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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-49139174-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 2 de Mayo de 2023

Referencia: Joghems Patricio. Sentencia.BP. Incremento Patrimonial No Justificado. Inmuebles sin declarar

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el Expediente N° 40.677-I, caratulado: ""**JOGHEMS, PATRICIO** s/ recurso de apelación".

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 26/31 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 29 de agosto de 2014, mediante la cual se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2007 y 2008, con más los intereses resarcitorios. Asimismo, se difiere la calificación de la conducta del recurrente con sustento en lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769.

En su escrito de inicio manifiesta que el ajuste efectuado se remite a la adquisición de un inmueble durante el año 2007 y que a criterio de la administración las sumas utilizadas fueron generadas durante un solo período fiscal, cuando en realidad hasta ese periodo arrastraba un ahorro que destinó a aquel fin. Esos ahorros, aclara, fueron consecuencia de su trabajo y esfuerzo personal por lo tanto no puede considerárselo un incremento patrimonial no justificado. Destaca que la actividad desarrollada en los períodos previos al año 2007 generaron su capacidad de ahorro que tuvo durante mucho tiempo. Esta circunstancia, agrega, fue acreditada en la etapa fiscalizadora.

El tiempo transcurrido, dice, tornan imposible acreditar los elementos que generaron el ahorro en cuestión y, explica que el dinero lo poseía en efectivo no por un gusto personal sino por las particulares situaciones por las que atravesó el país a partir del año 2001 que obligaron a la población a tener el dinero en su poder y no declararlo.

Analiza luego la utilización del método presuntivo, con cita doctrinal y jurisprudencial.

Entiende que el indicio es el punto de partida para llegar a una presunción, por ello la prueba por presunciones constituye un silogismo en el que la premisa mayor es el principio general y la premisa menor es el

hecho conocido y la conclusión es un hecho que se ha de conocer. Por ello, afirma que, si se demuestra la falsedad del indicio la presunción cae.

Dice que el indicio en su caso consiste en la existencia de depósitos -supuestamente depurados- y plazos fijos proyectados como un incremento patrimonial no justificado. Y para tomar esa proyección se utilizaron datos ciertos, tales como depósitos y plazos fijos y otros supuestos como la supuesta incongruencia del monto o el monto declarado al inicio, que no generan datos homogéneos. Este hecho, a su criterio, resulta inadmisible y carente de racionalidad.

Considera que se pretende dar a dicho indicio el atributo de revelar la existencia de ingresos no declarados que pasaron a engrosar su patrimonio. Conclusión esta que califica de errónea, puesto que no existen bienes no declarados ni pasivos inexistentes, que son las alternativas en las que pueden quedar plasmados los aludidos incrementos patrimoniales.

En definitiva, entiende acreditadas las siguientes situaciones: a) el manejo mecánico de los distintos conceptos; b) falta de homogeneidad entre los distintos componentes; c) aplicación parcial, dado que no comprende la totalidad de los períodos declarados que se encuentran interrelacionados entre si; d) aplicación unilateral, puesto que no se requirieron informaciones puntuales y aclaraciones al responsable y e) no se requirió documentación u otros elementos probatorios.

Con sustento en esos elementos solicita la revocación del acto venido en recurso.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 43/50 contesta el recurso el Fisco Nacional y por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme el acto venido en recurso, con costas.

Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 59 se abre la causa a prueba. A fs. 102 se da por decaido el derecho a producir la prueba pericial contable ordenada y a fs. 106 la de informes.

A fs. 108 se elevan las actuaciones a conocimiento de la Sala A y a fs. 109 pasan a sentencia.

IV.- Que de acuerdo con lo que se desprende de las actuaciones administrativas acompañadas, la fiscalización al recurrente se originó en la causa judicial “Chiavassa, Marcelo y Otros p. ss.aa. por posible infracción a la ley 22.415”.

De la base de datos del organismo se obtuvo la siguiente información: el recurrente se encontraba inscripto en el impuesto al valor agregado habiendo presentado sus declaraciones juradas en cero hasta el período fiscal 8/2012; en los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales se dio de baja en el mes 6/2012 y la última declaración jurada que presentó en ambos gravámenes corresponde al período 2008. Asimismo, surge que es empleado en relación de dependencia de Joghems y Cía. S.A. y en dicha sociedad cumple el cargo de Presidente del Directorio. Posee dos rodados y 3 inmuebles.

Ante la información emergente del sistema de la que surgiría que el recurrente habría vendido un inmueble sin declarar se requirió información a los escribanos. Es así como se constató que mediante escritura Nº 307 de la escribana Clarisa Ana SABUGO, de fecha 7 de septiembre de 2009, recibe en donación un inmueble

(oficina en Puerto Madero) y con fecha 3 de marzo de 2010, mediante escritura Nº 28 del Registro de la escribana María Ester Gradin firma una escritura en la que constituye una hipoteca por $108.000.- de un inmueble de 1320 m2, siendo el acreedor el Bank Boston National Association.

También pudo constatarse que adquirió una embarcación en el año 2007 que declaró con posterioridad, surgiendo un ajuste a favor del ente fiscal de $97,75.-

Los actuantes informan que al iniciarse la fiscalización el recurrente no había presentado las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, lo que hizo en el transcurso de la actuación fiscal y presenta rectificativa del período 2007 incluyendo la embarcación.

En lo que respecta al gravamen en trato, el ente fiscal observó de la base e.fisco que el recurrente omitió declarar inmuebles, a saber:

1. Cedió con fecha 30/9/2010 por un importe de U$S 205.000.- el boleto de compra-venta de un inmueble adquirido el 1/3/2007 a la firma Puerto L S.A. por un importe de U$S 199.694.- equivalentes a $ 618.452,31.- conforme tipo de cambio vendedor del momento.
2. Cedió con fecha 30/9/2010 por un importe de U$S 24.000.- un inmueble (cochera) adquirido el 19/11/2008 por un importe de U$S 23.000.- equivalentes a $ 76.521.- de acuerdo con el tipo de cambio vendedor del momento.

Se circularizó al escribano interviniente, Dr. Agustín D'Alessio quien aportó copias certificadas de los boletos mencionados (fs. 274/300 cuerpo Nº 2 del impuesto a las ganancias de las actuaciones administrativas acompañadas).

Asimismo, se circularizó a la firma que vendió los inmuebles, que acompañó los boletos de compra-venta y la forma de cancelación (vid. Fs. 192/199 y 201/270 del cuerpo Nº 2 del impuesto a las ganancias de las actuaciones administrativas acompañadas). Esta informó que el recurrente no abonó suma alguna por la compra de la cochera, que fue abonada por la cesionaria (vid. Multinota que obra a fs. 243 de las mencionadas actuaciones).

Con sustento en la información obtenida y los pagos efectuados se efectuó el ajuste de las declaraciones juradas del recurrente, teniéndose como base los pagos realizados a la empresa constructora.

Frente a la falta de conformación por parte del recurrente se inició el procedimiento de determinación de oficio aplicándose la presunción contenida en el inciso f) del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modifiaciones) y que concluyó con el acto en crisis.

V.- Que en virtud del relato efectuado, la cuestión nuclear a la que está llamado a resolver este Tribunal consiste en determinar si se ajusta a derecho la determinación sobre base presunta con origen en la existencia de incremento patrimonial no justificado, efectuada por el ente fiscal con sustento en la detección de inmuebles sin declarar, que ingresaron al patrimonio del recurrente en el período 2007 –y permanecieron hasta el período 2008-.

Sentado ello y en respuesta concreta de los agravios del apelante resulta necesario en primer término precisar el concepto y alcance que corresponde asignar a la determinación sobre base presunta, debiéndose examinar si la metodología empleada por el organismo fiscal se adaptó a la preceptiva legal.

Cabe precisar que si bien la ley impone al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que el legislador previo el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí, que este procedimiento, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente "con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente" (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001). Como enseña el Profesor Dino Jarach, "cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas-, la Dirección General Impositiva...debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria....Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso...puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva..." (Jarach, Dino, "Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos", en "Estudios de Derecho Tributario", Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

Es decir que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con "probabilidad" (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten "presumirlas".

Como con acierto explicara Sala B de este Tribunal en el conocido precedente "Dadea, Marta Elisa", "...debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados" (22/12/83).

En la misma dirección, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo" de fecha 21/06/17 sostuvo que *" ...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, 'sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)', y que*

si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, 'tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que 'su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa' (doc. Sala II del Fuero in re: 'Verón, Teresa Argelia', del 13/4/93)" (conf. Sala I: "Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI", del 20/09/99, y sus citas; y "Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ c/D.G.I." del 22/02/01, y sus citas".

Dentro de ese marco y a fin de dar respuesta a los distintos agravios formulados por el impugnante, debe señalarse que aquél no llevaba libros ni registros contables razón que nos permite arrimar a la conclusión que no contaba con información contable –integral- que proporcione datos sobre su patrimonio y su evolución.

Ante esas circunstancias, cabe afirmar que el ente fiscal se encontraba habilitado a recurrir al procedimiento estimativo recurriendo a las presunciones que el legislador estableció.

VI.- Que en ese contexto, cabe consignar que el ente fiscal apoya su determinación en la falta de inclusión en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, períodos 2007 y 2008, del inmueble Unidad Funcional Nº 139 y complementaria Baulera Nº 177 bis, del edificio "Forum Residencias Puerto Madero", considerándolo en consecuencia, un incremento no justificado de su patrimonio al cierre de dichos ejercicios.

En torno a esta materia debe tenerse en cuenta que el artículo 3 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, vigente a la sazón, establecía –en lo que aquí interesa- que: *"Los contribuyentes, en su declaración jurada anual, consignarán también la clase y monto de las ganancias percibidas o devengadas a su favor en el año y que consideren exentas o no alcanzadas por el impuesto.*

Asimismo, declararán bajo juramento la nómina y valor de los bienes que poseían al 31 de diciembre del año por el cual formulan la declaración y del anterior, así como también las sumas que adeudaban a dichas fechas, en la forma que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos…".

A mi criterio debe interpretarse que dicha norma tiene como objeto, al exigir la inclusión del patrimonio en la declaración jurada, permitir que el ente fiscal esté informado de las oscilaciones en el patrimonio de los contribuyentes durante el ejercicio, las que deben guardar relación con las rentas (o pérdidas) declaradas en el año, así como con la riqueza o renta consumida en el periodo. De allí que el objetivo se perdería si se permitiese a los contribuyentes omitir o modificar libremente el patrimonio al inicio o a la finalización de un ejercicio. Por otra parte, no debe perderse de vista, que la técnica contable exige que el patrimonio al inicio de un ejercicio y al cierre del anterior, reflejen idéntica situación económica por lo que su cuantificación debe ser unívoca y responder a la real situación del contribuyente.

Finalmente, cabe añadir que el precepto transcripto se encuentra en íntima vinculación con el artículo 18 de la ley 11.683, que expresamente indica los índices que podrán utilizarse para estimar la magnitud de las fluctuaciones patrimoniales.

Al ser ello así, las circunstancias expuestas resultan hábiles para que el ente fiscal haya practicado la determinación impositiva sobre la base de presunciones, correspondiendo al recurrente, en uso de su derecho de contradicción, objetar la impugnación planteada y acompañar las pruebas que den soporte a sus manifestaciones.

VII.- Que a la luz del relato efectuado, puede afirmarse que el ente fiscal recurrió válidamente a la presunción establecida en el inciso f) del artículo 18, en tanto dicho precepto se aplica a supuestos como el de autos.

En ese marco, el caso bajo examen refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica de la contribuyente. Y en consecuencia, resulta de tal forma aplicable la regla *"onus probandi incumbit ei qui dicit";* la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Y en ese contexto, cabe adelantar que a mi criterio, el recurrente no ha logrado derribar las fundadas argumentaciones en las que reposa el juez administrativo su resolución y acreditar, con prueba, los hechos alegados en su defensa.

En efecto. El principal argumento de la actora consiste en impugnar la conclusión fiscal con sustento en que los fondos con los que adquirió sus propiedades eran consecuencia de ahorros que tuvo durante mucho tiempo, circunstancia que –a su criterio- acreditó en la instancia administrativa. Más, dicho argumento luce huérfano de pruebas toda vez que no emerge de sus declaraciones juradas los importes que dice haber ahorrado, hecho que como quedó dicho en el considerando anterior, por expreso imperativo legal, debieron haber formado parte de sus declaraciones juradas. Asimismo, y más allá de que en esta instancia se le otorgó la posibilidad de probar sus dichos, nada hizo para instar la producción de la prueba ordenada.

En mérito a lo expuesto, corresponde confirmar el criterio fiscal y en consecuencia confirmar la resolución venida en recurso, en todos sus términos. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución venida en recurso, en todos sus términos. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 59, 3er párrafo del RPTFN por encontrarse vacante la vocalía de la 3era Nominación.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese. -

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.02 14:15:38 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.02 15:20:50 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.02 15:20:52 -03:00