privado avasallarían el régimen instaurado para el ejercicio de las acciones y poderes fiscales para determinar impuestos y aplicar multas.
2. Si bien la CSJN se expidió a favor de la aplicación del plazo de prescripción previsto en el art. 56 de la Ley N° 24.522, dejó a salvo específicamente el supuesto de deudas tributarias que derivasen de un procedimiento determinativo de oficio.
3. Corresponde rechazar el recurso interpuesto por el actor con respecto a la metodología de depuración, en tanto es el accionante quien debe acompañar la prueba idónea relativa al movimiento de sus cuentas bancarias, y sin embargo, en el caso en cuestión, no obran pruebas suficientes para tener por acreditado el circuito completo de cada uno de

los depósitos que, según afirmó, no responderían a las actividades por él declaradas.

4. Frente al indicio de un exceso de depósitos con relación a las ventas declaradas, es el contribuyente quien debía demostrar fehacientemente la veracidad de esas operaciones, el origen de las sumas depositadas en sus cuentas bancarias, y las razones que motivaron su marginación del gravamen en estudio.
5. Corresponde rechazar el recurso interpuesto por el actor, el cual alegó que los ingresos provenientes de sus cuentas bancarias resultaban exentos del Impuesto al Valor Agregado, en tanto no logró acreditar que dichos ingresos fueron percibidos específicamente por su función de director de las sociedades que integraba, por lo que no cabe considerarlos alcanzados por la exención del art. 7 de la Ley N° 20.631.

**Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal - Sala**  
**IV**

Buenos Aires, 13 de Octubre de 2016.-

1) Que, a fs. 261/265, el Tribunal Fiscal de la Nación: (i) rechazó los planteos de prescripción y nulidad formulados por el actor; (ii) confirmó la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado, con más intereses y costas; (iii) reencuadró la sanción aplicada en el Impuesto a las Ganancias en los términos del art. 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), la graduó en un 80% del tributo dejado de ingresar e impuso las costas en el orden causado; y (iv) confirmó la multa aplicada en el Impuesto al Valor Agregado y mantuvo la escala punitiva del 80%, con costas.

Para así resolver, y en lo que aquí interesa, el a quo sostuvo que:

a) Correspondía rechazar el agravio del actor con relación a los alcances de la orden de intervención cursada por el Fisco Nacional.

Ello, por cuanto la jurisprudencia tiene dicho que no resulta nula la determinación de la situación impositiva de un contribuyente abundantemente informado sobre el actuar fiscal y con total posibilidad cierta de ejercer su defensa; b) El planteo de prescripción no podía prosperar toda vez que: (i) mediando una determinación de oficio, el proceso tributario no queda afectado por la fuerza atractiva de los juicios universales previstos en la Ley N° 24.522 y (ii) las obligaciones impositivas tienen su propio régimen de prescripción contenido en la Ley N° 11.683 que prevalece sobre la Ley N° 24.522; c) La exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes dispuesta por el Fisco Nacional a partir de septiembre de 1999

resultaba ajustada a derecho en tanto el art. 17 de la Ley N° 24.977, en su texto original de 1998, excluía a los contribuyentes que entre otras cosas desarrollasen la actividad de alquiler o administración de inmuebles (conf. inc. b, punto 4°). Además, el propio actor se consideró tácitamente excluido al presentar las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias por los períodos 2000 a 2002;

d) El apelante no acompañó prueba documental ni produjo alguna otra en instancia del Tribunal Fiscal tendiente a demostrar que la depuración de sus cuentas bancarias no se ajustó a la realidad, a pesar de haber tenido oportunidad para ello;

e) Resulta errado lo expresado por el actor respecto de que no habría sido computado costo alguno, atento a que, conforme surge del informe final de inspección, se consideró un costo presunto a partir de la determinación del margen de utilidad de su actividad. Por lo demás, indicó que el Fisco Nacional no computó crédito fiscal alguno para los períodos 04/2001 al 12/2001 en razón de que el contribuyente no había aportado comprobantes respaldatorios a tal fin;

f) La diferencia detectada en función de los depósitos bancarios no había sido atribuida automáticamente a ventas omitidas. Los hechos exteriorizados demostraron que la hipótesis fiscal, según la cual la diferencia en cuestión provino de la actividad principal del actor (esto es, “servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial”), resulta razonable, más aún cuando el apelante no había acreditado que pudieron haberse originado en su actividad secundaria (es decir, “alquiler de inmuebles propios”) o en otra fuente de ingresos exenta o no gravada;

g) A partir de la lectura del art. 7°, inc. 18, de la ley del Impuesto al Valor Agregado, surge con claridad la intención del legislador de eximir del pago del impuesto solamente a las “prestaciones inherentes a los cargos de director”, circunstancia que no se ve alterada por la reforma de la Ley N° 25.239 ni por el art. 261 u otros de la ley de sociedades comerciales. Ello así, las funciones técnicoadministrativas que pueden ser ejercidas tanto por los directores de la sociedad como por personas distintas a ellos, no resultan exentas del Impuesto al Valor Agregado;

h) Los ingresos percibidos por el recurrente no fueron honorarios específicamente pagados por su función de director de las sociedades que integraba. Ante la ausencia de prueba en contrario, concluyó que las tareas llevadas a cabo por el contribuyente no resultaron inherentes a su cargo de director, fueron realizadas sin relación de dependencia y a título oneroso, por lo tanto, se encuentran alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado;

i) El Organismo Fiscal aplicó dos sanciones distintas sobre la base de los mismos hechos, ajustes y períodos, sin explicación alguna que permita diferenciar por qué una conducta fue considerada culpable a los efectos del Impuesto al Valor Agregado omitido y dolosa con relación al Impuesto a las Ganancias dejado de ingresar. Ello así, subsumió la sanción aplicada en el Impuesto a las Ganancias en el art. 45 de la ley de rito, atento a la ausencia de error excusable;

y j) Si bien el contribuyente carecía de antecedentes infraccionales - hecho que, en principio, llevaría a reducir el quantum de las multas al mínimo legal de la escala punitiva, por las especiales circunstancias del caso, confirmó la graduación dispuesta por el juez administrativo (80%) en la sanción confirmada y graduó del mismo modo la sanción recalificada.

2) Que, a fs. 269/269vta., el a quo no hizo lugar al recurso de aclaratoria deducido por la AFIP a fs. 266 respecto a la falta de inclusión del planteo de prescripción en la parte resolutive y en la imposición de costas del pronunciamiento de fs. 261/265.

En lo que aquí interesa, el Tribunal Fiscal sostuvo que aquella defensa había sido materia de análisis atento a la contradicción que mediaba entre las partes, mas no como un asunto estrictamente vinculado con la materia litigiosa en los términos

que había quedado trabada la litis ni mucho menos como excepción de previo y especial pronunciamiento.

3) Que, disconforme con la resolución de fs. 261/265, el actor interpuso y fundó recurso de apelación (fs. 272/276), que fue contestado a fs. 302/309.

En primer término, manifestó que el Fisco Nacional nunca se presentó a verificar su crédito en el concurso de acreedores, ni inició incidente de verificación tardía, habiendo transcurrido con exceso el plazo de dos años previsto por el art. 56 de la Ley N° 24.522.

Sostuvo que el a quo no tuvo en cuenta la utilización de sus cuentas bancarias para movimientos de fondos correspondientes a la sociedad de hecho “Caramelino Roberto y Dennis” y “Delimex SA” y omitió considerar créditos fiscales presuntos y reales (como el proveniente de los propios extractos bancarios).

Indicó que su actividad principal, esto es, “servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de cuerpos de dirección en soc. excepto las anónimas”, se encuentra exenta del Impuesto al Valor Agregado.

Manifestó que la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias correspondientes a los períodos 2000 a 2002 acredita la ausencia de dolo y el carácter excesivo de la graduación de la multa impuesta.

Destacó que el pronunciamiento en crisis omitió tener en cuenta los elementos probatorios aportados al momento de contestar la vista y que obran en los distintos anexos correspondientes a la inspección.

4) Que, a su turno, el Fisco Nacional apeló y expresó agravios a fs. 279 y 285/283, que no fueron contestados.

Puntualmente, solicitó que el actor sea condenado en costas en virtud del rechazo del planteo de prescripción (fs. 296).

5) Que, el art. 86 de la Ley N° 11.683 dispone que en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, la Cámara resolverá el fondo del asunto teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados. Ello no obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que se hace en la sentencia de los hechos.

Es de advertir, por ende, que la valoración del Tribunal Fiscal respecto a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, salvo que el a quo hubiese incurrido en arbitrariedad en el análisis del material colectado y, por ende, en la decisión adoptada.

6) Que, con relación a la prescripción alegada por el actor, la jurisprudencia tiene dicho que el eventual crédito a favor del Fisco sólo podría verificarse en el concurso del contribuyente una vez que su determinación haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada (esta Cámara, Sala II, “Centro de Ayuda Mutua Empalme Sud (TF159251) c/DGI”, sent. del 30/05/02; “Alba Compañía

Argentina de Seguros SA (TF22207A)”, sent. del 27/04/10; “Arcangel Maggio SA (TF24603A) c/DGA”, sent. del 22/02/11; Sala III, “Jonica SRL c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 11/11/14).

En esa misma línea, el Máximo Tribunal sostuvo que el fuero de atracción concursal opera una vez finalizado el proceso de impugnación ante el Tribunal Fiscal o, en su caso, ante esta Cámara de Apelaciones (conf. Fallos 326:1774 y 2146; 333:2335; 334:427; B. 109. XLI, “Baterplac S.R.L. c/A.F.I.P. s/contencioso administrativo”, sent. del 18/09/07).

Al respecto, esta Sala manifestó que la prescripción de la acción de cobro del Fisco Nacional respecto de un contribuyente concursado debe regirse por la Ley N° 11.683 y no por el art. 56 de la Ley N° 24.522, pues el proceso tributario no queda afectado por la fuerza atractiva de los juicios universales previstos en la Ley de Concursos y Quiebras, ya que de lo contrario las normas tendientes a regular relaciones de derecho privado avasallarían el régimen instaurado para el ejercicio de las acciones y poderes fiscales para determinar impuestos y aplicar multas (conf. “La Mercantil Andina Cía Arg de Seguros SA c/EN -DGARESOL 6057/11 (EXPTE 348/05) s/Dirección General de Aduanas”, sent. del 19/05/15; “La Perseverancia Seguros SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo” y “Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, sent. ambas del 16/07/15). En esta misma línea, se pronunció la Sala V, in re “Valle de las Leñas S.A. (TF 14403I) c/DGI”, del 01/08/05; Sala III, in re “AFIP -DGI c/Valle de las Leñas S.A. s/ejecución fiscal”, sent. del 11/10/11; “Centenary SA (TF 193654I) c/DGI” y “La Mercantil Andina Cia. Arg. de 51359/2016 CARAMELINO, DENNIS ALFREDO c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO Seguros SA c/EN - DGA - Resol 1353/09 (Expte 1017/08) s/Dirección General de Aduanas” sent. ambas del 9/11/13; entre otros).

Por su parte, si bien la Corte Suprema por remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal se expidió a favor de la aplicación del plazo de prescripción previsto en el art. 56, sexto párrafo, de la Ley N° 24.522, dejó a salvo específicamente el supuesto de deudas tributarias que derivasen de un procedimiento determinativo de oficio como la que aquí se discute (conf. A.1279, L.XLI, “Administración Federal de Ingresos Públicos - DGI - Casación (Autos: Incidente de Verificación tardía AFIP DGI en Expte. 17.214/00 - Bodegas y Viñedos El Águila S.R.L. s/concurso preventivo)”, sent. del 11/08/09). En ese mismo sentido se pronunció la Sala III, in re “Jonica SRL c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 11/11/14.

Sin perjuicio de lo expuesto, y en atención a la doctrina jurisprudencial vinculada al fuero de atracción supra reseñada, cabe señalar que el art. 56, séptimo párrafo de la Ley N° 24.522 dispone que “Si el título verificador fuera una sentencia de un juicio tramitado ante un tribunal distinto que el del concurso, por tratarse de una de las excepciones previstas en el art. 21, el pedido de verificación no se considerará tardío, si, no obstante haberse excedido el plazo de dos años previsto en el párrafo anterior, aquél se dedujere dentro de los seis meses de haber quedado firme la sentencia”.

Por lo demás, es dable destacar que, según las constancias de la causa, el Fisco Nacional formuló la reserva respectiva en el proceso concursal del contribuyente por intermedio de la Dra. Sonia Beatriz Gutiérrez de Gutiérrez (fs. 165/221 del Cuerpo Determinación de Oficio del Impuesto a las Ganancias).

En virtud de las consideraciones supra efectuadas, corresponde confirmar lo resuelto por el a quo con respecto al rechazo de la prescripción opuesta por el contribuyente.

7) Que, en lo que atañe a la metodología de depuración, el actor es quien debe acompañar la prueba idónea relativa al movimiento de sus cuentas bancarias (esta Sala, in re “Bur, Delia Matilde de (TF 7190I) contra DGI”, sent. del 12/11/96). En ese mismo orden de ideas, esta Sala tiene dicho que frente al indicio de un exceso de depósitos con relación a las ventas declaradas, es el contribuyente quien debía demostrar fehacientemente la veracidad de esas operaciones, el origen de las sumas depositadas en sus cuentas bancarias y las razones que motivaron su marginación del gravamen en estudio ( in re “Musso Élida Ángela (TF 24.698I) c/DGI”, sent. del 18/03/14; “Goldaracena Miguel (TF 23.965I) c/DGI”, sent. del 29/04/14).

No obstante, en las presentes actuaciones no obran pruebas suficientes para tener por acreditado el circuito completo de cada uno de los depósitos que, según afirma el actor, pertenecerían a la sociedad de hecho “Caramelino Roberto y Dennis” y “Delimex SA” y no responderían a las actividades por él declaradas. A modo de ejemplo, es dable destacar que el recurrente no logró desvirtuar: (i) lo expuesto en el informe final de inspección con relación a la diferencia temporal que media entre la fecha de inicio de la actividad de “Delimex SA” (esto es, 2/12/01) y los depósitos bancarios realizados entre el 01/01/01 y el 30/11/01 (fs. 24/27vta, Cuerpo Impuesto a las Ganancias) y (ii) la falta de documentación respaldatoria vinculada a las operaciones con las sociedades referenciadas que fue objetada por las resoluciones determinativas de oficio apeladas (fs. 37/67y 146/175).

Además, la íntima vinculación que media entre el actor y las empresas supra referenciadas permite colegir que pudo haber aportado la documentación necesaria (esto es, facturas, recibos, registraciones contables, boletas de depósitos) para demostrar el origen de cada una de las acreditaciones bancarias involucradas.

En este sentido, la jurisprudencia se ha ido inclinando en los últimos tiempos por la llamada teoría de las cargas probatorias dinámicas según la cual la prueba debe producirla quien se encuentra en mejores condiciones para cumplir el objetivo, prescindiendo de la condición de actora o demandada, y según las circunstancias del caso (Cám. Nac. Com., sala B, “Zakin, Santiago E. y otro c/Banco Río de la Plata S.A.”, sent. del 28/06/02). Se trata, por cierto, de una consecuencia natural del principio de buena fe que debe regir en todo proceso judicial (conf. CNCom, sala B, “Fasanelli, Sebastián y otro c/Fernández, Juan C. y otro”, sent. del 10/03/04).

Adicionalmente, cabe señalar que, conforme surge de las constancias de la causa: (i) el Fisco Nacional tomó en cuenta las pruebas presentadas por el actor en oportunidad de formular su descargo a fin de depurar las cuentas bancarias (conf. fs. 198/201, Cuerpo Determinación de Oficio Impuesto a las Ganancias; fs. 37/67 y 167/168); (ii) el a quo dio por decaído el derecho a producir las pruebas ofrecidas ante dicha instancia en atención a la inactividad del apelante (conf. fs. 99 y 230).

Por lo demás, la mera referencia a la omisión de computar “créditos fiscales presuntos y reales (como el proveniente de los propios extractos bancarios)” resulta insuficiente para desvirtuar la falta de documentación respaldatoria a la

que aludió el Fisco Nacional a tales efectos (fs. 3, Cuerpo Revisión Inspección y resolución determinativa de oficio 389/04).

Por lo expuesto, corresponder desestimar el agravio impetrado por el actor con relación a la cuestión supra examinada.

8) Que, según la inspección actuante y el a quo, los ingresos provenientes de las cuentas bancarias de titularidad del actor correspondían a la actividad principal por él declarada, esto es, servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de cuerpos de dirección en soc. excepto las anónimas”.

Frente a ello, el recurrente alegó que los referidos ingresos resultaban exentos del Impuesto al Valor Agregado por cuanto comportaban honorarios percibidos por sus funciones de director.

A tal fin, cabe tener en cuenta que el art. 3º, pto. 21, de la ley del Impuesto al Valor Agregado, grava en forma genérica las locaciones y prestaciones de servicio, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, incluyendo específicamente a servicios técnicos y profesionales (conf. inc. f). Por su parte, el art. 7º, inc. h, pto. 18 de la referida norma exime del impuesto a las prestaciones inherentes a los cargos de directores.

Ahora bien, tal como indicó el a quo, ante la ausencia de pruebas, cabe concluir que los ingresos percibidos por el recurrente no fueron honorarios específicamente pagados por su función de director de las sociedades que integraba. En consecuencia, no corresponde considerarlos alcanzados por la exención del art. 7º, que se limita a prestaciones inherentes al cargo del director y no exime el total de las remuneraciones percibidas por los directores (conf. Sala III, in re “Trod, Luis Moisés c/DGI”, sent. del 01/02/00).

A mayor abundamiento, no es ocioso manifestar que asiste razón al Tribunal Fiscal en cuanto a que el apelante no demostró que los ingresos considerados por la AFIP provenían de su actividad secundaria o bien de otro tipo de prestaciones exentas o no gravadas.

9) Que, respecto a las multas impuestas, los agravios impetrados por el recurrente no logran rebatir el pronunciamiento del a quo ni aportan elementos que permitan modificar su graduación.

Puntualmente, resulta inconducente el argumento referido a la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos 2000 a 2002 por cuanto: (i) a diferencia de lo expuesto por el actor (fs. 274vta.), el pronunciamiento apelado no le endilga conducta dolosa alguna; y (ii) no se advierte la vinculación entre la referida presentación y la graduación de las sanciones. Así pues, corresponde confirmar las multas impuestas.

10) Que, en lo atinente a las costas relativas al planteo de prescripción, es menester señalar que los argumentos desarrollados por el actor a fs. 242/243, fueron deducidos como una defensa autónoma del resto de los agravios introducidos en el libelo recursivo y merecieron su correspondiente contestación por parte del Fisco Nacional a fs. 247/248vta.

En consecuencia, toda vez que el referido planteo tuvo el trámite de un incidente que fue tratado por el tribunal a quo en forma independiente al fondo de la cuestión (conf. considerando V del pronunciamiento apelado), corresponde imponer las costas a la actora, que ha resultado vencida respecto de esta cuestión (conf., esta Sala, in re “Freire Andrés (TF 22.6661) contra D.G.I.”, sent. del 31/05/10).

En función de lo expuesto se RESUELVE: (i) confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal apelado en autos en cuanto fue materia de agravio del actor (ii) hacer lugar al recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional en los términos del considerando 10; y (iii) imponer las costas de esta instancia a la vencida (art. 68, C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Marcelo D. Duffy - Jorge E. Moran - Rogelio W. Vincenti