Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2021-124899852-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 23 de Diciembre de 2021

Referencia: "HSU LIANG HSIEN s/apelación"- SENTENCIA

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7º Nominación), Claudio Esteban Luis (Vocal de la 8°Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal de la 9° Nominación, a fin de sentenciar la causa N° 24.158-I, caratulada "HSU LIANG HSIEN s/apelación y sus acumulados Nos 24.159-I, 24.727-I, 24.728-I, 33.484-I y 34.027-I, referidos a los -impuestos a las ganancias y al valor agregado"

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 33/45, 102/109 vta., 189/194 vta, 264/272 vta., 525/528 vta. y 591/595, se apelan las siguientes resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos –Dirección General Impositiva– fechadas, dos el 15 de octubre, otras dos el 16 de diciembre, en ambos casos del 2004, dos el 03/12/2009 y una el 13/08/2010.

En la primera (Resolución 341/04) se determina la obligación del recurrente en el impuesto al valor agregado por los períodos 01/01 a 07/2003, con más intereses y aplicación de multa por los meses 03 a 06/2001, 10 a 12/2001 y 01 a 07/2003 con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. vigente a la sazón) y se efectúa reserva, en los términos del art. 20 de la ley 24.769, de aplicar multa por los períodos 04 a 12/2002, dando lugar al expediente N° **24.158-I.**

Mediante la segunda (Resolución 392/04) se determina el gravamen al valor agregado por los meses 12/1998 a 12/2000, con más intereses y multa equivalente a dos tantos del tributo no ingresado con sustento en el art. 46 de la ley de rito, apeladas en la causa N° **24.727-I**.

En la Resolución 342/04 se liquida e intima al contribuyente el impuesto a las ganancias por los ejercicios fiscales 2000, 2001 y 2002, con más intereses, se le aplica multa equivalente a dos tantos del tributo presuntamente defraudado por los años 2000 y 2001 con sustento en el art. 46 de la ley procedimental de la materia y se efectúa reserva de derechos para aplicarla por el ejercicio 2002, de conformidad con el art. 20 de la ley 24.769, resolución recurrida en el los autos N° **24.159-I** .

El cuarto acto administrativo (Resolución 393/04) determina impuesto a las ganancias por los ejercicios fiscales 1998 y 1999 en cabeza del contribuyente, con más intereses, aplica multa por el año 1999, equivalente a dos tantos del gravamen no ingresado, con sustento en el art. 46 de la ley procedimental entonces vigente y también efectúa la reserva del art. 20 de la ley 24.769 para imponer sanción en el futuro por el período 1998, dando lugar al expediente N° **24.728-I.**

El organismo fiscal dicta otras dos resoluciones Nos. 74/09 y 75/09 por las que aplica al apelante sendas multas en el impuesto al valor agregado por los períodos 04 a 12/2002 y en el gravamen a las ganancias por el ejercicio fiscal 1998, respectivamente, en ambos casos equivalentes a dos tantos del impuesto pretendidamente defraudado con fundamento en los arts. 46 y 47 inc. a) de la ley de rito, las que fueron recurridas en las actuaciones N° **33.484-I.**

Finalmente, se dicta la resolución N° 51/2010 que impone multa al apelante por el impuesto a las ganancias relativo al ejercicio fiscal 2002, con sustento en los arts. 46 y 47 inc. a) de la ley 11.683, discutida en la causa N° **34.027-I.**

Señala el recurrente que en oportunidad de ejercer su derecho de defensa ante la AFIP, planteó la nulidad de las resoluciones por las que se le concedió la vista prevista en el art. 17 de la ley de rito por carecer de causa y motivación, al no tener en cuenta antecedentes de hecho y de derecho.

Asimismo procede puntualizar que en los acáps. IV de los expedientes registrados bajo los N° 24.727-I y 24.728-I, relativos a las determinaciones de oficio efectuadas en cabeza del contribuyente en concepto impuesto al valor agregado por los períodos 12/1998 a 12/2000 y al Gravamen a las Ganancias por los ejercicios fiscales 1.998 y 1.999, el apelante plantea ante este organismo jurisdiccional la nulidad de ambos actos administrativos, pues entiende que los períodos determinados en dichos tributos se encuentran salvaguardados por el denominado “bloqueo fiscal”, al tratarse de declaraciones juradas que no comprenden el período base, según los términos del Capítulo XIII de la ley 11.683 (t.o. en 1998), toda vez que, las resoluciones en virtud de las cuales el ente recaudador pretende la apertura del cerrojo, corresponden a un procedimiento que se encuentra, en ambos casos, apelado ante este Tribunal.

Agrega, al respecto que la suspensión de la prescripción invocada por el Fisco para fundar sus reclamos contra declaraciones juradas anteriores al período base, con sustento en el art. 65 último párrafo de la ley de rito vigente a la sazón, contradice el criterio sostenido por este organismo de revisión. Cita jurisprudencia en apoyo de sus dichos.

Que en cuanto a los agravios relativos a la cuestión de fondo, indica el apelante que las actuaciones que culminaron con el dictado de los actos administrativos por los que se determinó su obligación en los tributos discutidos en esta instancia, se iniciaron como consecuencia de un procedimiento de verificación y fiscalización, en el que se tomaron como indicio los movimientos bancarios de su cuenta personal, pretendiendo que la totalidad de las acreditaciones contabilizadas correspondían a ingresos gravados omitidos, sin tener en cuenta los cheques rechazados o demorados, ni devoluciones y gastos.

Que se agravia también de que en las planillas de movimientos bancarios confeccionadas por la inspección no se consideró la existencia de créditos bancarios que corresponden a operaciones comerciales realizadas y registradas por un tercero (del que aporta sus datos), cuyos valores de cancelación eran depositados en su cuenta, pero ajenas a su giro comercial.

Agrega, que los inspectores tampoco consideraron el valor libre de la divisa norteamericana en algunas

operaciones realizadas con posterioridad al 4 de enero de 2002, en tanto que, en otras omitieron calcular los gastos de reintegro de importación.

Asimismo, expone que no se tuvo en cuenta en sede fiscal la documentación que presentó acreditando la existencia de créditos incobrables respecto de los cuales se inició el trámite de cobro judicial ni las facturas de celular abonadas, como tampoco la fotocopia simple de su pasaporte coreano en el que constan sus entradas y salidas del país en oportunidad de realizar viajes para compra de mercaderías, cuyos gastos tampoco fueron deducidos., ni tenidos en cuenta los comprobantes de productos no computados en la fiscalización, los gastos de mantenimiento del inmueble de la Avda. Álvarez Thomas ni los correspondientes a los rodados utilizados en su actividad, como tampoco sus amortizaciones.

Que en cuanto a las multas que se le aplicaron en ambos tributos con sustento en el art. 46 de la ley de rito, se agravia en los casos que el organismo fiscal no aplicó las presunciones del art. 47, dado que, a su criterio, no se acreditó la forma en que se realizó la maniobra ardidosa y su entidad para engañar al Fisco, ni el dolo que se le imputa a su parte, por lo que concluye que deben revocarse dichas sanciones.

Respecto de las multas aplicadas por los períodos 04 a 12/2002 en el IVA y con relación al ejercicio 1998 en Ganancias, éstas sí fundadas en la presunción del inc. a) del art. 47 de la ley 11683, el recurrente considera que la aplicación de las mismas es impropia e improcedente.

No obstante, destaca que el 3 de marzo de 2009 se declaró extinguida la acción penal por prescripción y se lo sobreseyó en orden a la presunta comisión del delito de evasión simple en relación al IVA de 2002; en tanto que respecto al gravamen a las ganancias se decretó la falta de mérito el 27 de octubre de 2009, sin perjuicio de proseguirse con la investigación, por lo que solicita que se suspendan las presentes actuaciones hasta tanto se resuelva en forma definitiva la causa penal N° 2042/04 que tramita ante el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario de la Capital Federal.

Concluye ofreciendo prueba e invocando jurisprudencia a fin de acreditar sus dichos y el derecho que invoca, solicitando que se rechacen las resoluciones apeladas. Formula reserva de caso federal.

Que a fs. 59/67 vta., 132/139 vta., 218/227 vta., 286/293 vta., 538/546 vta. y 617/627 contesta los recursos interpuestos el Fisco Nacional, quien manifiesta que las apelaciones presentadas por la contraria carecen de una crítica concreta y razonada de las resoluciones objeto de su recurso al remitirse a su presentación en sede administrativa.

En primer lugar, y sin perjuicio de que el apelante no lo reitera en esta instancia, se refiere al planteo nulidificante de la contraria en sede administrativa y pone de relieve que el único fundamento del mismo consiste en una mera discrepancia relacionada con la cuestión de fondo, que no tiene virtualidad para dejar sin efecto la legitimidad de que gozan los actos recurridos en los que, por otra parte, se encuentran plasmados los hechos y antecedentes de la causa y en los que se observa un total acatamiento a la ley, respetándose el derecho de defensa y el debido proceso legal, sin que el recurrente acreditare cuál es el perjuicio que sufrió.

Respecto de la violación al bloqueo fiscal invocado por el contribuyente con relación a los períodos 12/1998 a 04/1999, 06 a 09/1999 y 12/1999 a 12/2000 del impuesto al valor agregado y a los ejercicios fiscales 1998 y 1999 del gravamen a las ganancias, el representante fiscal sostiene que de la legislación aplicable en la especie, surge que no es necesario que se encuentre firme la determinación de oficio practicada por el período base para proceder a iniciar el procedimiento determinativo por el resto de los períodos no prescriptos. Señala también al respecto, que la suspensión de la prescripción dispuesta por el art. 65 in fine de la ley 11.683 no implica

necesariamente impedir la determinación de los períodos en cuestión, pues el alcance de dicha norma sólo se puede interpretar como amparando la opción que tendrá el Fisco entre seguir adelante con la fiscalización de los períodos desbloqueados o, si lo estima más oportuno aguardar el resultado del eventual recurso interpuesto por el contribuyente contra la determinación de oficio, especialmente para el caso en que decidiera hacer valer la alternativa prevista en el inc. b) del art. 119, caso en que convendría esperar que quede firme la determinación practicada y luego hacer uso de la presunción que autoriza el art. 120 y sgs. de la ley de rito.

En cuanto a la controversia específicamente impositiva, señala que la documentación acompañada por el recurrente a requerimiento de la inspección, no sirvió para justificar las diferencias detectadas, tratándose parte de ella de elementos que no hacen a su giro comercial; o como en el caso del inmueble de Álvarez Thomas, los gastos cuyo reconocimiento se pretende corresponden a la casa habitación del responsable por lo que no pueden computarse como gasto necesario para mantener la fuente. Asimismo respecto de las operaciones comerciales que habrían sido realizadas y registradas por un tercero, de la verificación constató que este último presentó declaraciones juradas con saldo cero, lo que contradice lo manifestado por el recurrente. Además, indica que el apelante no aportó elementos concretos relativos a la operatoria que describe, limitándose a detallar importes de cheques que teóricamente fueron depositados en su cuenta pero que eran de terceros.

Expone que nuestro sistema tributario ha delegado en los contribuyentes y responsables la carga de establecer la magnitud de sus obligaciones mediante la presentación de declaraciones juradas, sin perjuicio, de que dicha actividad debe ser fiscalizada por el ente recaudador y agrega que la contabilidad y documentos de aquéllos deben reflejar una base contable uniforme y de la que resulte un cuadro verídico de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración, extremos que según la representación fiscal no han sido cumplidos por la contraria.

Puntualiza la procedencia de los intereses liquidados y en cuanto a las multas aplicadas con sustento en el artículo 46 de la ley de rito en el tributo al valor agregado por los períodos 12/98 a 12/2000, 03/2001 a 06/2001, 10 a 12/2001 y 01 a 07/2003 y en el gravamen a las ganancias por los ejercicios 1999, 2000 y 2001, manifiesta que dichas sanciones se fundamentan en la claridad de las circunstancias fácticas y jurídicas expuestas precedentemente, que permiten tener por configurada la intención de fraude, sin que constituya óbice para su atribución la utilización de las figuras presuncionales legalmente admitidas en el art. 47.

Que en relación a las sanciones impuestas por defraudación por los períodos 04 a 12/2002 y los ejercicios fiscales 1998 y 2002 de ganancias, utilizando la presunción establecida en el inc. a) del citado art. 47, expresa que el Fisco se encuentra habilitado para aplicarlas pues ya existe sentencia a la fecha en que presenta sus escritos de responde en los expedientes Nos 33484-I y 34.027-I, en tanto que el eventual pronunciamiento que recaiga en el proceso penal que persiste, no tendrá efectos sobre las multas relativas a ganancias 1998 e IVA 04 12/2002, porque se refiere al gravamen a las ganancias 2002, por lo que solicita que se desestime el pedido de la contraria de suspensión de las presentes actuaciones.

Manifiesta que durante la fiscalización se colectaron un conjunto de indicios graves, precisos y concordantes que dieron fundamento a la imputación de dolo, en tanto las irregularidades detectadas dan cuenta de la grave contradicción entre las registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que el contribuyente consignó en sus declaraciones juradas.

Señala que la acción repudiada se materializa en la omisión de declarar débitos fiscales, créditos fiscales y retenciones incorrectos, lo que se traduce en saldos a favor del imputado en exceso e improcedentes, así como en omitir ingresos y en declarar ingresos gravados, así como en computar deducciones y gastos improcedentes, con

la consecuente presentación de declaraciones engañosas.

II.- Que por medio de sucesivas resoluciones de este Tribunal, obrantes a fs. 141, 299/299 vta., 633/633 vta., se acumulan las causas objeto del presente pronunciamiento.

A fs. 330 se abre la causa a prueba, en tanto que a fs. 656 no se hace lugar a la informativa ofrecida por el recurrente en los Exptes. 33.484-I y 34.027-I, en atención a que lo que se pretende probar con la misma surge de la documental obrante en autos. A fs. 705 se presenta a tomar intervención en la causa el síndico de la quiebra del recurrente. A fs. 710 se clausura el período probatorio, en tanto que a fs. 714 se elevan los autos a consideración de la Sala "C" y a fs. 725 se ponen a alegar, ejerciendo tal derecho el Fisco Nacional a fs. 734/736 vta., haciendo constar a fs. 737 la Secretaría General de Asuntos Impositivos que no presentó alegato el apelante.

Por su parte a fs. 746 la Sala en su actual composición desde el 19 de abril de 2018, como medida para mejor proveer, libra oficio al Juzgado Nacional Penal Tributario N° 1 de esta ciudad, peticionándole que informe si las sentencias que dictara el 03/03/2009 y 31/05/2010 recaídas en el Expte. N° 2042/04, caratulado: "Hsien, Hsu Liang s/Infracción Ley 24.769" se encuentran firmes y pasas en autoridad de cosa juzga y, en caso afirmativo, que remita fotocopia certificada por el actuario dejando constancia de tal circunstancia, o en el caso de que se hubieran apelado que comunique dónde se encuentra radicada la causa. La contestación de esta medida obra a fs. 750/762.

Finalmente a fs. 763 se pusieron los autos para sentencia.

III.- Que en primer lugar y por un lógico orden de precedencia, corresponde tratar los planteos nulidificantes esgrimidos por el recurrente.

Cabe puntualizar, que si bien ambas partes hacen una escueta referencia a la nulidad impetrada en sede administrativa contra la resolución por la que se le corriera al recurrente la vista prevista en el art. 17 de la ley de rito, a la que en aquella oportunidad atacara de carente de causa y motivación; lo cierto es que dicho planteo no fue reiterado en esta instancia, por lo que no procede su consideración.

Que en cambio, sí, corresponde examinar las nulidades articuladas expresamente por el contribuyente en los autos N° 24.727-I y 24.728-I, que integran el objeto de esta litis, referidas a la pretendida violación del denominado "bloqueo fiscal" en que habría incurrido el organismo recaudador al determinar en cabeza del recurrente el impuesto al valor agregado por los períodos 12/1998 a 12/2000 y el gravamen a las ganancias por los ejercicios fiscales 1.998 y 1.999, por tratarse de declaraciones juradas que, según el agraviado, no comprenden el período base, ya que las relativas a éste se encuentran apeladas ante este organismo jurisdiccional.

Que el capítulo XIII de la ley 11.683, en el que se establece el "Régimen Especial de Fiscalización. Presunción de exactitud", fue incorporado a ella por la N° 23.905 (B.O. 18/02/1991) y reglamentado por el decreto N° 629/1992 (B.O 14/04/92 y modificaciones).

Que del juego armónico de los arts. 117 y 118 de la ley 11.683 (vigente a la sazón), surge que en los casos que estipula, el organismo fiscal deberá limitar la fiscalización que efectúa al último período anual por el cual se hubieran presentado declaraciones juradas o practicado liquidaciones con arreglo a lo dispuesto en su art. 11. Lo establecido es con excepción de los tributos que no se liquiden anualmente, en cuyo caso deberá abarcar los períodos vencidos en los últimos doce meses calendarios anteriores a la misma. En consecuencia, hasta que el organismo recaudador impugne las declaraciones juradas correspondientes al período base y practique la determinación a la que se refiere el art. 17 de la ley de rito, se presumirá sin admitir prueba en contrario, la

exactitud de las declaraciones juradas presentadas por los períodos fiscales anteriores al base que no se encuentren prescriptos. Dicha presunción no regirá para los casos en que hubiere una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el responsable.

Que el primer párrafo del art. 118 dio lugar a interpretaciones doctrinarias y jurisprudenciales divergentes en cuanto a partir de qué momento luego de practicada la determinación de oficio del período base, el Fisco se encuentra habilitado para fiscalizar los anteriores no prescriptos. En efecto, una primera corriente sostuvo una interpretación literal de la norma, considerando que procede ceñirse a las palabras del artículo y si éste no agrega ninguna condición o requisito, debe entenderse que, basta con que se haya emitido el acto determinativo de oficio para que se produzca el desbloqueo; esta es la posición asumida por el organismo fiscal. Otra posición, es la que sostiene que para que opere el desbloqueo y el organismo recaudador pueda avanzar sobre la fiscalización de los períodos no prescriptos anteriores al base, es necesario que la determinación de oficio practicada sobre aquél se encuentre firme y pasada en autoridad de cosa juzgada. En esta línea de pensamiento sentó doctrina nuestro Máximo Tribunal al fallar in-re “MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C. y F (TF 22.277-I) c/DGI, fallo del 23/02/2010.

Asimismo, el decreto N° 455/2002 (B.O. 12/3/2002) dispuso en su artículo 1° la derogación de dicho régimen, con relación a los períodos fiscales cuyo vencimiento opere con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente norma.

Con posterioridad, se dictó el decreto N° 977/2002 (B.O. 10/6/2002), el cual en su Considerando cuarto señaló “... que no obstante la claridad que surge de las normas contenidas por el artículo 10 en relación con el alcance de la derogación respecto de los períodos anuales ‘cuyo vencimiento opere con posterioridad’ a la fecha de entrada en vigencia del decreto N° 455/2002, se han planteado dudas en cuanto a si la expresión que figura entre comillas significa períodos que cierren después de tal fecha o períodos en los que la presentación de la declaración jurada vence con posterioridad a ese momento”.

Luego de indicar que el criterio que debía aplicarse era el previsto en último término en el considerando anterior (vide. Considerando quinto), puntualizó que “... en atención a la trascendencia que reviste en la actual coyuntura la aludida derogación para los intereses del Fisco, a efectos de disipar las dudas a las que se hizo referencia, se estima oportuno aclarar el texto del artículo 1°, primer párrafo del Decreto 455/2002” (vide. Considerando séptimo). Así, en su art. 1° dispuso: “Aclárase que la expresión prevista en el artículo 1°, primer párrafo del Decreto 455 del 8 de marzo de 2002, referida a ‘períodos fiscales cuyo vencimiento opere con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente norma’, significa períodos fiscales cuyo vencimiento general para la presentación de la declaración jurada opere con posterioridad a dicha fecha.

IV.- Que en el caso de autos, del cuerpo de antecedentes administrativos que se inicia con el Form. 1167, a fs. 2 obra la Orden de Intervención 896454/8, fechada el 11 de junio de 2003 (notificada al apelante el 20/06/2033) en la que consta que los períodos a fiscalizar por el gravamen a las ganancias son los períodos fiscales 2000, 2001 y 2002 y con respecto al impuesto al valor agregado, desde enero de 2001 a la fecha de la orden de intervención.

Que respecto del impuesto al valor agregado, teniendo en cuenta la normativa y la jurisprudencia señalada en el Considerando anterior y toda vez que al momento del dictado de la Resolución 392/04 el período base -esto es 03/01 a 02/02- no se encontraba firme por haber sido apelado ante esta instancia, cabe concluir que los períodos 12/1998 a 12/2000 se encontraban bloqueados.

V.- Que en relación al ejercicio a partir del cual se encontraba derogado el bloqueo fiscal respecto del impuesto a las ganancias, conforme surge de autos, la accionante cerró el ejercicio 2001 con fecha 31/12/01, es decir con anterioridad a la entrada en vigencia del decreto 455/2002, pero presentó la declaración jurada con posteridad, cuando éste ya estaba vigente. Asimismo, es dable destacar que a la fecha de la presentación de esta última (06/05/2002), aún no se había dictado el decreto 977/2002 –el cual rigió a partir del 20/06/2002-.

Que en esta circunstancia, como señaló la Sala V de la Alzada en oportunidad de resolver en un amparo en que se discutían los efectos temporales de la derogación del régimen de bloqueo fiscal en una causa análoga a la presente "...se torna improcedente la aplicación retroactiva del decreto 977/2002 en tanto: a) la actora presentó la mencionada declaración jurada bajo la vigencia del decreto 455/2002, que derogaba el régimen con efectos, para el impuesto a las ganancias, de los ejercicios cerrados con posterioridad a la fecha de entra en vigencia (21/03/2002), resultando de aplicación la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 296:719; 314:1477 y 317:1462, entre otros), en punto a que cuando bajo la vigencia de una norma el particular ha cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y los requisitos formales previstos en ella para ser titular de un determinado derecho, debe considerarse que hay un derecho adquirido, porque la situación jurídica general creada por esa normativa se transforma en una situación jurídica concreta e individual en cabeza del sujeto que, como tal, se hace inalterable y no puede ser suprimida por ley posterior sin agravio del derecho de propiedad consagrado por el artículo 17 de la C.N.; b) ni el legislador ni el juez pueden, en virtud de una ley nueva o de su interpretación, arrebatar o alterar un derecho patrimonial adquirido al amparo de la legislación anterior, ya que en ese caso, el principio de no retroactividad deja de ser una norma infraconstitucional para confundirse con la garantía de la inviolabilidad de la propiedad reconocida por la Ley Suprema (Fallos: 319:1915); y c) pese a la calificación autoatribuida, el decreto 977/2002 no es una norma aclaratoria siendo claro, en tal sentido, que bajo la máscara de una pretendida interpretación -que de ser auténtica implicaría eventualmente su adherencia a la norma aclarada- aquí se ha promovido una auténtica modificación normativa que, como principio, sólo puede tener vigencia para el futuro (Fallos: 315:984, entre otros) pues en las condiciones pretendidas se torna legitima y por ende inaplicable al caso sub examine -cfr. Sala V in re "Power Link S.R.L. c. AFIP-DGI decreto 977/2002 s/ amparo ley 16.986", del 30/12/2002-.

Cabe resaltar que dicha doctrina fue reiterada por la Sala II in re "Cuenca, Agustín" del 06/04/2010 y por la C.S.J.N. en "Sotura, Ricardo Fermín c. D.G.I." el 13/09/2011.

Que en función de lo anteriormente expuesto, ha de concluirse entonces que el período fiscal 2001 resulta fiscalizable como año base en los términos del art. 117, primer párrafo, de la ley 11.683.

VI.- Si bien es cierto, que por aplicación de la doctrina sentada por nuestro Máximo Tribunal, se presume la exactitud de los períodos no prescriptos anteriores al base, hasta tanto la determinación de oficio efectuada por el organismo fiscal sobre este último se encuentre firme y pasada en autoridad de cosa juzgada, también lo es que por aplicación del art. 4 inc. b) del Decreto 629/1992 y su modificatorio N° 573/1996, reglamentario de este régimen especial: "*A los efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo …(II)…*–art. 118 a partir de la incorporación del régimen a la ley 11.683 –, ….*la presunción de exactitud de las declaraciones juradas presentadas se aplicara en todos los casos, excepto: a) Que se trate de declaraciones juradas presentadas con posterioridad a la notificación del inicio de una inspección, o del acta a que hace referencia la primera parte, párrafo segundo, del inciso b) del artículo 100 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones; b)* <u>*Cuando los contribuyentes y/o responsables hayan sido denunciados y/o querellados en los términos de la Ley Penal Tributaria o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias o las de terceros o con causas penales en las que se hubiere ordenado el procesamiento*</u>

de funcionarios o-ex funcionarios fiscales.” (el subrayado es propio).

Que en el caso de autos la denuncia penal contra el recurrente fue formulada por el organismo fiscal el 29 de diciembre de 2004. En la misma se imputaba al apelante la presunta comisión del delito de evasión tributaria simple del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 1998 y del tributo al valor agregado y gravamen a las ganancias, ambos por el ejercicio anual 2002, originadas en los actos determinativos de oficio resultantes de la O.I. N° 896454/8 (ver copia de la sentencia del Juzgado Penal Tributario N° 1 de Capital Federal, fechada el 31 de mayo de 2010, agregada a fs. 754/760).

Que al respecto quien suscribe considera que toda vez que la denuncia penal fue presentada con posterioridad al inicio de la fiscalización de los períodos alcanzados por el bloqueo fiscal, no se produjo el desbloqueo pretendido por el organismo recaudador, sino que la improcedente fiscalización y determinación de los mismos es lo que motivó la denuncia penal. En definitiva, para que opere el desbloqueo la causa penal debe encontrarse en trámite al inicio de la fiscalización de los períodos hasta dicho momento afectados por el denominado “tapón legal”, toda vez que estos últimos deben encontrarse involucrados en la denuncia, dado que, la normativa penal tributaria, integrada a un sistema represivo en concordancia con el art. 4° del Código Penal, es de orden público y por lo tanto tiene supremacía respecto de las normas de procedimiento impositivo, como era Cap. XIII de la ley 11683, ya derogado. (ver en este sentido, entre otros, CNACAF, Sala III, “Raizman, Mario Alejandro”, 21/12/2010 y “M. D” del 18/04/2017 citado “Supra”; TFN, Sala “C”, in-re: “Instalaciones Especiales S.R.L.”, 07/04/2006).

Que en virtud de lo expuesto procede hacer lugar al planteo de nulidad formulado por el recurrente respecto de la Resolución (DV MRRI) N° 392/2004 por la que se determinara el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/1998 a 12/2000 con más intereses y multa, de la Resolución 393/2004 (DV MRRI), en la que se ajustó la obligación del apelante en el gravamen a las ganancias por los ejercicios fiscales 1998 y 1999 y se aplicó multa con igual sustento por este último ejercicio y de la Resolución 75/09 (DVMRRI) que impuso sanción por el año fiscal 1998.

Asimismo, no obstante que el agravio no fue específicamente invocado por el apelante, se encuentra amparado por el denominado “tapón legal” el ejercicio fiscal 2000 del impuesto a las ganancias y los períodos 01/01 y 02/01 del impuesto al valor agregado , razón por la que corresponde declarar la nulidad parcial de las Resoluciones Nos 341/04 342/2004, en cuanto de determinaron tales períodos, con más la parte proporcional de intereses y aplicación de multa.

VII.- Que en cuanto a las costas, al no haberse efectuado el planteo de nulidad con carácter de previo y especial pronunciamiento ni haberle otorgado dicho tratamiento este Tribunal, no corresponde imposición de costas autónoma (conf. CSJN “Colorin SIMSSA”, 2-7-2013).

VIII.- Que en atención a lo decidido, corresponde pronunciarse sobre los ajustes fiscales subsistentes relativos al impuesto al valor agregado de los ejercicios fiscales marzo de 2001 a julio de 2003, intereses resarcitorios y multa por los períodos marzo a junio de 2001, octubre a diciembre de 2001 y enero a julio de 2003 (causa N° 24.158-I) y la sanción referida a dicho gravamen por los meses de abril a diciembre de 2002 (expte. N° 33.484-I), en tanto que respecto del impuesto a las ganancias por el ajuste practicado en relación con los ejercicios fiscales 2001 y 2002, intereses y sanción por año 2001 (expte. N° 24.159-I) y la multa correspondiente al período fiscal 2002 (autos N° 34.027-I).

Cabe destacar en primer término que el fuero Penal Económico con fechas 3 de marzo de 2009 y 31 de mayo de 2010 dictó sendos pronunciamientos, -incorporados a los presentes autos en virtud de la medida para mejor

proveer ordenada a fs. 746-, que se encuentran firmes. Por el primero (ver fs. 753/753 vta) se declaró extinguida por prescripción la acción penal y por lo tanto se sobreseyó parcialmente al Sr. Hsu Liang Hsien en orden a la presunta comisión del delito de evasión tributaria simple, en lo que aquí interesa, en el gravamen al valor agregado respecto del ejercicio anual 2002. (ver fs. 753/753 vta.).

Que el segundo fallo en relación con la cuestión que aquí se ventila, involucra el impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2002, respecto del que se declaró el sobreseimiento del Sr. Hsu Liang Hsien.

Que el contribuyente tiene como actividad principal declarada ante el organismo recaudador la instalación y reparación de lunetas y ventanillas, alarmas, cerraduras, radios, sistema de climatización automotor y grabado de cristales, cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año.

Que según surge del informe final de inspección obrante a fs. 271/276 del cuerpo IVA II de los antecedentes administrativos acompañados, se relevaron los libros IVA Ventas e IVA Compras del recurrente, siendo hojas móviles sin rubricar y se le requirió el aporte de los extractos correspondientes a las cuentas bancarias de su titularidad y la correspondiente sumatoria de acreditaciones depuradas de transferencias. De la compulsa de los montos de venta declarados con los depósitos depurados de la cuenta corriente 339-301274 que el recurrene posee en el Banco Francés BBVA, Sucursal Villa Urquiza, surge una diferencia que se le atribuyó a ingresos no declarados en el impuesto a las ganancias y se consideró como ventas gravadas en el impuesto al valor agregado, según detalle de fs. 284 y 285/286 de dicho cuerpo de antecedentes.

Que procede puntualizar que la determinación de la obligación del contribuyente tanto respecto del impuesto al valor agregado como a las ganancias lo fue sobre base presunta, como lo reconoce el propio juez administrativo, cuando expresa en ambos actos determinativos que la presunción básica venía dada por la prueba directa de los depósitos efectuados en la cuenta bancaria, los cuales una vez depurados se concluyó que no podían corresponder más que a las operaciones del negocio del recurrente, incluso habiendo tomado en cuenta los cheques rechazados y cheques demorados referidos por el apelante en su ampliación de descargo del 13 de septiembre de 2004.

Que si bien la regla es la determinación sobre base cierta realizando el ajuste con sustento en los libros, registros y comprobantes llevados en legal forma que proporciona el recurrente, cuando se carece de dichos elementos la ley le otorga a la Administración fiscal la posibilidad de estimar la existencia y magnitud de la obligación tributaria recurriendo a indicios o presunciones. Es por ello, que al no contar el organismo fiscal con los instrumentos contables referidos, tal como surge del examen de las probanzas allegadas a la causa, recurrió a la medición indiciaria, toda vez que el texto del art. 18 de la ley de rito aplicable al caso es el vigente con anterioridad a la incorporación a la misma por la N° 25.795 del inc. g) “Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del periodo”; es decir que hasta la reforma de la ley 25.795, la norma sólo consideraba la utilización como indicio, entre otros, de los elementos de juicio que le proporcionaran los bancos, tomándolos como base de presunción, ello siempre que el método resultara razonable y no respondiera a apreciaciones subjetivas del organismo fiscal. Ello era así, aún en el supuesto de que se utilizara un único indicio, si en casos como el de autos, el contribuyente no aportó elementos que justificaran que los depósitos en cuestión tuvieran un origen distinto a los ingresos obtenidos por su actividad gravada. (ver CNACAF, Sala IV, “Kim So Youn c/Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo, sentencia del 13/03/2018).

Que las declaraciones juradas presentadas por el recurrente en el gravamen a las ganancias por los ejercicios 2001 y 2002 arrojaron saldo cero y en el impuesto al valor agregado en los períodos cuestionados, sólo presentó las correspondientes a los períodos fiscales marzo a junio de 2001, septiembre y octubre de 2002 (conf fs.

525/526 y 541/542 de los citados a.a.)

Que respecto de los depósitos que en su cuenta habría efectuado su padre, se acompañaron las declaraciones juradas del progenitor, relativas al impuesto a las ganancias de los ejercicios fiscales 2001, 2002 y 2003, todas ellas con saldo cero (vr fs. 525, 526 y 527 cpo IVA III).

Que de la prueba informativa ordenada en esta instancia, sólo se produjo la informativa al Registro de la Propiedad Inmueble, obrante a fs.336/341, de la que surge un inmueble de la titularidad del recurrente pero al no haberse acreditado suficientemente que el mismo estuviera afectado a su actividad comercial, sino que de los recibos de sueldo acompañados a fs. 576/582 parecería que es el lugar donde su padre desarrolla su oficio, resulta irrelevante para que pueda justificar los gastos impugnados por la AFIP.

Que a fs. 393/397 luce el informe pericial contable, el que nada aporta a la dilucidación de la controversia pues respecto de los ajustes, el profesional propuesto por la actora se limita a opinar que las acreditaciones en la cuenta del contribuyente constituyen sólo un indicio de su actividad económica pero que por sí solas no demuestran que exista identidad entre el monto de las mismas y las ventas del sujeto titular de la cuenta y que del examen de la documentación contable y a excepción de los extractos bancarios, no surgen otros elementos que permitan acreditar la existencia de base imponible sujeta a impuesto. A su vez el perito del Fisco observa que la inspección depuró los depósitos bancarios de acuerdo a los criterios contables usuales y que de la documentación que tuviera a la vista y que forma parte de las actuaciones administrativas, no surgen elementos y/o documental respaldatoria que justifique las diferencias detectadas por el organismo fiscal.

Ha de destacarse que cuando el fiscalizado no logra demostrar ausencia de razonabilidad entre la realidad del hecho o presupuesto objetivo del gravamen y lo presumido por la autoridad fiscal, con sustento en las pruebas concretamente reunidas en las actuaciones administrativas y las presunciones fundadas en ellas, se encuentra habilitado el Fisco para aplicar el método indiciario (ver CNACAF, Sala V, “Barrera, Alberto c/DGI”, decisorio del 04/09/2007)..

Que si bien no está discutido en la causa que el recurrente es uno de aquellos contribuyentes que no tiene obligación de llevar registraciones con las formalidades exigidas por el Código de Comercio, lo cierto es que según el art. 4 del decreto 1344/98, reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias vigente a la sazón: “Los particulares o comerciantes y demás responsables, que no lleven libros con las formalidades legales del Código de Comercio, anotarán fielmente sus entradas y salidas de modo que resulte fácil su fiscalización. En consecuencia, el método indiciario aplicado por el ente recaudador es válido, toda vez que el contribuyente no llevaba contabilidad, ni aportó documentación que la supliera durante el procedimiento ante la AFIP, por lo que resultó un medio idóneo para determinar sus obligaciones en ambos gravámenes.

Que en materia tributaria cuando el ajuste fiscal es efectuado con sustento en indicios o presunciones, queda a cargo del contribuyente desvirtuar el mismos, lo que no se ha configurado en la especie a la luz de las probanzas arrimadas a la causa, no solo en relación con los depósitos en cuestión, sino en relación con la utilización compartida de la cuenta bajo análisis.

Ello no se ve enervado por el pronunciamiento del juez penal en relación con el impuesto a las ganancias del año fiscal 2002, quien al hacer mérido de las pruebas arrimadas por el apelante en sede administrativa en relación con las acreditaciones en la cuenta bancaria en cuestión, sostuvo que las mismas tenían origen en el giro comercial del Sr. Jen Hsiung Hsu, aunque éste no presentó prueba alguna de sus dichos. Por lo tanto se procedió a analizar la situación fiscal de Jen Hsiung Hsu, advirtiéndose que había presentado sus declaraciones juradas del

gravamen a las ganancias correspondientes a los ejercicios fiscales 2000, 2001, 2002 y 2003 con todos los conceptos en cero, conforme cpo. impuesto a las ganancias II, fs. 290 a 293 (Consid. 9).

Que en la pericia contable ordenada por el agente fiscal interviniente en la causa penal, se arribó a las siguientes conclusiones: a) el imputado aplicó una base imponible inferior que las que hubieran correspondido en las leyes en trato; b) con relación al impuesto a las ganancias, las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente no se ajustaron a la realidad documental fiscalizada; c) el contribuyente obtuvo ingresos gravados superiores a los declarados ante el organismo recaudador; d) no hay elementos que ameriten que los depósitos bancarios en la cuenta de Hsu Liang Hsien no correspondan a su actividad comercial y f) no se formularon observaciones respecto de la suma de $ 176.381,58.- presuntamente evadida en concepto de impuesto a las ganancias por el ejercicio anual 2002.

Que por su parte de la pericia contable realizada en esta instancia jurisdiccional, a fs. 393/397 de autos, se desprende que el apelante lleva libro IVA-Ventas e IVA-Compras, sin rubricar, y de los papeles de trabajo de la inspección obrantes a fs. 146/148 se desprende del Libro IVA-compras que tiene registradas desde enero de 2002 a marzo de 2003 y sin movimientos abril, mayo y junio de este último año, en tanto que del Libro IVA-Ventas surgen realizadas en todos los meses desde enero de 2002 hasta junio de 2003 (ver fs. 146/148 del cpo. IVA N° 1)

Del cotejo de ambas pericias surge claro que las mismas no se contraponen, sino que se complementan.

Que finalmente se reitera que las declaraciones juradas del progenitor del recurrente, no registraban actividad, por lo que no se pudo acreditar la capacidad económica de aquél para efectuar depósitos en la cuenta de su hijo.

Que si bien en el Considerando 20 de la referida sentencia se consigna que padre e hijo operaban con una misma cuenta corriente, a renglón seguido se señala la imposibilidad de dilucidar que proporción de los depósitos guardaban vinculación con hechos imponibles atribuibles a las obligaciones fiscales del recurrente, lo que no hace más que reafirmar el criterio que se sostiene.

IX.- Que en relación con los agravios referidos a la falta de depuración de los cheques rechazados y demorados y la omisión de considerar el valor libre de la divisa norteamericana en algunas operaciones realizadas con posterioridad al 4 de enero de 2002, planteados en sede administrativa y repetidos ante esta instancia, la propia resolución apelada consigna que ante los argumentos del contribuyente según los cuales surge que en oportunidad de la fiscalización no fueron tenidos en cuenta gastos bancarios, cheques rechazados y cheques demorados, se procedió a depurar dichos conceptos y a dejar plasmadas la diferencias de cálculo en el crédito fiscal y en las retenciones sufridas en el impuesto al valor agregado, derivadas de un nuevo análisis respecto de de dicho concepto (conf. fs. 14/15 de autos).

Que en consecuencia, de las constancias de autos y probanzas examinadas, se concluye que corresponde confirmar los ajustes fiscales en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales marzo de 2001 a julio de 2003 y en el gravamen a las ganancias relativo a los ejercicios fiscales 2001 y 2002. Costas a la vencida.

Que en relación con los intereses resarcitorios liquidados por el Fisco, toda vez que, el recurrente no se ha agraviado a su respecto, corresponde su confirmación en la misma proporción en que se confirman los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

X.- Que procede ahora, evaluar si se ajustan o no a derecho las sanciones aplicadas al contribuyente en relación con a) impuesto al valor agregado por los períodos fiscales marzo a junio de 2001, octubre a diciembre de 2001 y enero a julio de 2003 e impuesto a las ganancias del año fiscal 2001, con fundamento en el artículo 46 de la ley

11.683 (t.o. 1998 y modif) y b) impuesto al valor agregado por los períodos abril a diciembre de 2002 y ganancias del ejercicio fiscal 2002, invocando los artículos 46 y 47 inc a). A tal fin téngase en cuenta que la ley 24.769, en su art. 17 preveía: *"Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales"* Es decir, que el hecho de que el fuero penal se hubiere sobreseído al contribuyente del delito de evasión simple, dejando a salvo su buen nombre y honor, no importa que en esta instancia no deba juzgarse su conducta a la luz de las infracciones materiales previstas en la ley 11.683 (t. o. en 1998 y modifs.).

Que las infracciones tributarias poseen una indiscutida naturaleza penal, por lo que corresponde adentrarse en primer término a analizar si se han configurado en el caso los elementos del tipo penal, tarea que queda a cargo del organismo recaudador; de ser así procederá establecer si, como la figura imputada lo requiere, la conducta del contribuyente ha tenido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

Bajo tales premisas, a juicio de quien sucribe y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, cabe concluir que se encuentran acreditados en la especie ambos elementos requeridos por el artículo 46 de la ley de rito, sin que el contribuyente hubiere intentado producir prueba alguna en contrario, limitandose a poner de manifesto que no se configuró el dolo imputado.

Que en tal sentido, ha de considerarse que ..."*al interesado le incumbía la carga de probar que las inexactitudes en cuestión habían sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia "… porque ..."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"* (Wekser, Marcelo A CNACAF SALA V 23-6-2015).

Asimismo, en relación con las multas vinculadas al impuesto a las ganancias del año 2002 e impuesto al valor agregado de los períodos abril a diciembre de dicho año, el Fisco fundamentó su imposición en el artículo 47 inciso a) de la ley 11.683 en cuanto presume la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando "a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos, y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas"

Que a partir del precedente "Mazza" (Fallos 312:447), la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció que en caso de una conducta dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco -como ocurre con la prevista en el artículo 46 de la ley 11.683- no resulta posible utilizar las presunciones contempladas en dicha norma los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, para presumir -y tener de ese modo probada- la existencia de esa conducta dolosa, sino que tal extremo debe acreditarse con otros elementos de prueba (conf "Casa Elen-Valmí de Claret y Garello", Fallos 322:519; "Montenegro Hermanos S.A.", Fallos 323:2172).

Que en la especie el Fisco determinó los gravámenes apelados en función de los depósitos existentes en la cuenta bancaria del contribuyente, los que al entrar en contradicción con las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias presentadas por el recurrente con saldo cero y con las únicas presentadas respecto del impuesto al valor agregado, correspondientes a los meses marzo a junio de 2001, septiembre y octubre de 2002, configuran un elemento suficiente para concluir que el comportamiento observado por el contribuyente, según surge de las constancias de autos, reviste carácter fraudulento Es decir que, tal como fue explicitado en la resolución administrativa, existen en el caso determinados elementos de prueba que permiten inferir su actitud dolosa, como la detección de ingresos omitdos de declarar (conf CNACAF Sala V GENSON, Pablo Gabriel 18-8-2011).

Por ello, procede confirmar las multas bajo análisis, con costas.

Los Dres. Luis y Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1.- Declarar la nulidad de las resoluciones Nos 392/04, 393/04 y 75/09.

2.-Declarar la nulidad parcial de la resoluciones Nos. 341/04 y 342/04, con el alcance establecido en los Considerandos III a VI.

3.- Confirmar el ajuste fiscal en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales marzo de 2001 a julio de 2003, intereses resarcitorios y multa por los períodos marzo a junio de 2001, octubre a diciembre de 2001, enero a julio de 2003 y abril a diciembre de 2002.Costas a la vencida.

4.-Confirmar el ajuste fiscal en el impuesto a las ganancias de los ejercicios fiscales 2001 y 2002, intereses resarcitorios y multas por los años fiscales 2001 y 2002. Con costas.

5.-Ordenar al Fisco Nacional que en el término de 30 (treinta) días proceda a reliquidar la deuda del contribuyente en el impuesto a las ganancias, conforme lo dispuesto en los puntos que anteceden.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.22 16:37:06 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.23 13:43:14 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.23 14:42:52 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.23 14:42:53 -03:00