República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-54928616-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Junio de 2022

Referencia: Sentencia - Expte. N° 49.686-I “SEGURA LOPEZ PEDRO ANTONIO s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias”.

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación 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° 49.686-I caratulado “SEGURA LOPEZ PEDRO ANTONIO s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs.27/35 Pedro Antonio Segura Lopez interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 195/2018 (DV RSAL) de fecha 20 de diciembre de 2018 dictada por la Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por las que se determinó el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2015 con más intereses resarcitorios y se dejó en suspenso la aplicación de sanción en los términos del art. 20 de la ley Nº 24.769.

Explica que en el ajuste practicado se consideraron gravadas dos ventas de inmuebles al entender que revestía la calidad de habitualista en la compraventa de los mismos, pero afirma que no se verificaron los elementos para entender que existía tal habitualidad.

Manifiesta que el acto recurrido no trató la falta de verificación de la “teoría del rédito producto o de la fuente”, lo que resultaba medular para dilucidar la contienda, por ello alega que la determinación resulta improcedente ya que no solo no hubo habitualidad sino que tampoco hubo permanencia y habilitación, lo que lo lleva a preguntarse dónde está la permanencia de la fuente productora cuando los inmuebles fueron vendidos.

Critica que la postura fiscal no se correspondió con la doctrina que surge de la causa “Spanier” que estableció que la frecuencia o habitualidad de las operaciones debe ser analizada en función del período base relevante y no respecto a años anteriores o posteriores y remarca que las pautas consideradas en dicho precedente no se presentaron en su caso.

Pone de resalto contradicciones en las que incurrió la resolución dictada, ello así menciona que, por un lado, se dijó que había comprado inmuebles pero por otro lado se dejó asentado que no fueron utilizados para su actividad económica, cuando se encontraba inscripto en la actividad de servicios inmobiliarios y alquiler de inmuebles, mientras que ésto último entiende tampoco exteriorizó ninguna voluntad ni reflejó la realidad económica, cuando dicha inscripción fue incorporada recién en fecha 08/2015.

Hace saber que existieron seis operaciones de compra pero no cuatro operaciones de ventas, como sostiene la resolución apelada, y más aún cuando en la misma se ajustaron solo dos operaciones.

Señala que el hecho de que los valores de venta eran superiores a los valores de costo no demostró su intención de lucro, sino el efecto de la depreciación monetaria.

Expresa que vive de su actividad como director de empresas y que no tiene empleados a su cargo, lo que denota que compra inmuebles como inversión y los vende cuando necesita el dinero, lo que se corroboró cuando se constató que el ajuste representó el 3,46% del total de ingresos originados en distintas actividades declaradas por el período fiscal 2015.

En subsidio, apunta que se vulneraron los principios constitucionales de legalidad, capacidad contributiva, razonabilidad y confiscatoriedad al no tomar la actualización del costo computable y tomarse el precio de costo a valores históricos, cuando los precios de los inmuebles variaron como consecuencia de la depreciación monetaria y del incremento del tipo de cambio con el dólar al que se sujetan este tipo de transacciones.

Por último, se agravia de la falta de consideración del informe contable producido en sede administrativa al haberse negado su validez pero sin analizarlo o refutar su contenido.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia citada pide que se revoque la resolución apelada en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 46/62 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Enuncia que en el marco de la fiscalización se constató que el actor había declarado pasivos que no resultaron ser tales ya que encubrían ingresos gravados generados en operaciones de ventas de inmuebles perfeccionadas en el ejercicio fiscal 2015.

Niega que se hayan vulnerado derechos de raigambre constitucional, sin que el recurrente haya invocado y acreditado algún perjuicio cierto e irreparable ya que la mera discrepancia con el proceder fiscal no es una cuestión que altere el contenido del acto, cuando el mismo fue dictado en observancia con el art. 7 de la ley Nº 19.549. Agrega que la resolución emitida no posee vicio alguno que la torne irregular al basarse en los hechos y antecedentes que le sirven de causa. Mientras que con relación a la prueba pericial contable indica que para desvirtuar el ajuste no se pueden tener en cuenta manifestaciones, aunque estén certificadas, ya que éstas requieren un respaldo documental que haga prueba suficiente.

Asegura que el principio de realidad económica, invocado por el apelante, no resulta indiscriminadamente de aplicación.

Señala las normas de la ley del Impuesto a las Ganancias que resultan aplicables al caso, y destaca que para la gravabilidad deben presentarse los requisitos de periodicidad, permanencia de la fuente y su habilitación. Afirma que la periodicidad puede ser real o potencial ya que si bien se tiene en cuenta la frecuencia de las operaciones

también se estima relevante la potencialidad de la renta.

Considera errada la posición del actor sobre la permanencia de la fuente, ya que primero ocurrió la venta del inmueble y luego nació la renta, como consecuencia del cobro.

Advierte que las directrices en el caso de venta de inmuebles conforme los distintos fallos, varían según el contexto en que dichas operaciones se realizan, mientras que en el presente caso se observó que el Sr. Segura López compró inmuebles en sucesivos ejercicios y luego los vendió, no los utilizó ni en su actividad económica ni para uso personal, ni los incorporó a las empresas en las que participaba, pero tales transacciones generaron un lucro significativo. A lo que agrega que en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias los inmuebles fueron declarados como inversiones y de las escrituras públicas se advirtió que los valores de venta son superiores a los valores de costo, lo que también demuestra su intención de lucro.

Rechaza los argumentos del recurrente al reparar que sus manifestaciones pierden relevancia al primar la aplicación de la normativa vigente.

Respecto de los intereses resarcitorios resalta que no esgrimió agravio alguno, por lo que al haber sido calculados en conformidad con el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) deben ser confirmados.

Por lo expuesto, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia que cita, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 68 se hizo lugar a la prueba informativa y a la pericial contable, ello así a fs. 81/102 se agregó el respectivo informe producido por los peritos designados, mientras que a fs. 111 se incorporó la respuesta brindada por el Colegio de Martilleros de la Pcia. de Jujuy, por lo que a fs. 122 se cerró el período de instrucción.

Que por PVA-2022-15181214-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y por IF-2022-24327212-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para alegar, agregándose a fs. 141/147 y 148/153 los alegatos producidos por las partes. Por último con IF-2022-48060609-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para dictar sentencia.

IV.- Que corresponde establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Que el recurrente se encuentra inscripto en la actividad principal de servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas y como actividades secundarias en la de servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes rurales propios o arrendados y servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados.

Que en el marco de la inspección se detectó que el Sr. Segura López declaró pasivos que no resultaron ser tales ya que encubrían ingresos gravados generados en operaciones de ventas de inmuebles perfeccionadas en el ejercicio fiscal 2015.

Que ello así, se pidió el detalle del pasivo compuesto por deudas contraídas con personas físicas, y se procedió a circularizar a cada uno de los acreedores.

En el caso del pasivo mantenido con la Sra. Silvana Irene Malinar éste fue cuestionado debido a la falta de

documental que lo valide. Luego el ajuste fue conformado en la suma de $ 1.200.000 al presentar la declaración jurada rectificativa del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2015.

En lo que hace a la deuda por anticipo contraída con el Sr. Ibarguen se demostraron las devoluciones con documentación fehaciente y se acreditó su origen en una inversión inmobiliaria que consistió en la realización de un loteo en un terreno de propiedad del apelante. Se realizó por un total de $ 2.400.000, y quedaba un saldo de $ 1.200.000 que fue cancelado el 28/03/2017 mediante depósito.

En cuanto al pasivo originado con el Sr. Guillermo Javier Balmaceda, mediante circularización a la Dirección Provincial de Inmuebles de la Pcia. de Jujuy se obtuvó la cédula parcelaria correspondiente al inmueble Matrícula A-54241 y se constató la compra del inmueble por parte del Sr. Segura López el 23/06/2015 por U$S 220.000 y de la circularizión al acreedor se recabó el boleto de compraventa por la suma de $ 4.500.000 con actuación notarial del 30/12/2015 de la que surgió que en dicho acto se hizo entrega de la posesión del inmueble, por lo que conforme el art. 3 de la ley del Impuesto a las Ganancias el hecho imponible se configuró en el período fiscal 2015.

Por último, respecto de la deuda adquirida con el Sr. Raúl Eduardo Manzur también se consiguió la cédula parcelaria respecto de la Matrícula A73782, la que registró el dominio del inmueble a nombre del Sr. Manzur con fecha 31/12/2015, por lo que también se configuró en este caso el hecho imponible como en el supuesto anterior.

Que de la información recabada de la base de datos del organismo fiscal surgieron que en el año 2015 se informaron en cabeza del recurrente seis operaciones de compra y cuatro operaciones de ventas de inmuebles -sobre éstas últimas se hace mención en el párrafo precedente-, y en el transcurso de los años 2009-2018 se registraron como informadas veintiún operaciones de compra y dieciocho operaciones de venta de inmuebles.

Que según la resolución apelada al tratarse de una persona física no resulta sencillo determinar si el resultado derivado de la venta de inmuebles está dentro o fuera del radio de imposición del Impuesto a las Ganancias, para lo cual cobra especial relevancia lo dispuesto por el inc. 1 del art. 2, es decir que deben configurarse los requisitos de periodicidad, permanencia de la fuente y su habilitación.

Que en primer lugar para evaluar la gravabilidad de las operaciones se tuvo en cuenta la inscripción del recurrente en las actividades ya indicadas, lo que expresa su voluntad de efectuar operaciones comerciales en el ámbito inmobiliario, lo que luego fue corroborado con los hechos en razón de que realizó operaciones de compra y venta de inmuebles desde el año 2009 hasta el año 2018 en forma ininterrumpida, mientras que en el período fiscal inspeccionado registró cuatro operaciones de ventas y seis de compra, lo que permite advertir que no se trató de operaciones aisladas.

Así también como demostración del ánimo de lucro se tuvo en cuenta que los inmuebles fueron declarados como inversiones y según las escrituras públicas de transferencia de dominio los valores de venta eran superiores a los valores de costo.

Por lo cual, se concluyó que la voluntad del Sr. Segura López al inscribir sus actividades económicas se expresó en el ejercicio habitual de la compra y venta de inmuebles, por lo que las operaciones objeto de autos se encuentran alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.

V.- Que cabe considerar los agravios planteados, junto con las distintas constancias documentales incorporadas a la causa y las pruebas producidas.

Que en el caso traído a resolver el ente fiscal advirtió que en el año 2015, período determinado, el recurrente había consignado en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias pasivos, respecto de los que se concluyó que encubrían ingresos gravados generados en operaciones de ventas de inmuebles perfeccionadas en dicho ejercicio. Así se constataron cuatro operaciones, entre la que se encontraba una operación con la Sra. Silvana Irene Malinar, que si bien fue cuestionada por falta de documentación, el ajuste propuesto fue conformado, mientras que respecto del pasivo con el Sr. Ibarguen se corroboró la devolución pertinente y su origen en una inversión inmobiliaria que consistió en la realización de un loteo en un terreno de propiedad del apelante.

Por lo que, las dos operaciones que hacen al ajuste practicado corresponden a pasivos consignados con los Sres. Balmaceda y Manzur, respecto de las cuales se declararon anticipos de precios sobre los que posteriormente se comprobó que correspondían a fondos provenientes de operaciones que ya se habían consagrado como tales, al haber sido instrumentadas mediante boleto de compraventa con entrega de la posesión, por lo que en rigor no eran anticipos de precios sino el pago recibido por las ventas realizadas y que no fueron consideradas como tal, generando la expectativa de una imputación futura del ingreso y la eventual cancelación del pasivo.

Que ello así no está controvertido que las operaciones fechadas en junio 2015 y diciembre 2015 fueron concertadas y entregadas las posesiones, lo que resulta demostrado, no solo de la documentación obrante en los antecedentes administrativos, sino con los agravios que opone el recurrente, cuando alega que no se trataría de operaciones “gravadas” o al solicitar en forma subsidiaria que correspondería tomar una base imponible menor. En síntesis, sus expresiones resultan contundentes ya que admite la no existencia del pasivo y si la realización de las ventas advertidas por la fiscalización.

VI.- Que por lo tanto al no negar la veracidad de las operaciones de venta, recurre en su defensa a oponer la falta de habitualidad para sostener que la determinación del resultado no se ajusta a la realidad.

Si bien ofreció prueba informativa dirigida al Colegio de Martilleros de la Pcia. de Jujuy y presentó un informe pericial contable, tanto en sede administrativa como ante este Tribunal, lo cierto es que ni la respuesta de la entidad oficiada ni los puntos de pericia estaban dirigidos a fundar una supuesta falta de habitualidad, ya que se limitan a cuestiones de correcciones monetarias y cambiarias, que no hacen a la cuestión en discusión, tornando inoficioso el resultado, pues lo primero que cuestiona es la habitualidad.

Que por otro lado, el recurrente alega que compraba los inmuebles como inversión y los vendía cuando necesitaba el dinero, y que dicha actividad representaba solo el 3,46% del total de ingresos originados en sus distintas actividades declaradas por el período fiscal 2015, pero ello no resulta suficiente para rebatir la falta de habitualidad invocada, cuando de los elementos incorporados por la inspección se advirtió que había un capital afectado a la compra y venta de inmuebles, resultando evidente que simuló los pasivos para diferir la imputación de las ventas en el período oportuno. A modo de ejemplo, se puede citar un loteo llevado adelante por el Sr. Segura López (fs. 5 de autos) y operaciones de compra en pozo y posterior venta a precios de mercado, es decir no con destino habitacional, como demostración de una actividad inmobiliaria y no una actividad esporádica o circunstancial, como sostiene.

A ello se agrega, que si bien arguye que se trata de ventas insignificantes, de la determinación de oficio surge que los ingresos declarados originalmente ascendían en 2015 a $ 3.263.767,27 y el ajuste conformado por impugnación de pasivos ascendió a $ 1.200.000 mientras que el ajuste por las dos operaciones que ahora se analizan se elevó a $ 2.787.700. Por lo tanto lejos de ser insignificantes, se convierten en principales ya que superan en un 100% a los resultados de la declaración jurada original, lo que acredita que no se trató de actos de venta meramente accidentales, sino lo contrario y que además le reportaron ingresos relevantes.

Que no debe perderse de vista que además el recurrente, indirectamente admite y reconoce la gravabilidad en razón de que se detiene a cuestionar la base de imposición, sin embargo la determinación que prevé la ley resulta de detraer del precio de venta su precio histórico de costo. Ningún sistema de actualización o ajuste incluido en la ley permite reexpresar el precio de costo para así reducir la ganancia gravada, como se pretende.

VII.- Por último, resulta acertada la invocación del fallo "Spanier, Alberto Gabriel y Spanier, Sergio Guillermo", Sala "A" de este Tribunal, 11/12/2007, a los antecedentes de hecho de autos, en razón de que en dicha causa se sostuvó que "… para que una actividad sea considerada como ganancia deben configurarse conjuntamente los siguientes atributos: a) periodicidad: la frecuencia de los actos no accidentales dirigidos a la obtención de rentas debe ser real o potencial, es decir, susceptible de serlo por las características propias del contribuyente o la de sus actividades; b) permanencia de la fuente: presupone la previa sustantividad de una fuente productora de rédito y la perdurabilidad de la misma una vez obtenida la renta. Habida cuenta de que el capital es el elemento generador de rentas, éstas constituyen el elemento generado, interpretándose que el rédito es el resultado que genera una fuente productora, de forma tal que subsista luego de originada la renta. Ello significa que la realización de un capital impide que los beneficios puedan repetirse; c) habilitación o explotación de la fuente: implica la voluntad sobre la sustantividad de una actividad generadora de la renta que habilite o explote la fuente productora sin que ésta desaparezca, exista o no una finalidad lucrativa", recaudos que, conforme la reseña efectuada, se encuentran cumplidos.

VIII.- Que sin perjuicio que la recurrente no expone agravios con relación a los intereses resarcitorios, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998), cabe disponer su confirmación.

IX.- Por todo lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en autos, en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que comparte en lo sustancial lo expuesto por el Dr. Martín en los Considerandos IV, V, VI y VII de su voto para confirmar el ajuste practicado.

A mayor abundamiento, cabe traer a colación la defensa de la recurrente relativa al costo computable, remarcándose la importancia de la pericia ofrecida que finalmente fuera producida (vide fs. 30 vta./34 y 81/102, respectivamente). En tal sentido, asiste razón tanto al perito propuesto por el organismo como a lo señalado en el escrito de impugnación del informe efectuado por la representación de la demandada (vide fs. 106/107 vta.), en torno a que el experto ofrecido por la actora expone datos sin identificar origen alguno y llega a conclusiones basadas en ello, todo lo cual –tal como surge del alegato producido por la representación fiscal (fs. 148/153 vta.)- no sólo carece de sustento técnico sino que además distorsiona cualquier resultado que se pretenda validar.

II.- Que adhiere al voto del Vocal Instructor en cuanto confirma la liquidación de intereses resarcitorios.

III.- Ello así, corresponde confirmar en todas sus partes el acto apelado. 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 del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

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

2) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 210.921 (Pesos doscientos diez mil novecientos veintiuno) equivalente a 28,35 (veintiocho con 35/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 527.303 (Pesos quinientos veintisiete mil trescientos tres) equivalente a 70,88 (setenta con 88/100) – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, Art. 11 inc c) de la Ley N° 27.541 y modif. y la Acordada N° 4/22 (11/03/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

4) Regular los honorarios de la perito contadora designado a propuesta del Fisco Nacional, Maria Angélica Gattorronchieri, en la suma de $ 149.731 (pesos ciento cuarenta y nueve mil setecientos treinta y uno), los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines las pautas dispuestas por el Decreto ley N° 16.638/57.

5) Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos al Organismo Fiscal y archívese. -

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 12:43:32 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 12:52:36 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 12:53:40 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 12:53:41 -03:00