República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-142356360-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Noviembre de 2023

Referencia: Expediente N° 37.147-I, "AGUILERA EDUARDO ALBERTO s/recurso de apelación" -sentencia-

---

En la ciudad autónoma de Buenos Aires, se reúnen los Vocales de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación) y Claudio Esteban Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación), a fin de resolver en el expediente N° 37.147-I, "**AGUILERA EDUARDO ALBERTO s/recurso de apelación" -impuesto sobre los bienes personales-**

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 7/18 se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por el Jefe (Int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Mendoza de la AFIP-DGI, de fecha 30/5/2012, por la que se aplica al Sr. Eduardo Alberto Aguilera una multa en relación con el impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2010 con fundamento en los artículos 46 y 47, inciso a) de la ley 11.683, equivalente a dos tantos del impuesto presuntamente evadido (conforme texto legal vigente al momento de la configuración de la conducta considerada punible), con la reducción prevista por el artículo 49 de dicho ordenamiento legal.

En primer término el recurrente expone que la inspección actuante observó que respecto del impuesto a las ganancias existían diferencias entre las acreditaciones bancarias y los ingresos declarados y por tanto procedió a depurar conceptos que no configuraban diferencias en la base imponible del gravamen, haciendo detracción de las rentas declaradas originalmente y considerando como ingresos de la cuarta categoría para el citado gravamen, año fiscal 2010, los importes de acreditaciones que no hallaban justificación en las rentas declaradas.

Advierte que presentó declaraciones juradas rectificativas a los fines de gozar del beneficio de reducción de sanciones previsto por el artículo 49 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), no obstante, dejar a salvo su derecho a incoar acción de repetición para obtener la devolución de conceptos abonados en exceso.

Manifiesta que del análisis de la resolución en crisis, resulta evidente que la misma contiene un ajuste sobre base presunta por el que se pretende aplicar la sanción prevista en el artículo 46 de la ley de rito, toda vez que tanto la doctrina como la jurisprudencia coinciden en afirmar que ello no es procedente, porque si bien las presunciones resultan perfectamente válidas como base de una determinación tributaria, las mismas

carecen de toda eficacia por sí solas para fundar la aplicación de sanciones que denotan una conducta defraudatoria.

Sostiene que el juez administrativo incumplió con los requisitos establecidos en la Instrucción General 4/99 y que de la simple lectura de la resolución apelada puede observarse la ausencia de todo argumento y consideración tendiente a poner en conocimiento cuáles fueron los elementos que han sido tenidos en cuenta por el Fisco Nacional para aplicar la sanción bajo análisis, como así tampoco se ha precisado acerca de las maniobras tendientes a evadir el ingreso del gravamen. En ese orden de ideas, asevera que en autos no se encuentra acreditada la conducta fraudulenta.

Afirma que el sumario instruido no detalla ni informa en qué se basa la presunción legal ni cuáles son sus elementos probatorios, sino que simplemente se limita a enunciar el inciso a) del art. 47 y se remite a la prueba del elemento subjetivo con la simple presentación de declaraciones juradas rectificativas, lo que a su juicio violaría de forma palmaria el derecho de defensa al no conocer a "ciencia cierta" la base de la imputación como así tampoco la prueba del dolo, aplicando presunciones que considera inconstitucionales.

Concluye afirmando que debió haberse encuadrado la conducta en el artículo 45 de la ley 11.683, lo que así solicita en forma subsidiaria para el caso en que no se revoque la multa aplicada. Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de sus dichos, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 33/41 vta. la representación fiscal contesta el recurso interpuesto.

Informa que el recurrente fue objeto de una inspección en la que se detectaron omisiones en el impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2010 al verificar que el contribuyente presentó declaraciones juradas engañosas, consignando cifras inexactas, situación que hizo que el mismo rectificara –a instancias de la inspección actuante- la declaración jurada presentada, quedando en evidencia que dejó de abonar el impuesto en su justa medida.

Explica que de la compulsa de los sistemas del organismo fiscal se observó que en la declaración jurada del impuesto a las ganancias oportunamente presentada se informaron rentas de cuarta y primera categoría, de las cuales la primera de ellas se corresponde a montos percibidos por su condición de jubilado como ex empleado de la Administración Federal de Ingresos Públicos y como procurador en la Caja Forense de Abogados de la Provincia de Mendoza. Asimismo, del análisis respectivo surgió que no existía exteriorización alguna de honorarios profesionales cobrados, siendo la principal observación apuntada la gran diferencia entre las acreditaciones bancarias y los ingresos declarados.

Puntualiza que el 12/8/2010 -tres meses antes a la generación del cargo-, el contribuyente efectuó con carácter de fiduciante un contrato de fideicomiso de administración e inversión denominado "Lex – Merloto". Por su parte, el fiduciario del mismo es "Los Lalos Sociedad Civil", integrada por el propio Eduardo Aguilera y sus hijos Juan Javier Aguilera y Mariana Aguilera. El objeto del ente es la conservación e incremento del fondo fiduciario, el que está compuesto por los bienes que el Sr. Aguilera poseía a dicha fecha: seis inmuebles de su propiedad y un vehículo automotor.

Indica que con fecha 23/11/2011 fue presentada la declaración jurada rectificativa del impuesto sobre los bienes personales correspondiente al período fiscal 2010, con fundamento en: a) declaración de efectivo al cierre de los ejercicios a fines de justificar la renta percibida en los mismos y b) incorporación de los aportes realizados a la sociedad que integra como créditos, sin que exista constancia de que el contribuyente haya ingresado los saldos resultantes. Por ello, considera que la materialidad de la infracción resulta innegable y ha

sido consecuencia del accionar del Fisco Nacional, quien ejerció un eficaz control en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 33, siguientes y concordantes de la ley procedimental.

Plantea que la conducta del apelante encuadra perfectamente en la infracción que establece el artículo 46, toda vez que el recurrente ha presentado declaraciones engañosas en perjuicio del ente recaudador con liquidaciones de impuesto que no se corresponden con la realidad.

Finalmente y en virtud de las consideraciones expuestas, peticiona se rechace el recurso interpuesto y se confirme la resolución apelada, con expresa imposición de costas. Plantea el caso federal.

III.- Que a fs. 67/70 vta. luce agregada la sentencia dictada por esta Sala "C" en su anterior integración por la que se resolvió recalificar la conducta del recurrente, encuadrándola en el artículo 45 de la ley 11.683, pronunciamiento que fuera declarado nulo por la Sala III de la Alzada (conf. fs. 151), devolviéndose los autos a consideración de este Tribunal.

IV.- Que sentado lo que antecede, corresponde expedirse sobre la procedencia de la multa aplicada al recurrente, a la luz de la normativa invocada por el organismo fiscal.

De acuerdo con lo consignado en el informe final de inspección obrante fs. 7/10 del cuerpo sumario Nº 657.134 de los antecedentes administrativos acompañados, el cargo que motivara la aplicación de la sanción aquí controvertida es generado como orden de intervención continuadora de la N° 574.426, por la que se fiscalizaron los períodos 2004 a 2009, motivando la presentación de declaraciones juradas rectificativas en el impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales de dichos períodos. En tal sentido los importes por acreditaciones no justificadas se incorporaron a la cuarta categoría como ingresos por su profesión liberal -servicios jurídicos- (art. 18 inciso f) de la ley del gravamen), ante la falta de exteriorización de honorarios profesionales cobrados. Bajo estos preceptos, fue presentada la declaración jurada rectificativa correspondiente al impuesto a las ganancia del año fiscal 2010, incorporando la mencionda renta. Con motivo de dicho ajuste, también la contribuyente presentó las declaraciones juradas rectificativas del impuesto sobre los bienes personales también del ejercicio fiscal 2010, por declaración de efectivo al cierre del mismo a fin de justificar la renta percibida, generando una diferencia de impuesto a favor del Fisco Nacional de $ 70.967,48.-, importe sobre el cual se aplica la sanción recurrida en autos y que surge de detraer el impuesto determinado en la declaración jurada original ($ 2.246,29) al monto del tributo rectificado a instancias de la inspección actuante que alcanza la suma de $ 73.213,77 (conf. fs. 1 y 4) de los citados a.a.).

V.-Que si bien es cierto, que constituye pacífica jurisprudencia que cuando el ajuste impositivo se sustenta en las presunciones del artículo 18 de dicha norma legal, la aplicación de su artículo 47 para justificar la sanción resulta "*prima facie*"improcedente, ello no implica una afirmación absoluta pues si quien juzga cuenta con otros elementos en la causa que le permitan formar la convicción sobre la conducta defraudatoria, aquel principio cede ante aquellas probanzas que conducen a quien examina la cuestión a la conclusión acerca de la existencia de dolo.

Así, "*cuando se trata de infracciones que requieren una actividad tendiente a defraudar los intereses del Fisco -como ocurre con la prevista en el citado artículo 46-, la doctrina del Tribunal "impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas además, para presumir y tener de ese modo probada- la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba"* (conf. Fallos 322:519).

Sin embargo, tal como lo sostuviera la suscripta en oportunidad de sentenciarse la causa Oddo,

Juan Carlos (Sala C, 18/7/2019) si quien debe juzgar cuenta con otros elementos en la causa que le permitan concluir con un grado de convicción suficiente acerca de la existencia de una actividad dolosa de ocultación de la verdadera capacidad contributiva del recurrente, aquel principio cede ante tales probanzas

VI.- Que no estando en discusión la aceptación por parte de la sociedad del ajuste practicado por el organismo recaudador, a raíz del que se presentaron declaraciones juradas rectificativas en relación con la obligación tributaria que originara la aplicación de la multa aquí controvertida, procede tener por acreditada la configuración del elemento objetivo.

Cabe destacar que la previsión legal contenida en el artículo 13 de la ley 11.683 señala que: "La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte.... El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad ".

Por otra parte, la rectificación efectuada no ha tenido el carácter de espontánea, ya que *de no haber sido por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo fiscal, la conducta del actor hubiese probablemente pasado desapercibida* (conf. CCAF, Sala I “Refinadora Neuquina S.A.” 23-12-15).

En relación con el elemento subjetivo, el cotejo de los antecedentes de la causa analizados precedentemente permiten tener por acreditada la conducta endilgada, sin que la recurrente haya aportado elementos de juicio que permitan desvirtuarla. En tal sentido, en la propia resolución recurrida se consigna que dicha parte no ha hecho uso del derecho de defensa que le confiere el artículo 71 de la ley 11.683 y de las constancias de autos surge que ante este Tribunal se limitó a ofrecer como prueba testimonial la declaración del inspector actuante, lo que fuera denegado por el entonces vocal instructor a fs. 58 por improcedente, por lo que no se ha desvirtuado su obrar doloso.

Asimismo, se advierte que el ajuste arrojó un saldo a favor del Fisco de $ 70.967,48, el que resulta ser más del 90 % del impuesto adeudado , lo que permite concluir que el Fisco Nacional ha receptado adecuadamente la presunción contenida en el inciso a) del artículo 47 de la ley procedimental.

Por todo lo expuesto, procede confirmar la multa aplicada a la contribuyente por la resolución, la que se considera adecuadamente graduada. Costas a la vencida.

VII.- Cabe destacar que por sentencia de la Sala “D” de este Tribunal, la que se encuentra firme, se confirmó la sanción aplicada a la contribuyente en relación con el impuesto sobre los bienes personales de los ejercicios 2004 a 2009, cuyo ajuste, como se detallara en el considerando IV, fue el antecedente del gravamen y período fiscal aquí en discusión.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la multa aplicada en la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación (cfr. art. 184, 2do párrafo, ley 11.683 t.o. vigente y art.52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal)

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.28 13:28:40 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 16:03:04 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 16:03:05 -03:00