República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-109126176-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Octubre de 2022

Referencia: SUCAR, LEONARDO - 34.204-I - SENTENCIA (SALA C, VOCALÍA 8)

En el día de la fecha se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio E. Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el Expte. N° **34.204-I,** caratulado: **“SUCAR, LEONARDO s/ apelación”**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que a fs. 20/27 se interpuso recurso de apelación contra la resolución que determinó de oficio impuesto a las ganancias (IG) correspondiente a los períodos 2005 y 2007, e intimó su pago con más intereses resarcitorios, y aplicó una multa por defraudación equivalente a tres veces el monto defraudado (cfme. arts. 46 y 47, inc. d), ley 11.683).

La recurrente afirmó que el fisco objetó pasivos que declaró en los períodos 2005 y 2007 al no haber acreditado su existencia real, otorgándole el tratamiento de un incremento patrimonial no justificado (cfme. art. 18, inc. f), ley 11.683). Sostuvo que durante el transcurso de la inspección, aceptó que los mismos estaban mal declarados y, encontrándose vigente el blanqueo previsto por la ley 26.476, se acogió a los beneficios que ésta dispuso.

Se agravió de que luego de citar la existencia del blanqueo de capitales que efectuó el 23/06/2009 por la suma de $195.000, el juez administrativo afirmó que el dinero “blanqueado” al 31/12/2007 mediante un plan de facilidades de pago, se trató de otro efectivo pero que no puede vincularse con los pasivos que ya habían sido exteriorizados en sus ddjj de los ejercicios 2005 y 2007.

Destacó que el fisco desconoce su voluntad de regularizar su situación y efectúa una interpretación restrictiva del Título III de la ley 26.476 en contraposición a declaraciones del Administrador Federal de Ingresos Públicos que en medios públicos habría sostenido respecto de criterios de interpretación amplia sobre el alcance del régimen, tal como lo acreditará.

Sostuvo que el dinero en efectivo blanqueado conforme la prueba oportunamente acompañada no fue exteriorizado en ningún ejercicio y menos aún en los que abarca la pretensión fiscal. Manifestó que el

dinero blanqueado estaba oculto y no había sido exteriorizado como tal, circunstancia que recién ocurrió al efectuarse el acogimiento al régimen previsto por el citado Título III, por lo que resultan aplicables los beneficios allí dispuestos.

Destacó que el blanqueo realizado a tenor de la normativa transcripta produce un efecto liberatorio hasta la suma de $195.000 de la materia imponible, la que supera la pretensión fiscal, a lo que se suma la imposibilidad del fisco de efectuar una determinación como la pretendida con fundamento en el art. 18, inc. f) de la ley 11.683.

Hizo notar que encontrándose vigente el régimen del blanqueo, optó por reconocer la existencia de un incremento patrimonial no justificado que no estaba exteriorizado, acogiéndose al beneficio previsto por la normativa que libera de la aplicación del art. 18, inc. f), que es precisamente el utilizado por el fisco para fundamentar su pretensión.

Puntualizó que si se aceptara la tesis fiscal, en lo que respecta al período 2007, la ddjj no se presentó con anterioridad al 31/12/2007, por lo que no puede considerarse que el pasivo estuviera exteriorizado a dicha fecha y, por ende, se encontraría alcanzado por el blanqueo efectuado.

Con relación a la sanción aplicada, sostuvo que no se tuvo en cuenta la actitud asumida frente a la inspección de reconocer la irregularidad y regularizarla mediante un régimen que se considera aplicable al caso.

Adujo que no se examinó la culpabilidad en relación con la conducta atribuida a quien resulta ostentar prima-facie el rótulo de infractor, y entendió que la ausencia de una estimación de oficio sobre base cierta, implica una carencia de elementos que permitan acreditar el dolo requerido por la figura del art. 46 de la ley 11.683. Expuso que sólo con la determinación de oficio sobre base cierta se permite corroborar, de modo certero, la existencia de los extremos previstos por el art. 47, ya que mediante un procedimiento contradictorio y con la intervención de un juez administrativo se detallan y relacionan las circunstancias de hecho que aquella norma legal prevé. También se agravió de la excesiva graduación de la sanción aplicada la cual se aparta del mínimo legal sin efectuar consideración alguna, lo que la torna nula por falta de fundamentación.

Por todo ello, solicitó que se revoque el acto recurrido, con costas.

II.- Que a fs. 42/55vta. el fisco contestó el traslado del recurso, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (a.a.) y solicitó que se dicte sentencia confirmando el acto apelado

III.- Que a fs. 62 se abrió la causa a prueba y a fs. 75 se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 80 se pusieron los autos para alegar, habiendo hecho solo uso de su derecho el fisco a fs. 87/92vta. Finalmente, a fs. 94 se llamaron los autos para dictar sentencia.

IV.- Que primeramente corresponde anticipar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino solo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

V.- Que ello así, tanto del informe final de inspección agregado a fs. 75/80 del Cuerpo Nro. 1 de los a.a. que corren por cuerda separada, como de la resolución apelada, se desprende que la inspección se originó

en el “operativo inducción” en el marco de la ley 26.476, al controlar los contribuyentes cuya relación entre el resultado impositivo y las rentas exentas es bajo en relación al pasivo contraído, lo que implicaría una exigua capacidad de pago. El cruce buscó como resultado la diferencia entre los pasivos en el exterior, versus las rentas exentas más, el resultado impositivo para los ejercicios 2006 y 2007, siendo la diferencia en el presente caso de $122.250.- correspondiente a un pasivo exteriorizado como deuda del exterior de acuerdo a la ddjj del IG del ejercicio 2007.

De dichas actuaciones surge que el contribuyente es una persona humana que se encuentra inscripta en el IG a partir de 01/1991 y en el impuesto sobre los bienes personales (ISBP) a partir de 10/2000, siendo la actividad declarada la de servicios empresariales.

En el marco de las actuaciones iniciadas se le requirió al contribuyente que informe los conceptos e importes que conforman el rubro “deudas en el exterior” expuesto en la ddjj del IG del período 2007, indicando los datos del acreedor, apellido, nombre o razón social, domicilio, montos de inicio y cierre, evolución, formas y condiciones de cancelación, plazos, garantías, avales e interés pactado y de haber efectuado cancelaciones parciales o totales que informe las fechas, montos y conceptos por retenciones efectuadas a beneficiarios del exterior.

Con fecha 28/08/2009 el contribuyente presentó multinota acompañando fotocopias de una presentación efectuada bajo el Título III de la ley 26.476, regularizando un monto de efectivo de $195.000, y manifestando que el mismo fue afectado a la compra de un inmueble, ingresando en concepto de impuesto la suma de $1.950. Posteriormente, con fecha 17/09/2009 informó que dicha suma proviene de rentas no declaradas en los períodos no prescriptos.

Encontrándose exteriorizado el pasivo origen del cargo, el organismo fiscal entendió que debió regularizar su situación impositiva a través del Título I de la ley 26.476, razón por la cual se solicitó la generación de la orden de intervención que fue notificada al contribuyente.

Con fecha 22/10/2009, el contribuyente informó que no lleva libros de IVA Compras y Ventas por no ser responsable inscripto en el IVA, no tuvo retenciones ni percepciones en el IG en el ejercicio 2007, que no operó con bancos, que durante dicho ejercicio no declaró rentas gravadas y que con respecto a los bienes, declaró un inmueble ubicado en la calle Soler 3982 (vivienda familiar), un jeep Grand Cherokee patente DBW 725 y $1.500.- en efectivo, que no existen saldos a cobrar al inicio y al cierre del ejercicio atento no haberse declarado ingresos gravados, que no se declararon gastos deducibles ni deducciones admitidas, no se registraron anticipos por el ejercicio 2007 y que los $70.000.- declarados como bienes recibidos por herencia, legado o donación corresponde a la camioneta Grand Cherokee que se encontraba a nombre de su esposa. Asimismo, afirmó que la deuda declarada en el exterior por $122.500.- es incorrecta, por lo que no es posible informar su evolución.

Posteriormente, y al haber manifestado el contribuyente que los pasivos los declaró en forma incorrecta, se le requirió para que informe a qué responden los saldos exteriorizados en pasivos en el exterior por los años anteriores y cuál es la actividad que dio origen a las sumas de dinero exteriorizadas, a lo que respondió que “*Los importes declarados como deudas en el exterior no son correctos, es decir, están incorrectamente declarados por lo que no es posible informar lo solicitado”* y en respuesta a la actividad desarrollada e ingresos en el país y en el exterior, afirmó que durante los años 2003 a 2007 no tuvo ingresos provenientes de actividades gravadas, no poseyendo en consecuencia clientes, que las rentas del exterior son provenientes de ingresos de bienes en el exterior que poseía, y que fueron fruto y ahorro

producto de la devaluación de nuestra moneda (para lo cual solicitó plazo para la búsqueda de la documentación de respaldo que no fue entregada), y que los montos declarados como consumido son los correspondientes a los gastos de vivienda, comida, etc.

Con relación a los bienes del exterior de las ddjj del IG presentadas, surge que provienen de períodos prescriptos, y que el saldo al 31/12/2005 era de $21.361,30 y de $0 al 31/12/2006, según documentación obrante en la actuación preventiva. De la consulta efectuada a la ddjj del año 2005 del ISBP se verificó que se corresponde con depósitos en dinero por $63.913,01. Se destaca que la ddjj correspondiente a 2007 no exterioriza ingresos en ninguna categoría, ya sea del país o del exterior. Ello así, se consultaron diversas bases, obteniéndose la siguiente información: Automotores: se verifica la tenencia de la Grand Cherokee informada, habiendo adquirido en al año 2008 una Honda Rural CRV modelo 2008 con una valuación de $101.442. Propiedades: se exterioriza la propiedad de la calle Soler informada. Escribanos: Se informa una transacción como comprador en 08/2009 por un monto de $177.008 que podría estar relacionada con la regularización efectuada a través de la ley 26.476 informada. No se exteriorizan retenciones y/o percepciones. Siter Bancos: Cotitular con su esposa en dos cuentas del Banco Galicia (caja de ahorro y cuenta corriente) y una en el Banco Supervielle (caja de ahorro). No se informan depósitos. No surge información respecto de la nómina salarial, Citi compras, Citi ventas, RG 4120, caja de valores, tarjetas de crédito. BCRA: Surge información por compra de $291, $1421, $3202 y $2508 en los años 2004, 2005, 2006 y 2008. Con relación al pasivo del exterior que originó el cargo, se verificó que al inicio del año se declaró en el mismo rubro la suma de $75.000.- es decir, que el incremento del período no justificado conforme lo manifestado es de $47.250.

Del análisis de las ddjj presentadas por los años 2004 a 2006, se observó que el contribuyente declaró: Año 2004: Saldo inicial: 54.000, saldo final: 54.000. Año 2005: saldo inicial 54.000, saldo final: 105.000 y Año 2006: saldo inicial 105.000, saldo final: 75.000. Ello así, y considerando que se produce un incremento patrimonial no justificado por el año 2005, se notificó la ampliación de la fiscalización por dicho período. En atención a lo informado, se determinaron los ingresos ajustados de acuerdo con lo dispuesto por el art. 49, inc. e) de la ley de impuesto a las ganancias (LIG) por los períodos 2005 y 2007, de acuerdo con los papeles de trabajo obtantes a fs. 63/64 de las actuaciones administrativas y a lo dispuesto por el art. 18, inc. f), pto. 1 de la ley 11.683. Ello así, el fisco impugnó los pasivos foráneos exteriorizados en las respectivas ddjj del IG de los períodos 2005 y 2007 por $51.000 y $47.250.- con más un incremento del 10% por aplicación de dicho art. 18.

El fisco manifestó que en la vista corrida con fecha 28/04/2010 no se mencionó característica alguna acerca del “blanqueo” invocado por la actora, en virtud de que no existe vinculación alguna entre éste y el ajuste que se propuso. El organismo recaudador entendió que fue el mismo contribuyente el que aceptó que simuló pasivos en los períodos fiscales 2005 y 2007, ocultando ingresos gravados en esos períodos y además, argumentó que en el período 2005 ese pasivo simulado tuvo como contrapartida el consumido declarado ($47.476,19) y en el período 2007, la compra de una camioneta Grand Cherokee DBW725 ($69.200). Al respecto, el fisco afirmó que el contribuyente se equivoca cuando afirma que la contrapartida del pasivo observado en 2007 fue la compra de ese automóvil, pues esa camioneta estaba a nombre de su cónyuge, Carola Lausi, tal como se desprende del formulario Nro. 02865463 de denuncia de venta de fecha 07/04/2009, realizada por ante el Ministerio de Justicia y Derecho Humanos (Registro Nacional de Propiedad Automotor) donde figura la venta del rodado en cuestión, siendo la firma de la parte vendedora la de la Sra. Lausi, y el instrumento emitido por Rentas Ciudad a dicha persona física respecto de las patentes sobre vehículos en general, Anual 2009 por $2.052,55.-; sino que además, fue adquirida por ella

en el año 2004 según surge de las consultas a las Bases de Datos del organismo, con el 100% de titularidad y una valuación fiscal de $85.000 (v. Cpo. de IG, fs. 123/125, a.a.). Ello así, no se advierten como válidas las afirmaciones del contribuyente. Entonces, en virtud de que el monto proveniente de lo consumido en el período 2007 ($46.750) resulta casi idéntico al pasivo que se impugna ($47.250), por una diferencia entre el incremento del activo ($70.500) y los bienes recibidos por herencia, legado o donación declarados ($70.000), se puede concluir que ocurriría una situación similar a la del ejercicio 2005, es decir, el contribuyente trató de justificar ese dinero que consumió, con el pasivo que se observó en ese año, más aún cuando no se verificaron ingresos gravados declarados. Ello así, el fisco entendió que el contribuyente dejó de declarar ganancias gravadas por el tributo por los períodos impugnados, simulando -para ese propósito- pasivos cuya inexistencia fue reconocida por él mismo.

VI.- Que de conformidad con lo señalado en el Considerando precedente, cabe adelantar que al contestar la vista en sede administrativa (v. fs. 113/116), la recurrente reconoció en forma expresa que los pasivos del exterior expuestos en las ddjj del IG correspondientes a los ejercicios 2005 y 2007 fueron mal declarados, *"por lo que **es correcto que el fisco los impugne**, pero lo que no es procedente es que no haya tenido en cuenta ni considerado el "blanqueo" de efectivo realizado de conformidad a lo dispuesto en el Título III de la ley 26.476*" (sic-el destacado es propio).

A) 1. Ello así, deberá tratarse en primer lugar el agravio de la recurrente respecto de que el fisco no consideró la regularización del ajuste practicado en los términos del Título III de la ley 26.476 (BO 24/12/2008).

En esta línea, la ley 26.476 estableció un régimen de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado, exteriorización y repatriación de capitales. Mediante el Título III relativo a la exteriorización de la tenencia de moneda nacional, extranjera, divisas y demás bienes en el país y en el exterior, se dispuso que las personas físicas, sucesiones indivisas y sujetos comprendidos en el art. 49 de la LIG, podrían exteriorizar la tenencia de moneda extranjera, divisas y demás bienes en el exterior y la tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país, comprendiendo dicha exteriorización a períodos fiscales no prescriptos a la fecha de publicación de la ley y finalizados hasta el 31/12/2007.

El art. 32 de dicha ley dispuso que los sujetos que efectúen la exteriorización e ingresen el impuesto especial que establece el art. 27 no estarán obligados a informar a la AFIP la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueron adquiridas y gozarán de ciertos beneficios, entre otros, no estarán sujetos a lo dispuesto por el inc. f) del art. 18 de la ley 11.683, con respecto a las tenencias exteriorizadas (inc. a) y quedan liberados del pago de los impuestos -en el caso del IG- que hubieren omitido declarar por los períodos fiscales comprendidos en la normalización (inc. c), pto. 1).

A su vez, el art. 36 de dicha ley disponía que *"La liberación establecida en el inciso c) del artículo 32 no podrá aplicarse a: a) El impuesto resultante de declaraciones juradas presentadas a la Administración Federal de Ingresos Públicos con anterioridad a la fecha de publicación de la presente ley, o las resoluciones de determinación de oficio dictadas por dicho organismo.."*.

2. Que de las actuaciones se desprende que el 23/06/2009 la actora adhirió al régimen dispuesto por el Título III de la ley 26.476, formulando el 12/08/2009 el plan de pagos Nro. C061794 en el que exteriorizó la tenencia de $195.000 al 31/12/2007, suma que posteriormente aplicó a la compra de un inmueble. El fisco llegó a la conclusión de que el dinero "blanqueado" por este medio, no se encontraba vinculado con el pasivo exteriorizado en las ddjj de los períodos 2005 y 2007, precisamente por haber exteriorizado el

pasivo observado con anterioridad a la publicación de la ley 26.476 (24/12/2008), no encontrándose habilitado el beneficio del art. 32 de la ley 26.476, por ello debió haberlo hecho al amparo del Título I de dicha norma. En atención a que el pasivo habría sido erróneamente computado, tal como en forma expresa lo reconoció la recurrente, el fisco consideró que se transformaron en ingresos gravados omitidos, por las sumas de $51.000 y 47.250, respectivamente, habiendo sido aplicados en ambos períodos al monto consumido en cada uno de ellos.

3. Analizadas las constancias de los puntos anteriores no cabe más que coincidir con el criterio fiscal en tanto afirma que el Título III del régimen dispuesto por la ley 26.476 fue creado para exteriorizar (declarar) la tenencia de moneda nacional, extranjera, divisas y demás bienes en el país y en el exterior que no hubieran sido exteriorizados o declarados con antelación, previéndose que sólo en el caso de encontrarse reunidos los extremos previstos quedarían habilitadas las liberaciones incluidas en el art. 32. Esto es, asiste razón al ente fiscal respecto de que no se puede blanquear bien alguno que se encuentre declarado o exteriorizado, esta no fue la finalidad de la ley.

Con relación al agravio puntual de la recurrente relativo a que al período 2007, la ddjj del IG no se habría presentado con anterioridad al 31/12/2007, fecha de publicación en el Boletín Oficial de la ley 26.476, por lo que no puede considerarse que el pasivo foráneo estuviera exteriorizado a dicha fecha, cabe destacar que según la propia evolución que la actora indicó (v. fs. 114, a.a.) el pasivo impugnado se originó en el período 2005 habiendo sido declarado/exteriorizado ya en esa oportunidad, por lo que sus agravios no resultan procedentes.

En este sentido, nada aporta la prueba informativa producida en las presentes actuaciones dirigida al Diario La Nación (v. fs. 66/68) a fin de que informe si la nota periodística que acompañó del 12/03/2009 titulada “Ante la duda, se incorporará a los contribuyentes al blanqueo, dijo Ricardo Echegaray” es fiel de la publicada en dicha fecha, pues no encuentro duda en cuanto a la improcedencia de los planteos de la actora.

Ello así, corresponde declarar que no le corresponden a la recurrente los beneficios dispuestos por el art. 32 de la ley 26.476, con costas.

VII.- Que habiendo la actora reconocido que el ajuste practicado por el fisco es “correcto”, y teniendo en cuenta que las resoluciones de la AFIP, como todo acto administrativo, gozan de presunción de legitimidad (cfme. art. 12 de la ley 19.549), incluso las determinativas de oficio (Fallos 328:3720), desplazándose -en la etapa de revisión del acto- la carga impugnatoria al contribuyente o responsable y considerando lo expuesto en el Considerando V.-, no habiendo la actora expresado agravio alguno -ni en sede administrativa ni ante esta instancia- respecto del ajuste practicado en autos, no cabe mas que confirmarlo, con costas.

VIII.- Que con relación a los intereses resarcitorios, teniendo en cuenta lo resuelto por la CSJN con fecha 1/6/2000 en la causa “Citibank NA c/DGI”, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en el acto apelado, máxime considerando que no formuló agravio alguno sobre el método empleado en su liquidación, con costas.

IX.- Que respecto de la sanción por defraudación aplicada en 3 veces el impuesto defraudado con fundamento en los arts. 46 y 47, inc. d) de la ley 11.683, corresponde que este Tribunal se expida en atención a la naturaleza indiscutiblemente penal de la multa impuesta. Al respecto, cabe destacar que el

fisco fundó su pretensión punitiva en diversos elementos de convicción que le permitieron deducir la hipótesis de una conducta dolosa en el accionar de la recurrente.

El art. 46 citado exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Al respecto, el ente fiscal debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez acreditado dicho soporte, se infiere la conducta dolosa; mas la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, debe ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta.

Ello así, demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario. En el caso, el ente fiscal aplicó la presunción dispuesta en el inc. d) de la ley 11.683 que establece que*: "Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: … d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación".*

Tal como surge de su redacción, dicho inciso fue previsto para los supuestos en los que el contribuyente o responsable no lleve o exhiba libros y documentación de respaldo al momento de practicarse la fiscalización de sus obligaciones tributarias dispuesta en el art. 35 de la ley 11.683 y tal como se relató en el Considerando V. es lo que aconteció en autos, y en tal sentido, es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, lo que no hizo.

En definitiva, considero que se encuentran configurados los elementos correspondientes para tener por configurada la sanción prevista en el art. 46 de la ley 11.683, no existiendo elementos que justifiquen una dispensa, un reencuadre o modificación de la graduación dispuesta en los actos recurridos, por lo que corresponde confirmar la sanción impuesta, con costas.

La Dra. Marmillon y el Dr. Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Que por ello**, SE RESUELVE**:

1) Declarar que no le corresponden a la recurrente los beneficios dispuestos por el art. 32 de la ley 26.476, con costas.

2) Confirmar la resolución apelada, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.12 14:08:12 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.12 15:50:43 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.13 16:05:11 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.13 16:05:12 -03:00