República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-123365872-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 15 de Noviembre de 2022

Referencia: Expte. N° 46.627-I -BRINGAS RAÚL JAVIER- SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) para resolver el Expte. N° 46.627-I, caratulado “BRINGAS RAÚL JAVIER s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I- Que a fs. 14/20 vta. obra recurso de apelación interpuesto por Raúl Javier Bringas contra la resolución emitida el 6 de abril de 2016 por la Dirección Regional Rosario I de AFIP- DGI por la que se determinó de oficio su obligación tributaria frente al Impuesto a las Ganancias períodos 2012 y 2013, intimando gravamen a ingresar más intereses y aplicando una multa equivalente al 50% del tributo atribuido como omitido, ello en virtud del art. 45 de la ley de rito fiscal (fs. 2/13).

El recurrente cuestiona el método presuntivo utilizado por el Fisco para practicar los ajustes apelados. En cuanto la compra de acciones de la empresa Trading Surg S.A., atribuible al período fiscal 2012, sostiene que el valor de compra surge de los contratos aportados, los que no sólo no fueron objetados por la fiscalización sino que fueron convalidados por los terceros circularizados. Pone de relieve que el cálculo del Valor Patrimonial Proporcional (VPP) para estipular un valor de compra de $ 580.000 afecta su derecho de defensa, toda vez que recién resultó explicado en la resolución determinativa.

Reconoce la realización de aporte de $ 1.000.000 al Fideicomiso Torreón del Río, señalando que dicha justificación patrimonial se vincularía a su participación en la Puerto Arroyo Seco SRL y no en dicho fideicomiso. Aduce que la justificación patrimonial de $890.000 declarada en el ejercicio 2013 derivaría de la diferencia entre el costo de adquisición de las cuotas partes de la sociedad de responsabilidad limitada y su valor proporcional al momento de la declaración. Advierte que el fisco menciona que los $ 890.000 fueron expuestos como renta exenta, lo que es falso, pues se consignó como justificación patrimonial. Remarca que atento a la invocación de ganancia de 2da categoría que realiza el Fisco, el VPP no resultaría una presunción válida si se compara con las transacciones de compraventa de tenencias. Asimismo, expresa que las diferencias que surgirían de la adquisición del Fideicomiso Torreón del Río, según la resolución apelada, nunca fueron objeto de ajuste ni durante la inspección ni en la vista conferida.

En lo que atañe a la tenencia de moneda extranjera al cierre del período fiscal 2012, el recurrente pone de relieve que ello tiene por causa dividendos percibidos y que fue exteriorizado en las correspondientes declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y el Impuesto sobre los Bienes Personales. Cuestiona que el Fisco asuma que los dólares sólo se vendan en una entidad bancaria, siendo que conforme la realidad económica entre particulares dicha moneda puede venderse, entregarse o permutarse, asignándose un valor entre las partes al tener este bien una cotización de mercado.

Respecto al ajuste de base imponible por $ 133.931,27, el demandante lo califica de improcedente y arbitrario. Subraya que si la venta de dólares no existió según los inspectores y esa diferencia de cambio fue exteriorizada en la correspondiente declaración, no existen motivos para incluir tal diferencia dentro de la ganancia neta a ajustar. Además, entiende que un hipotético ajuste por tenencia de moneda extranjera repercutiría en el Impuesto sobre los Bienes Personales pero de ningún modo en el Impuesto a las Ganancias.

Con relación a la multa aplicada, expresa que su accionar no puede ser encuadrado en infracción alguna, teniendo en cuenta que la determinación ignoró la documentación aportada y/o las circularizaciones a terceros para terminar realizando un ajuste con basamento en cadena de presunciones.

Ofrece pruebas pericial y testimonial. Plantea reserva de caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada. Con costas.

II- Que a fs. 26/33 contesta recurso el Fisco Nacional.

En cuanto a la adquisición de acciones de la empresa Trading Sur S.A., hace notar que en el caso no se puso en duda tal transacción por parte de Bringas sino el valor de la misma. Considera que la utilización del valor patrimonial proporcional aparece como la pauta adecuada ante la falta de un valor de mercado, invocando la aplicación de los arts. 13 inc. 5) y 245 de la Ley de Sociedades Comerciales (Ley 19.550). Niega que la prueba aportada haya demostrado el mentado valor de compra, dado que no guarda relación con el “valor libro” de la misma.

Respecto a la diferencia de cambio declarada en el período 2013 por $ 133.931,27, supuestamente derivada de la venta de moneda extranjera proveniente de la distribución de dividendos, el Fisco hace notar que dicha tenencia no se encontraba declarada originalmente en el Impuesto sobre los Bienes Personales 2012, siendo incorporada en las rectificativas de ese gravamen y del Impuesto a las Ganancias, presentadas luego de iniciarse la fiscalización. Asimismo, expone que la inobservancia de las disposiciones de la Ley Cambiaria, implica poner serios reparos a la venta de divisas. Concluye que no habiendo constancia de dicha operatoria resulta procedente considerar al cierre la tenencia de dólares.

Con relación al agravio relativo a que las diferencias que surgirían de la adquisición del Fideicomiso Torreón del Río nunca fueron objetadas por la fiscalización, la representación fiscal resalta que tanto en el Informe de Inspección como en la Vista, fue señalado tal ajuste. Manifiesta que la recurrente intento aparentar una realidad económica, no pudiendo aportar elementos fehacientes para desvirtuar el criterio del acto determinativo, a pesar de estar en mejores condiciones para hacerlo.

La representación fiscal solicita la confirmación de la liquidación de intereses, en virtud de no haber sido objeto de agravios por parte de la actora. A su vez, sostiene la procedencia de la multa aplicada en los términos del art. 45 de la ley de rito, siendo que –según su postura- fue constatada la presencia de los supuestos requeridos para la configuración de los cargos formulados y su atribución al recurrente.

Se opone a la producción de prueba. Hace reserva de caso federal. Solicita se confirme el acto apelado. Con costas.

II- Que a fs. 43 se tuvo por desistido al apelante de las pruebas ofrecidas. A fs. 45 se elevó la causa a conocimiento de la Sala D. A fs. 98 -por IF-2022-122710029-APN-VOCX#TFN- pasaron los autos a sentencia.

Que con fecha 19 de marzo de 2019, esta Sala –por mayoría- resolvió hacer lugar al planteo de nulidad del acto apelado efectuado por la recurrente.

Apelado tal decisorio por el Fisco Nacional, la Sala I de la CNACAF revocó lo decidido y devolvió los autos a este Tribunal para que se expidiera sobre los demás agravios expuestos por el actor en su recurso de fs. 14/20.

III- Que cabe reseñar los ajustes efectuados en la resolución apelada (vide fs. Informe Final de Inspección, fs. 424/440 Cpo. Impuesto a las Ganancias N° 3)

Respecto al Impuesto a las ganancias - Período fiscal 2012, se consideró la existencia de una subvaluación del precio de adquisición de las acciones de la sociedad Trading Sur S.A declarado por el actor en $100.000. Al respecto, la inspección efectuó un ajuste del “valor mínimo de compra de acciones” que reflejara el “valor patrimonial proporcional” (VPP) de su participación en dicha sociedad y que estimó en un total de $580.000 (compuesto por el “valor figurativo” de dicha participación y las “utilidades distribuidas”), del que resultó una ganancia gravada no declarada de $480.000.

Específicamente, surge del Informe Final de Inspección que se consideró el valor de compra muy bajo, teniendo en cuenta que el patrimonio neto de la sociedad al 31 de diciembre de 2011 era de $ 3.243.764, lo cual llevado a su participación accionaria del 20% ascendía a $648.752,80 y a su vez el 22 de agosto de 2012 había $2.400.000, lo que fue distribuido entre accionistas y ya existía en efectivo en Caja al 1 de enero de 2012. Según el organismo, atendiendo el principio de realidad económica resulta inadmisible considerar como correcto el valor de transferencia de las acciones puesto que no correspondía aceptar como valor $100.000 cuando el VPP al 31 de diciembre de 2011 era de $ 648000 y ya en Caja a esa fecha, había dinero suficiente para distribuir utilidades por $2.400.000.

A su vez, se destacó que la venta de las acciones del 24 de octubre de 2012, se realizó por el mismo importe de $100.000, igualmente bajo que el de la compra y efectuada al Sr. Benso, a quien al año siguiente se le compraron nuevamente las acciones.

Todo esto, llevo a la fiscalización a establecer un valor mínimo de compra de las acciones en el período fiscal 2012 de $580.000, compuesto por el valor figurativo de $100.000 más las utilidades distribuidas de $480.000.

En cuanto al Impuesto a las Ganancias - Período fiscal 2013, se detectó la existencia de una subvaluación del precio de adquisición de las cuotas partes de la sociedad Puerto Arroyo Seco S.R.L declarado por el actor en $500.000. En tal sentido, al 31 de diciembre de 2013, el recurrente declaró la tenencia de cuotas parte de esta sociedad, dentro de sus bienes y deudas por la suma de $500.000. A su vez, dentro de la Justificación de Variaciones Patrimoniales, declara dentro de las ganancias exentas la suma de $890.000. Ello, se atribuyó a la diferencia entre el Valor Patrimonial Proporcional de su participación en la sociedad al 31 de diciembre de 2013 ($1.390.000) y los $500.000 declarados como valor de adquisición.

Ante esta situación, considerando que los $890.000 no son ganancia exenta y, por el contrario, representan un valor que atendiendo el criterio de realidad económica debe considerarse como de adquisición, se consideró como

renta gravada que justificó el incremento del valor de su participación en la sociedad, al menos, al valor indicado por el VPP.

Asimismo, se determinó la tenencia de moneda extranjera (valuada en $460.313,32 al 31 de diciembre de 2012), cuyo origen fue la distribución de dividendos en dólares en efectivo por su participación en la sociedad Trading Sur S.A. Al respecto, se descartó la justificación del actor sobre la venta de dichas divisas para solventar su aporte al Fideicomiso Torreón del Río (fs. 371/381) por no haber acreditado su formalización mediante entidad bancaria.

Se trajo a colación que los dólares no fueron declarados originalmente como tenencia al 31 de diciembre de 2012 en la declaración jurada de Bienes Personales, para luego por medio de la presentación de papeles de trabajo y declaración jurada rectificativa del Impuesto a las Ganancias período 2013 se intentó corregir e incorporar al patrimonio esa moneda (y disminuir el efectivo declarado originalmente en pesos) y por medio de su supuesta venta en forma particular a precio no oficial, justificar sus incrementos patrimoniales, entre ellos el aporte al Fideicomiso Torreón del Río. Los dólares al 31 de diciembre de 2013 se consideraron en existencia, atento que no fueron vendidos en entidad bancaria, con lo cual la tenencia valuada al 31 de diciembre de 2012 en $ 460.313,32 y que despareció según la declaración jurada rectificativa del Impuesto a las Ganancias, se consideró al 31 de diciembre de 2013 como un bien no declarado, entendiendo que debía imputarse en Bienes y Deudas.

Finalmente, se desestimó la justificación de variación patrimonial efectuada por el actor en concepto de "diferencia de cambio" derivada de la venta de moneda extranjera de $133.931,27, porque dicha operación —según lo expuesto precedentemente— no fue debidamente acreditada por el contribuyente.

IV- Cabe analizar los agravios de la actora en torno a la procedencia de los ajustes, resaltando que en virtud de su propia inactividad se la tuvo por desistida de los medios probatorios ofrecidos en su recurso (fs. 43).

Respecto a los ajustes por subvaluación del precio de adquisición de acciones, cabe destacar que el Fisco no pone en duda la operación efectuada, sino el valor de la misma.

En tal sentido, invocando la falta de un valor de mercado de las tenencias correspondientes se recurrió a las normas societarias. Ello así, se trajo a colación el artículo 13 inciso inciso 5) de la Ley 19.550 que establece como nulas las estipulaciones "… que permitan la determinación de un precio para la adquisición de la parte de un socio por otro, que se aparte notablemente de su valor real al tiempo de hacerse efectiva". Por su parte, el artículo 245 de ese cuerpo legal, en materia de receso dispone que "las acciones se reembolsarán por el valor resultante del último balance realizado o que deba realizarse en cumplimiento de las normas legales o reglamentarias…". Es decir, que para el Fisco Nacional, la norma en su interpretación literal remite al "valor libros" de las acciones, esto es el valor patrimonial proporcional (VPP).

Que respecto al principio de realidad económico invocado en la resolución apelada debe tenerse en cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene declarado que "es principio aceptado por la Corte, también desde antiguo (Fallos: 21:498) que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del 'nomen juris', que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídico-económico y, entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad, deberá desestimarse y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos" (Fallos: 289:67).

Asimismo, se ha dicho que cuando los hechos imponibles que dan origen a las obligaciones sean el fruto de actos de la vida civil o comercial, donde tenga importancia creadora la voluntad de las partes, hay que atender al

contenido económico de dichos actos y no a las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente. En ese contexto, el criterio de la realidad económica consagrado por el artículo 2 de la ley de procedimiento tributario es un principio para indagar los hechos y su relación con las figuras empleadas por las partes, consagrándose la prevalencia del sustrato económico subyacente en el hecho generador por sobre el ropaje jurídico utilizado por los sujetos intervinientes en el negocio.(sentencia de este Tribunal -Sala A-, "Mejico, Julio César, Jorge Alberto y Marcos A. Mejico", decisorio del 11/5/1999).

Que toda vez que el Fisco ha demostrado la razonabilidad de los ajustes realizados en concepto de subvaluación del precio de adquisición de acciones a tenor de la constancias de la causa, se trae a colación que si bien este Tribunal -conf.art. 164 de la ley de rito- tiene amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, siendo jurisprudencia pacífica que ello no implica llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de la igualdad procesal, a lo que se agrega que las estimaciones de impuestos efectuadas de oficio gozan, en principio, de legitimidad e incumbe a quien las impugna demostrar fehacientemente los hechos en que sustenta su pretensión. En tal caso de seguirse otra tesitura "la prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos desaparecería frente a cualquier proceso judicial, obligando al Estado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos" (conf. CSJN - in re "Romero SA", sentencia del 8 de febrero de 2005).

Ello así, corresponde confirmar los ajustes para 2012 y 2013 tratados en este punto.

V- Con relación a los ajustes en el período 2013 por la tenencia de moneda extranjera y la desestimación de la variación patrimonial efectuada por el actor en concepto de "diferencia de cambio" por la supuesta venta de aquella,

Ello así, en el caso concreto el análisis expuesto por el Fisco Nacional desde la inspección hasta la resolución apelada resulta plenamente razonable remárcandose además que ante los movimientos invocados por la actora en su recurso, se imponía conservar las debidas constancias de las operaciones.

Que la necesidad de documentar para los contribuyentes todos los actos que los involucren sólo puede resultar en su propio beneficio para evitar que pueda darse una determinación alejada de la realidad económica, encontrándose a su cargo, como ya se dijo, la obligación de contrarrestar con pruebas fehacientes las conclusiones del Ente Fisca, lo que no ha sucedido en este caso. Por ello si el Sr. Bringas no contaba con documentación respaldatoria de sus movimientos en moneda extranjera, resultó válido el proceder del Organismo Recaudador para efectuar el ajuste.

Por lo expuesto, confirmar los ajustes efectuados.

VI- Respecto de la liquidación de intereses y remarcando la ausencia de agravios al respecto, teniendo en cuenta su naturaleza resarcitoria y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315); corresponde confirmar su procedencia y el cálculo efectuado en el acto cuestionado.

VII- Resta referirse a la sanción impuesta, en los términos del artículo 45 de la ley de rito fiscal (t.o. 1998 vigente en los períodos determinados), graduada en el 50% del tributo omitido.

Ello así, si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley N° 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el

cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998) y es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias, sin que en estos autos ello se haya demostrado.

Que ello así y no advirtiendo la existencia de causal exculpatoria alguna, corresponde confirmar la procedencia y la graduación de la multa aplicada.

VIII- Por lo expuesto, corresponde confirmar en todas sus partes el acto apelado en autos. Que en cuanto a la imposición de costas, no se advierten motivos que justifiquen apartarse del principio objetivo de la derrota, debiendo imponerse a la recurrente (cfr. art. 68 CPCN).

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar en todas sus partes la resolución apelada en autos, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $22.271 (pesos veintidós mil doscientos setenta y uno) por la representación procesal y de $55.678 (pesos cincuenta y cinco mil seiscientos setenta y ocho) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por cada uno de los profesionales intervinientes en autos, siendo aplicable al efecto lo dispuesto por la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432 y ley N°27.653. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones-

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse al Fisco Nacional los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.15 13:38:48 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.15 14:05:12 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.15 14:05:13 -03:00