República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-17681953-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Febrero de 2022

Referencia: SENTENCIA - Expte. N° 37.542-I caratulado “ALVAREZ NOBLIA ALEJANDRO MARTÍN s/recurso de apelación" (VOC 12)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 37.542-I caratulado “ALVAREZ NOBLIA ALEJANDRO MARTÍN s/recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 46/49 el Sr. Alejandro Martín Alvarez Noblia interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 19/2013 y 20/2013 (DV MRR2) ambas de fecha 26 de marzo de 2013, dictadas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Microcentro de la A.F.I.P.- DGI, por las que se resolvió en la primera de ellas impugnar las declaraciones juradas determinando de oficio un saldo de impuesto a ingresar frente al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01/2007 a 12/2010 inclusive, con más intereses y una multa de tres veces el monto determinado conforme art. 46 y 47 inc. a) de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y mod.). Que por la segunda de las resoluciones se determinó con carácter parcial la obligación frente al Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2007, 2008 y 2010, con más accesorios y una multa de tres veces el monto determinado por los períodos fiscales 2007 y 2010 conforme art. 46 y 47 inc. a) de la ley citada anteriormente.

Explica que la AFIP con este procedimiento pretende respaldar las actuaciones de una fiscalización infundada, arbitraria y antojadiza impugnando las declaraciones juradas originales para determinar mediante una hipótesis presuntiva, que la ley sólo habilita con carácter subsidiario, bajo el engaño de que se trataría de un incremento patrimonial no justificado, ya que no pudo comprobar que los dólares enajenados hubieren sido de su cónyuge, alegando que no existe prueba que demuestre la efectiva entrega de dichos billetes en moneda extranjera.

Plantea que el Organismo Fiscal reconoció que su cónyuge presentó una nota que se tuvo agregada como prueba, afirmando de esta forma que las operaciones en moneda extranjera que se efectuaron en los ejercicios 2007 y 2008 correspondían en su totalidad al patrimonio de la Sociedad conyugal aportados por su cónyuge y proveniente del salario obtenido por su trabajo. Que las declaraciones juradas de la Sra. Cristina Harms por el

Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, donde consta el origen de los fondos, fueron aportadas en copias simples y corroboradas con las bases de datos del Organismo, ello así, deberían ser aceptadas y agregadas al expediente administrativo.

Entiende que para justificar las determinaciones de oficio con base presunta, el Fisco Nacional resolvió que las pruebas presentadas no permiten verificar las afirmaciones esgrimidas ni la realidad de los hechos sin documentos de respaldo. Tampoco admitió el testimonio de la Sra. Cristina Harms. Deja en claro que, tanto en el proceso de fiscalización como en la instancia administrativa, existió la posibilidad de citar a declarar a su cónyuge, para explicar y aclarar lo que se estimara necesario, y que a su criterio las declaraciones juradas de la misma, son respaldo documental.

Para concluir, estima agraviante e infundada la aplicación del método presuntivo, sin que se agote previamente la verificación de los hechos ciertos.

Por último, considera desafortunada y llamativa la interpretación del art. 29 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (Ley vigente al momento de los hechos), como del Dictamen 68/1996 (DI ATEC), ya que en ellos se funda para considerar que los fondos de la Sra. Harms pertenecían a ella fruto de su trabajo y no a la Sociedad conyugal, desconociendo el Régimen patrimonial y lo establecido por el Código Civil art. 1276 y ccdtes. Que como lo establece el derecho tributario, a cada cónyuge le corresponde sus ganancias provenientes de su trabajo personal al solo efecto, de una buena práctica contable, cuya finalidad es evitar entre otras cosas, la doble imposición, que es a lo que apunta el Fisco Nacional.

Finalmente, hace reserva del caso federal, y por todo lo expuesto, solicita se revoquen las resoluciones en todas sus partes.

II.- Que a fs 58/62 se presenta el Fisco Nacional y contesta el traslado conferido.

En primer lugar, informa que el ajuste practicado ha sido especificado a través de los funcionarios actuantes en su informe de inspección, y que además se efectuó un concreto recuento de las tareas llevadas a cabo por dicho personal en la vista que se le confiriera al contribuyente describiendo el método liquidatorio utilizado.

Alega, citando los arts. 16 y 17 de la ley N° 11.683, que el procedimiento determinativo se ajustó en un todo a dicha normativa, como así también a los parámetros de razonabilidad y legalidad, respetando el derecho de defensa del contribuyente, quien tuvo acceso a las actuaciones en todo momento, como así también la oportunidad de ser escuchado, de aclarar y efectuar todo descargo que considere conveniente.

En lo que hace a la verificación fiscal realizada, surgió que la actora no exteriorizó la tenencia de dólares enajenados, al no haberlos declarados en los períodos fiscales 2007 y 2008, verificándose un ocultamiento de activos.

Entiende que los métodos presuntivos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la Administración para que puedan cumplir con sus objetivos en aquellos casos en que debido a la inexistencia de elementos de registración o con notorias falencias respaldatorias; o documentación de diversa índole que no resulte fehaciente e insuficiente, deba recurrirse en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible, gozando las estimaciones de oficio de legitimidad, incumbiendo a quien las impugne la demostración de los hechos en los que basa su pretensión.

Constata que la venta de divisas a nombre del recurrente realizada durante los años 2007 y 2008, sin

exteriorizarlo, y sin una contrapartida que justifique el origen de esos billetes en dólares estadounidenses en su poder como la falta de prueba que acredite que dichos fondos aportados a la sociedad conyugal provenían de ingresos o bienes de la Sra. Harms aportados a la Sociedad Conyugal, son elementos suficientes que permiten habilitar la determinación sobre base presunta.

Explica que una nota firmada por la cónyuge donde afirma que las operaciones de compraventa de moneda extranjera en los ejercicios 2007 y 2008 corresponden en su totalidad al patrimonio de la sociedad conyugal que aportó ella y proveniente del salario percibido de su empleo, no permite por sí sola verificar tales afirmaciones sin documentación de respaldo que acredite dicha adquisición o tenencia de dólares y su entrega al Sr. Noblia para que luego sean enajenados en dichos periodos fiscales. Cita el art. 29 de la Ley del Impuesto a las Ganancias en relación a la atribución de las ganancias en la sociedad conyugal.

Pone de resalto que no se ha podido demostrar con los elementos obrantes en autos, y que tampoco ofreció prueba en esta instancia, de que dichos fondos hubieran pertenecido a la sociedad conyugal, o a su esposa, producto de su profesión, por lo que concluye que los mismos provienen de ventas de moneda extrajera realizada a nombre propio y con fondos propios, por parte del Sr. Noblia.

Por último se refiere a la sanción que se le aplicara conforme lo normado por los artículos 46 y 47 inc.a) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), señalando que la actora habría presentado declaraciones juradas engañosas ocasionando un perjuicio al Fisco con liquidaciones de impuestos que no se condicen con la realidad y ello no habría sido desvirtuado por prueba en contrario por parte de la recurrente, por lo que la resolución deberá ser confirmada en todas sus partes, con costas a la actora.

Cita doctrina y jurisprudencia, hace reserva del caso federal y solicita se rechace el recurso interpuesto, confirmando la resolución apelada, con costas a la apelante.

III.- Que mediante PV-2021-101301407-APN-VOCXII#TFN se eleva la causa a consideración de la Sala “D” y mediante IF-2022-14049788-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las presentes actuaciones tienen origen en la O.I. N° 562.357, como consecuencia de un operativo de relevamiento de embarcaciones de eslora mayor a 10 metros no declaradas en el Impuesto sobre los Bienes Personales por sus titulares.

Que el Sr. Alejandro Martín Álvarez Noblia es un contribuyente individual que declara como actividad principal la prestación de servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contrata y como actividad secundaria la referida a servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en S.A.

Que se le solicitó al Sr. Noblia que aportara facturas de ventas y/o servicios de los años 2008 y 2010, dando por cumplida dicha manda el 27/06/2011 (fs. 830 y ss. Cpo. Ganancias). Que con fecha 13/03/2012 se le solicitó que por los períodos fiscales 2007 y 2008 justificara con la documentación respaldatoria el ingreso al patrimonio de los dólares vendidos, como así también el origen de los fondos utilizados para dicha compra, según consta en la base de datos del Organismo fiscal (fs. 76 Cpo. Ganancias), a lo que la rubrada informó que no había realizado operaciones de compra-venta de moneda extranjera durante dichos períodos (fs. 77 mismo Cpo. que el anterior). Meses después, indicó que debido a su actividad, el dinero que recibe en concepto de honorarios por la participación en la venta y/o compra de inmuebles, era en la misma moneda en la que se realizaba la operatoria, es decir en dólares estadounidenses y en efectivo, y que misma situación se daba para la percepción de honorarios en remates judiciales, aunque alega haber emitido facturas expresadas en pesos y sólo algunas en dólares (fs. 90

Cpo. Ganancias).

Que el Sr. Noblia explica en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias que dentro del concepto “aporte mantenimiento cónyuge hogar”, la moneda del aporte fue en pesos y en dólares, señalando que los dólares vendidos provienen no sólo de su operatoria sino también de lo que su mujer “aportaba en su casa”.

Ello así, se le solicitó al Sr. Noblia que aportara: Copia de Libro IVA Ventas 10/2007, copia de facturas A y B año 2007, subastas judiciales, y toda documentación de respaldo que avalara los ingresos facturados en 2007, y 2008 y que lo justificara con documentación respaldatoria el ingreso de octubre 2007 que originó el débito fiscal declarado en el Impuesto al Valor Agregado de $883,89.- y no declarado en el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2007. (fs. 111 Cpo. Ganancias)

Que la recurrente aportó la documentación solicitada compuesta por Foja N° 23 de Libro Diario de Salidas, y subsidiario IVA Ventas por los períodos fiscales 03, 04, 05, 07, 08, 09 y 11/2007, y periodos fiscales 05, 06, 07, 10 y 12/2008, y facturas de venta por los años 2007 y 2008.

Que el Sr. Noblia participó de operaciones de compra y venta de moneda extranjera en casas de cambio y entidades bancarias, según informó el Banco Central de la República Argentina, por lo que se procedió a circular a dichas entidades (Standard Bank, Banco Galicia, CITI, Santander), arribando a un total de operaciones de venta de moneda extrajera por el período fiscal 2007 neto de $63.173,99.- dólares estadounidenses enajenados, y por el período fiscal 2008 (enero a marzo) ambos inclusive de $11.840.- mismo concepto.

Que de esta forma, el Organismo fiscal verifica que existe un ocultamiento de activos, siendo que la actora no exteriorizó la tenencia de dólares enajenados en su patrimonio al momento de efectuar su declaración jurada por el Impuesto a las Ganancias.

Dicha situación habilitó al Organismo fiscal, a aplicar la presunción legal contenida en el art. 18 inc. f) punto 1. de la ley N° 11.183 (t.o. en 1998 y mod.), otorgándole a los importes el carácter de incrementos patrimoniales no justificados para el Impuesto a las Ganancias y art. 18 inc. f) punto 2. de la misma ley, para el Impuesto al Valor Agregado representando “montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente”, atento la realización de actividades gravadas con este último impuesto según su propia inscripción ante el organismo fiscal.

V.- i. Que la actora sustenta sus agravios remarcando que el Organismo fiscal pretende respaldar los ajustes practicados con el falso subterfugio de que se trataría de un incremento patrimonial no justificado debido a que no se acreditaron los dólares estadounidenses como provenientes de la sociedad conyugal, aportados por su cónyuge, ya que no existía prueba alguna que demuestre la efectiva entrega de los billetes. Y agregó, que si bien la ley sólo habilita la determinación en base presunta a modo excepcional, en este caso justificó su aplicación para obtener la verdad partiendo de un hecho cierto y comprobado como lo fue la venta de dólares, pero negando la realidad.

Que contra estos dichos, el Fisco Nacional expresó que al haber constatado la venta de divisas a nombre del Sr. Noblia, realizada en los ejercicios 2007 y 2008, sin exteriorizar su tenencia y sin documentación que avale el origen de esos billetes en dólares estadounidenses, como la falta de prueba que acredite que los mismos surgen del aporte de su cónyuge a la sociedad conyugal, son elementos suficientes y habilitantes para efectuar la determinación sobre base presunta.

ii. Que la actora continua con sus agravios haciendo mención a Cristina Harms, la esposa, quien declaró que las operaciones de compraventa de dólares en los ejercicios 2007 y 2008 corresponden en su totalidad al patrimonio

de la sociedad conyugal que ella aportó por su salario percibido, por lo que entiende que es suficiente con demostrar que los mismos son gananciales.

Que el Organismo fiscal sobre esta cuestión alega que no se encuentra en discusión la validez de la sociedad conyugal, pero que la nota firmada por la cónyuge del fiscalizado afirmando que las operaciones mencionadas correspondían al patrimonio de la sociedad conyugal aportado por ella, producto de su empleo, no permite por sí solo respaldar la adquisición o tenencia de divisas y su posterior entrega al Sr. Noblia para ser enajenados. Que además aclara que de acuerdo a las normas en las que se pretende enmarcar la actora, art .29 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, y el Dictamen N° 68/1996, no guarda sentido ya que entonces si dichas operaciones provienen del salario del empleo de la Sra. Harms, es ella quien se las debe atribuir y no la sociedad conyugal.

VI.- Que en esta instancia corresponde resolver si el acto dictado se ajusta a los hechos y al derecho aplicable.

En tal sentido se ha verificado en los antecedentes administrativos que la Sra. Harms presentó sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los años 2007 y 2008 con ingresos de la cuarta categoría, y con una existencia de dinero en efectivo al cierre de cada uno de esos años. A su vez en la justificación patrimonial no luce ningún movimiento de fondos adicional a los ingresos gravados. (Cpo. principal de ganancias N° 3).

En cuanto al Sr. Noblia las declaraciones de esos años arrojaron quebrantos, sin saldos de dinero en efectivo. (Cpo. principal de ganancias N° 2)

La inexistencia de comprobantes de adquisición de moneda extranjera y su ausencia en las declaraciones juradas –información patrimonial- con documentación que debió haber aportado cualquiera de los integrantes de la sociedad conyugal, no permite una trazabilidad entre los únicos ingresos de la Sra Harms –Cuarta Categoría- que se pretenden utilizar como “origen” y la venta de dólares que realizó posteriormente el Sr. Alvarez Noblia. La falta de identidad y correlación entre un dato y otro –duda que debió haber despejado el recurrente- fulminan la intención de justificar la venta de dólares con fondos que forman parte del circuito económico-tributario declarado.

Que de la reseña efectuada en los Considerandos IV y V se desprende que los elementos colectados por la inspección resultan contundentes para sostener que la aquí recurrente efectuó en los periodos fiscales 2007 y 2008 la venta de divisas a su nombre, sin haber exteriorizado su tenencia, y sin ningún tipo de contrapartida que justifique el ingreso de dicha divisa (dólares estadounidenses) a su patrimonio, teniendo que concluir que dicho accionar se vincula con la existencia de incrementos patrimoniales no justificados. Todo ello, sin que la propia actora haya arrimado ninguna constancia que contradiga la tesis fiscal en razón de que únicamente esgrime agravios con relación al procedimiento seguido y al método empleado para cuantificar los tributos, basando además su defensa en manifestaciones de su cónyuge con una nota aportada en las actuaciones, pero sin sustentar dicha alegación con probanza alguna, en razón de no haber presentado ante esta instancia prueba alguna fehaciente, concreta y real, lo que pone de resalto la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal aplicada.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 218:312, 294:69 y 328:53).

Sobre la base de estas consideraciones resulta que haber acudido al mecanismo previsto en el art. 18 inc f. como

hizo el Fisco atento las falencias constatadas, resulta ajustado a derecho en base a la falta de elementos probatorios que justifiquen las operaciones efectuadas (compraventa de moneda extranjera).

Que en ese sentido deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que por lo tanto, resulta procedente el cargo practicado por el Fisco Nacional, por lo que corresponde convalidar los ajustes efectuados en el Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias.

VII. - Sobre las multas aplicadas con sustento en lo establecido por los arts. 46 y 47 inc. a) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), se advierte que el artículo 46 dispone que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

A su turno, el artículo 47 establece: “…Que se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones juradas 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 o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.

Del cotejo de las actuaciones administrativas se observa que la recurrente presentó las declaraciones juradas inexactas, y que dicha conducta perjudica al Fisco Nacional, ya que se liquidaron impuestos que no se corresponden con la realidad, quedando así configurado el elemento objetivo del ilícito, no habiendo dudas sobre la materialidad de la conducta omisiva y el momento de consumación.

Con respecto al elemento subjetivo del ilícito, se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)", Expte. 26.495/06, sentencia del 11/03/08).

Que, en este sentido, la recurrente no acompañó los elementos probatorios suficientes o adecuados que permitan acceder al convencimiento de que la misma ha procedido conforme a derecho, no logrando acreditar la falta de intencionalidad en su conducta, sino que, por el contrario, las irregularidades pueden considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la verdadera magnitud de la operatoria comercial que lleva a cabo. En el mismo sentido, “…el citado artículo 47 ley 11.683 incorpora presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. La consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo se presume que el infractor ha tenido intención de defraudar, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (esta Sala, causa Nº 17.372/08, "Andechaga, Jorge Luis (TF 25.401-I) c/ D.G.I.", del 15/04/09).” (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, del 11/11/2014).

De lo expuesto cabe disponer la confirmación de las sanciones aplicadas, con costas.

VIII.- Respecto de los intereses resarcitorios pretendidos, cabe señalar que han sido liquidados conforme las prescripciones del art. 37 de la ley de procedimiento fiscal, por lo que cabe disponer su confirmación.

IX.- Que por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas, en todas sus partes, con costas.

Las Dras. Gómez y O'Donnell dijeron:

Que adhieren al voto del Dr. Martín.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones apeladas N° 19/2013 y 20/2013 (DV MRR2) en todas sus partes, 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 $ 5.000 (pesos cinco mil) por la representación procesal y de $ 8.000 (pesos ocho mil) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en la etapa cumplida, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.23 15:17:37 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.23 16:48:43 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.23 17:08:39 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.23 17:08:39 -03:00