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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-73911610-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Junio de 2023

Referencia: Sentencia Expte. Nº 33.268-I y acum. SATTLER NERIS EDUARDO

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 33.268-I -y su acumulado 33.269-I- caratulada “**SATTLER, NERIS EDUARDO s/ recurso de apelación**”

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 18/27 y 93/99vta. la actora interpone recurso de apelación, contra las Resoluciones Nros. 36/2009 (DV RRPA) y 37/2009 (DV RRPA) de fecha 03/06/2009, dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Paraná de la A.F.I.P. - DGI, mediante las cuales se determina la obligación relativa al Impuesto a las Ganancias -períodos 2003, 2004, 2005 y 2006- y el Impuesto a los Bienes Personales –períodos 2005 y 2006- con más sus intereses resarcitorios. Asimismo, se difiere el juzgamiento de la conducta en el Impuesto a las Ganancias por dichos períodos, conforme lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley 24.769; mientras que en el otro tributo se aplica una multa, con sustento en el artículo 46 y 47 inc. a) de la Ley 11.683, equivalente a dos (2) tantos del monto presuntamente evadido.

Plantea la actora la nulidad del procedimiento llevado a cabo en base a dos fundamentos: por un lado, cuestiona las actas labradas por funcionarios de la aduana y, por el otro, manifiesta que el procedimiento administrativo carece de la debida fundamentación, dado que no se ha merituado correctamente la documentación aportada, y se ha hecho uso del método presuncional sobre la base de un indicio –a su criterio- viciado, pese a haber aportado prueba suficiente en contrario.

En ese sentido, sostiene que la prueba rendida sería suficiente para acreditar la existencia de las inversiones con anterioridad al período 2003, como así también que las mismas se continuaron y que responden en sus montos al patrimonio indicado en las declaraciones juradas rectificativas, en relación al inicio del año 2003.

En consecuencia, alega arbitrariedad de la prueba en su conjunto, tanto en su valoración individual -específicamente la Nota del Banco Comercial del 04/06/2007 y el Acta notarial testimonial de la gerente de

inversiones- como global, al no considerar la problemática de la prueba en el exterior. Y manifiesta agravio por la innecesaridad y/o mala utilización del método presuncional.

En cuanto a la multa, señala que no existe impuesto evadido. Fundamenta tal afirmación en la carencia de elementos tipificantes; explica que para que sea aplicable una sanción deben darse supuestos como la voluntad del sujeto y la proporcionalidad entre la pena y la infracción, elementos que no se verificarían, a su entender, en este caso.

Así, concluye que no se encuentra configurado el elemento subjetivo para un ilícito tributario, dado que no hubo intención de dañar al Fisco Nacional al no verificarse maniobra alguna tendiente a disimular operaciones. Y sostiene que el Organismo Fiscal pretende aplicar una sanción por defraudación sin haber demostrado la conducta engañosa o maliciosa mediante hechos externos y concretos, que permita probar el soporte fáctico de la presunción.

Por otro lado, agrega que la sanción que se pretende imponer aparece como abusiva, desproporcionada, arbitraria e irrazonable y su imposición la torna inconstitucional.

Cita jurisprudencia y doctrina que entiende apoyan su postura.

Ofrece prueba documental y testimonial, y solicita se revoquen las resoluciones recurridas, con costas. Hace reserva de caso federal.

II.- Que a fs. 32/46vta. y fs. 122/151vta., el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos que oportunamente le fueran conferidos, reiterando los argumentos vertidos en las resoluciones apeladas y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita el rechazo de los recursos incoados por la actora y se confirme los actos administrativos atacados, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa, se opone a la prueba ofrecida por la actora y hace reserva de Caso Federal.

III.- Que, a fs. 56 bis se abrió la causa a prueba, haciéndose lugar a la prueba testimonial ofrecida a fs. 26/26vta Punto XIII; a fs. 154 se acumuló el expediente Nº 33.269-I a la presente causa; a través del PV-2023-43694642-APN-VOCIII#TFN se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “A”; mediante el IF-2023-49069626-APN-VOCIII#TFN se pusieron las presentes actuaciones a disposición de las partes a fin de que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 185/189 el alegato del Fisco Nacional, no habiendo hecho la actora de ese derecho. Finalmente, con el IF-2023-69414547-APN-VOCIII#FN se pasaron los autos a sentencia.

IV.- Que corresponde a continuación resolver si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho, describiendo en forma preliminar el contexto bajo el cual se desarrolla el presente caso.

Conforme se desprende de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados por el organismo recaudador, en el ejercicio de las facultades que le son propias, dio inicio a un procedimiento de fiscalización a la actora mediante Orden de Intervención N° 221.708 y 280.730 respecto de los Impuestos a las Ganancias y a los Bienes Personales, para los períodos fiscales 2002 a 2006, en ambos casos. En ese sentido, se informa que Sattler Neris Eduardo, CUIT Nº 20-11584493-9, cuya actividad principal declarada consiste en “Servicios Empresariales n.c.p. (CIIU 749.900)”, con cierre de ejercicio el 31 de diciembre de cada año, se encuentra inscripto en el Impuesto a las Ganancias desde 06/1980 y en el Impuesto a los Bienes Personales, desde 05/1991.

Según surge del Informe de Inspección (fs. 213/226 Cuerpo II Impuesto a las Ganancias Actuación N° 221708, fs. 67/78 Cuerpo Impuesto a las Ganancias Actuación N° 280730, fs. 40/53 del Cuerpo Impuesto a los Bienes Personales Actuación N° 221708 y fs. 12/23 del Cuerpo Impuesto a los Bienes Personales Actuación N° 280730) el caso se inicia como consecuencia de la información remitida por la División de Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional Aduanera Rosario, referida al procedimiento efectuado el 16/09/2006 en el Paso de Frontera Puente Internacional Salto Grande - Área de Control Integrado - Zona Primaria Aduanera, conforme lo previsto en la RG Nº 1172/01 (AFIP), que consta a fs. 8/12 del Cuerpo I del Impuesto a las Ganancias –Actuación N° 221708-

En dicho operativo se secuestró la suma de U$S 12.900 no declarados ante el Servicio Aduanero, en su ingreso al país por el Sr. Neris Eduardo Sattler (DNI Nº 11.584.493). También se incautaron los siguientes comprobantes: 1°) copia del ticket de extracción Banco Comercial DEP 009 Salto, de fecha 15/09/2006, caja de Ahorro Nº 011 001 001 000001045, a nombre de Sattler BOURDIN Neris o Grin, por la suma de U$S 12.900.- ; 2°) copia del resumen de la Cuenta Nº 5867632 “Cuenta Inversiones” del Banco Comercial – Salto (estado al 15/09/2006) a nombre de Neris Eduardo a/o Grinovero Sattler Bourdin; 3°) copia del Boleto Nº 5184 (Inversión) de fecha 04/09/2006, a nombre de Sattler Neris Eduardo a/o Grinovero Elsa, por un importe de U$S 149.512,01, cuyo valor nominal (U$S 150.000) figura en el resumen antes señalado.

Posteriormente, funcionarios de la AFIP-DGI determinaron que la cotitular de la cuenta mencionada (Elsa Grinovero, CUIT Nº 27-13013922-7) era la esposa del contribuyente, con alta en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes desde 07/2004. Se verificó que no registra en la AFIP bienes inmuebles ni automotores a su nombre, habiendo únicamente informado al organismo acreditaciones bancarias del año 2005, en el Banco de Entre Ríos S.A., por un total de $ 12.354.

A su vez, de la consulta a la base de datos del organismo, funcionarios de la AFIP-DGI pudieron constatar que la actora había presentado las correspondientes declaraciones juradas de los impuestos y por los períodos auditados, con las siguientes observaciones: a) en las DDJJ originales del Impuesto a las Ganancias (IG), períodos fiscales 2002 a 2004, no declaró ningún tipo de ingresos y únicamente incluyó patrimonio en el país; b) las DDJJ rectificativas presentadas por el IG - períodos fiscales 2004 y 2005- son consecuencia de sendas verificaciones Nº 34038 del 23/06/05 y Nº 186221 del 25/01/07, de la Agencia Sede de la Dirección Regional Paraná, en las que declaró Rentas de 1º Categoría obtenidas por la inspección a partir de la detección de ventas de granos informados en CITI Compras; c) la DDJJ del Impuesto a los Bienes Personales -período fiscal 2002- fue presentada sin movimiento, mientras que las correspondientes a los años 2003 a 2005 informaban únicamente bienes en el país.

En consideración a lo expuesto, con fecha 02/05/07 la AFIP notifica a la actora de la inspección y libra requerimiento impositivo para que presente, entre otros documentos, el Resumen Bancario de la Cuenta de Inversiones Nº 5867632 del Banco Comercial - Dependencia Salto, de la República Oriental del Uruguay (ROU), correspondiente a los ejercicios fiscales 2002 a 2005.

Con fechas 03/12/07 y 06/12/07 el contribuyente presenta DDJJ rectificativas por los Impuestos a las Ganancias y Bienes Personales -períodos fiscales 2002 a 2006- cuyos saldos a ingresar fueron efectivizados los días 07/12/2007 y 10/12/2007 (fs. 117 y 252 Cuerpo Impuesto las Ganancias Actuación N° 221708, fs. 12 Cuerpo Impuesto a las Ganancias Actuación 280730, fs. 5 y 25 Cuerpo de Bienes Personales Actuación N° 280730 y fs. 16 y 55 Cuerpo de Bienes Personales Actuación N° 221708)

En el caso del Impuesto a las Ganancias, el Fisco entendió que el contribuyente no pudo acreditar el

origen de los fondos, por lo que manifiesta que tales DDJJ Rectificativas no conforman la pretensión fiscal, y procede a calcular el Incremento Patrimonial No Justificado, de acuerdo a lo establecido en el art. 18 inc. f) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), tomando como patrimonio en el exterior al inicio del ejercicio 2003 el monto que surge de la DDJJ Original del año 2002 ($ 0.-) y, para el cierre de los posteriores ejercicios -2003 a 2006- considera como diferencia en cada período las inversiones que surgen del Resumen de Inversiones incautado el día 16/09/06. A tales montos se les detrajo el impuesto determinado en las citadas declaraciones juradas rectificativas.

Por otro lado, en el Impuesto a los Bienes Personales, se consideró el Valor Nominal y el precio de compra obteniéndose el Valor de Origen de cada inversión en dólares o euros según el caso, monto que se convirtió a pesos según la cotización de la moneda extranjera correspondiente, arribándose a los montos totales de bienes del exterior al 31/12/2003, 31/12/2004, 31/12/2005 y 31/12/2006. Dichos bienes fueron sumados a los existentes en el país, arrojando saldos a favor de AFIP solamente en los períodos 2005 y 2006, tras ser compensadas las sumas ingresadas en las declaraciones juradas rectificativas presentadas por la rubrada durante los mencionados períodos.

V.- Que, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde en primer lugar expedirse sobre los plantes de nulidad formulados por la actora.

Sustenta la recurrente tal punto en dos argumentos. Por un lado, cuestiona las actas labradas por funcionarios de la aduana y, por el otro, critica el procedimiento administrativo por carecer de la debida fundamentación, ante la falta de análisis de la documentación acompañada y el indicio utilizado para aplicar el método de presunciones previsto por la ley de rito, el que a su parecer se encuentra viciado y se presenta como injustificado por la actividad probatoria desplegada en la etapa administrativa.

En relación a la primer aspecto, referido al acta labrada con fecha 16/09/2006 por funcionarios de la aduana, la actora funda su nulidad en cinco causales: 1°) “toda la causa” reposa en una fotocopia de un aparente resumen bancario del Banco Comercial (Nuevo Banco Comercial S.A.) de Uruguay obtenido ilícitamente el día 16/09/2006 -oportunidad en que la actora habría cruzado el Paso de Frontera Puente Internacional Salto Grande- que, al no ser original ni estar certificada, no podría servir como base documental alguna para sostener el procedimiento; 2°) el acta que habrían labrado los funcionarios aduaneros el día 16/09/2006 no hace mención alguna al secuestro de dicha fotocopia, sino que únicamente refiere a la interdicción del dinero, por lo que el presunto resumen bancario no podría servir de prueba; 3°) el día del cruce de frontera los funcionarios de la aduana habrían extraído del rodado, sin su consentimiento, correspondencia privada que tenía la actora destinada a su abogado y relacionada con causas judiciales en trámite, violando así las disposiciones de los artículos 185 y 237 del Código Procesal Penal de la Nación (CPPN); 4°) por la RG AFIP 1271/01 y en el marco de la infracción que se le imputa a la actora, reglada en el art. 938 del Código Aduanero, los funcionarios actuantes estaban únicamente facultados para requisar el dinero, pero nunca correspondencia o documentación. Sostiene que los agentes, para actuar conforme a derecho, debían contar con orden judicial y dar intervención al juez, según lo dispone el artículo 224 del CPPN. Además, afirma que, si bien el art. 230 bis de dicho cuerpo normativo autoriza a requisa de “*personas e inspeccionar los efectos personales que llevan consigo, así como el interior de los vehículos…*” ella debe ser con “*la finalidad de hallar la existencia de cosas probablemente provenientes o constitutivas de un delito o de elementos que pudieran ser utilizados para la comisión de un hecho delictivo*”. Y observa que tal circunstancia no habría ocurrido en autos toda vez que, a su entender, se la pretende utilizar para un delito distinto, ya que en el momento del procedimiento no tenía ninguna vinculación el supuesto ingreso de una suma de dinero, que excediera lo que dispone la reglamentación, con las tenencias de inversiones en el extranjero. En este sentido, recuerda que, para el caso de encontrarse objetos que evidencien la comisión de un

delito distinto al que motivó la orden, por el artículo 184 -punto 5°)- del CPPN se requiere la comunicación inmediata al juez o fiscal interviniente, circunstancia que tampoco habría ocurrido en autos; 5) el Acta labrada por los agentes no fue leída, por lo que resulta aplicable la disposición del art. 139 del CPPN, y la sanción del art. 140 de dicho cuerpo normativo.

Frente a tales dichos, corresponde remitirse a la legislación pertinente, a efectos de determinar la competencia en la materia.

Así, el "Código Aduanero" -Ley N° 22.415- en su artículo 112 de la Sección II "Control", dispone que: "*El servicio aduanero ejercerá el control sobre las personas y la mercadería, incluida la que constituyere medio de transporte, en cuanto tuvieren relación con el tráfico internacional de mercadería"*. Estableciendo en el artículo 114 que: "*Para el cumplimiento de sus funciones de control, el servicio aduanero adoptará las medidas que resultaren más convenientes de acuerdo a las circunstancias, tales como la verificación de la mercadería en cualquier ámbito en que se encontrare, la imposición de sellos y precintos y el establecimiento de custodias*".

Resulta de entendimiento directo que es competencia de la AFIP-DGA intervenir en todas las cuestiones que hacen al control de personas o mercaderías que ingresan o salen del territorio aduanero. Respecto de la Jurisdicción y Competencia que correspondiere, el artículo 1018 de la Sección XIV "Procedimientos" del mencionado Código prevé que "*1. En los procedimientos por infracciones… corresponderá conocer y decidir en forma originaria al administrador de la aduana en cuya jurisdicción se hubieren producido los hechos…"*, mientras que respecto del "Procedimiento para las Infracciones" que debiera seguirse, el artículo 1080 indica que: "*Las infracciones aduaneras, salvo aquellas que tuvieren previstas sanciones aplicables en forma automática, se juzgarán conforme al procedimiento reglado en este Capítulo*".

De lo expuesto se desprende la improcedencia del reclamo que hace la actora, en esta instancia, de la supuesta nulidad del acta labrada con fecha 16/09/2006, cuando de la normativa antes citada surge que dicho cuestionamiento debió formularse ante las autoridades competentes en el ámbito de la Dirección General de Aduanas del Fisco Nacional.

Por supuesto que, si bien es cierto que la DGI y DGA integran la AFIP, ello no implica que los contribuyentes puedan utilizar indistintamente procedimientos que reglan en una y otra Dirección.

Bajo esta inteligencia, las diferentes críticas que la rubrada achaca al acta cuestionada a fin de obtener su nulidad, se presentan como ajenas al procedimiento de determinación de oficio a través del cual se dictaron las resoluciones apeladas, por lo que la División Revisión y Recursos de la AFIP-DGI no poseía facultad alguna para tratar dicho planteo; siendo correcta la tesitura adoptada por el Juez Administrativo al no tratar los argumentos esgrimidos sobre este punto.

VI.- Que, en lo que se refiere a la supuesta falta de fundamentación de los actos apelados por no valorar la prueba aportada, cabe señalar que, tanto de las distintas piezas que conforman las actuaciones administrativas como de los términos de la Vista, surge una acabada descripción del hecho que desencadenó el proceso de fiscalización, así como de los antecedentes que a partir de entonces sirvieron de fundamento al accionar del fisco, de los que se desprenden claramente cuáles fueron los elementos que tuvo en cuenta el organismo fiscal a fin de proceder a la determinación de oficio de carácter presunta.

En esta dirección, se observa que la auditoría fiscal realizó una minuciosa evaluación respecto de las pruebas ofrecidas –tanto las vinculadas con actas o notas del exterior, como los papeles de trabajo de las declaraciones impositivas presentadas- concluyendo que los documentos aportados por la actora, pese a cumplir

con las formalidades, no demostraban una relación inequívoca entre las inversiones efectuadas en los años 1992 a 1997, y los fondos detectados en los períodos 2003 a 2006 –de acuerdo a la documentación incautada- ya sea por su monto o evolución en el tiempo.

Lo descripto, demuestra el apego del funcionario actuante a los principios que debe proteger. Es decir que, en el caso de autos, se ha cumplido con tal requisito, más allá del acierto o desacierto de la decisión del juez administrativo respecto de las pruebas aportadas y ofrecidas y de la valoración de las mismas, lo que debe ser merituado con el fondo de la causa, pero que no acarrea la nulidad del acto.

Además, tanto de la lectura de los actos apelados como de las actuaciones seguidas por el ente recaudador, no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya incumplido con el procedimiento reglado por la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) para determinar el tributo y/o aplicar las sanciones recurridas en autos. Esto, por cuanto la inspección se realizó en el marco de un procedimiento administrativo concreto, sobre un contribuyente individualizado, donde el mismo tuvo pleno conocimiento de los requerimientos formulados por el Fisco Nacional, conociendo de manera íntegra los alcances de la investigación que se llevaba a cabo y donde se le ha notificado cada uno de los ajustes realizados. Por ende, los agravios vertidos por la apelante como fundamento de la defensa de nulidad intentada, se tratan de una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que *“la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima “no hay nulidad por la nulidad misma”, receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”* (CNACAF, Sala V, junio 4-997 -Sosa Mirta Elena Impuestos B- 2076). Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. "Anteurquiza, Mugo Ramón" - CNACAF. - Sala IV - 26/3/1992 - entre otros), circunstancia que no ha sido acreditada en autos.

De su lado, interpreta este Tribunal Fiscal que: *"...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal [fallo 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho..."* [in re "Mirror Holding S.A”, 15/9/06 expte. N° 20.440-I).

En función de lo expuesto corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin costas atento que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, “Bolland y Cía S.A.”, 21/2/13).

VII.- Que, a continuación, corresponde tratar el planteo de la actora relativo a la innecesaridad y/o mala utilización del método presuncional en el Impuesto a las Ganancias. Dicha posición reposa en que, a su criterio, la prueba rendida sería suficiente para acreditar la existencia de las inversiones con anterioridad al período 2003, como así también que las mismas se continuaron y que responden en sus montos al patrimonio indicado en las

declaraciones juradas rectificativas; siendo improcedente el empleo de presunciones, al existir elementos ciertos y precisos que respaldan los datos volcados en las rectificativas presentadas.

Advierte entonces arbitrariedad de la prueba en su conjunto, y en la valoración de la misma a nivel individual -específicamente de la Nota del Banco Comercial del 04/06/2007 y del Acta Notarial Testimonial de la Gerente de Inversiones- destacando el grado de dificultad que conlleva obtener medidas probatorias en el exterior.

El Fisco Nacional, por su parte, interpreta que "*...el instrumento público y comprobantes aportados a la fiscalización, si bien guardan las formas -legalización, apostillado, etc.- de documentos que se han generado en base a un orden jurídico ajeno al país, no demuestran en forma fehaciente y concreta que las colocaciones en el exterior se originaron en esos momentos, toda vez que son apreciaciones o fundamentaciones basadas en hechos generales y/o comprobantes con operaciones únicamente hasta el año 1998"*.

Entonces sostiene que "*el contribuyente no ha podido acreditar en forma fehaciente que la masa de fondos de inversiones…* [que la actora acredita haber realizado en los años 1992 a 1997]*… tiene relación por monto y tiempo con las inversiones realizadas en los períodos 2003, 2004, 2005 y 2006 que surgen de la documentación incautada por personal de AFIP-DGA"*.

Además, agrega que "*tampoco pudo demostrar la evolución continua del patrimonio del exterior desde el año 1992 hasta el año 2006 y… nunca incluyó en las DDJJ originales presentadas de los Impuestos a las Ganancias y a los Bienes Personales 'patrimonio en el exterior'… de esta manera las presentaciones de las DDJJ rectificativas del Impuesto a las Ganancias y a los Bienes Personales períodos 2002, 2003, 2004, 2005 y 2006 no conforman la pretensión fiscal*" (ver en este sentido el Informe Final de Inspección obrante a fs. 213/226 del Cuerpo de Impuesto a las Ganancias Actuación 221708)

Como consecuencia de ello, y ante la falta de documentación que avale el patrimonio del exterior –tanto al inicio como al cierre- consignado en la DDJJ Rectificativa del Impuesto a las Ganancias 2002 realizada el 06/12/07, los inspectores calcularon el incremento patrimonial no justificado (cfr. art. 18 inc. f) de la ley procedimental) según las pautas ya descriptas en el Considerando IV del presente pronunciamiento.

VIII.- Que, en este contexto, la presente causa se ciñe a determinar si las pruebas agregadas en la instancia administrativa y ante este Tribunal, son suficientes para verificar los activos en el exterior declarados en las DDJJ Rectificativas de la actora, o si por el contrario resulta valida la presunción utilizada por el Fisco Nacional en el ajuste proyectado.

Del análisis de las actuaciones administrativas surge que el contribuyente presentó el día 29/11/2007 una Multinota, con la siguiente documentación: 1°) comprobantes de operaciones de valores correspondiente al mismo número de Cuenta de Inversiones del resumen incautado, pero del ING BANK -fusionado por absorción con el Banco Comercial S.A. en octubre de 2000- sobre una inversión de fecha 19/01/98; 2°) documentación correspondiente a "CTAS CTES No Residentes Especiales USD", de diciembre de 1997 y enero de 1998; 3°) comprobantes respaldatorios del "Contrato de Administración de Inversiones" del Cliente 5867632 del ING BANK, de fecha 05/07/93 y 10/12/96; 4°) Anexo "A" Declaratoria de Apertura de Cuenta Nº 5867632; 5°) Historia del Cliente Nº 5867632 en el ING BANK (Uruguay) S.A. correspondiente a los períodos 01/92 a 04/97. (vide fs. 69/86 del Cuerpo de Impuesto a las Ganancias Actuación N° 221708).

Luego, mediante Multinota del 25/01/08 la rubrada acompañó una Nota del Banco Comercial de la ROU, en la que se describe que: 1°) el ING BANK de Uruguay se fusionó por absorción con el Banco Comercial S.A. en octubre de 2000; 2°) el 31/12/02 el Banco Central del Uruguay dispuso la disolución del Banco

Comercial SA, y la creación del Banco Comercial Fondo de Recuperación de Patrimonio, al cual transfirió los derechos y obligaciones del ex Banco Comercial; 3°) el 27/12/02 se creó la Sociedad Nuevo Banco Comercial SA, que previa licitación resulta adjudicatario el 24/02/2003 de los activos del Banco Comercial Fondo de Recuperación de Patrimonio, comenzando así su operatoria financiera el 24/03/2003; 4°) la cartera de inversiones del Sr. Neris Eduardo Sattler pasó a ser administrada por el Nuevo Banco Comercial SA, a través de la Dependencia Banca Privada Salto. (vide fs. 105/106 del Cuerpo del Impuesto a las Ganancias

Ante dichas presentaciones, el día 16/04/08 la inspección requirió: 1°) detalle del tipo de inversiones incluidas en el resumen oportunamente incautado por la DGA; 2°) los papeles de trabajo de las DDJJ Rectificativas del Impuesto a las Ganancias y a los Bienes Personales -2002 a 2006- presentadas el 03/12/07 y el 06/12/07, detallando en el caso del Patrimonio del Exterior su composición y valuación; 3°) detalle de los conceptos que pretende avalar con la documentación presentada el 29/11/2006, así como toda otra documentación relacionada con la colación de fondos en el exterior y su evolución hasta el año 2006. (vide fs. 128 del Cuerpo de Impuesto a las Ganancias Actuación 221708).

Con fecha 30/04/08, a través de Multinota, la cónyuge del contribuyente menciona que su esposo se encuentra afectado por un ACV (accidente cerebro vascular) que le impide desarrollar tareas complejas -adjuntando certificado médico- e indica que: *"…las inversiones se corresponden con el detalle que le entregaba el banco no contando con ninguna otra documentación, no pudiendo precisar más datos"* y agrega que *"…de acuerdo a mi conocimiento se han declarado como exentos los títulos valores provenientes de Argentina, Uruguay y Brasil por convenios particulares preexistentes dentro del MERCOSUR y que se encuentran respaldados por el Tratado de Montevideo de 1980, teniendo entendido que se han acompañado dictámenes de la Dirección Nacional de Impuestos 1000/2002 y 603/2003 y que en Uruguay gozan de exención"*. Asimismo, adjuntó la siguiente documentación: a) Planilla denominada "Ingresos por año según extracto - gravados" con el detalle por los períodos 2003, 2004, 2005 y 2006 de inversiones en el exterior; b) Planilla denominada "Impuesto a las Ganancias - Ingresos por año según tasas de resumen"; c) Detalle de inversiones del Nuevo Banco Comercial S.A. fechado "Montevideo 15/11/2007" en el cual se consignan siglas de los valores en el exterior, describe su denominación y algunas características de los mismos; d) Papel Notarial de Serie Cm Número 477829 al 477831 expedido el 31/05/07 en la localidad de Salto - República Oriental del Uruguay denominado "Testimonio de protocolización de Solicitud y Acta de declaración" a la Sra. Ivanah Panizza Mattos a pedido del Sr. Neris Eduardo Sattler, Legalizada por la Suprema Corte de Justicia de la República Oriental del Uruguay, con "apostille" del Ministerio de Relaciones Exteriores de la República Oriental del Uruguay y certificada en el Consulado General de la República Argentina.

Con respecto a esta última prueba, del testimonio efectuado por la Sra. Ivanah Panizza Mattos -en su calidad de Gerente de inversiones del Nuevo Banco Comercial S.A.- cabe señalar que: a) manifestó conocer y atender como funcionaria bancaria, desde el año 1992, al Sr. Neris Sattler, mencionando las fusiones, absorciones y liquidaciones sufridas por los bancos involucrados; b) en lo atinente a la conservación de los números de cuentas de inversiones y caja de ahorro, respondió que eran los criterios manejados por los bancos en los procesos de fusión y absorción; y en relación a los depósitos de las rentas en cuentas y caja de ahorro, contestó que también era esa la forma de operar de los bancos; c) explicó que el contribuyente siempre mantuvo en forma permanente inversiones del orden de los dos millones de dólares, consistiendo su operatoria en la capitalización y disposición de las rentas obtenidas, cumpliendo en todos los casos con la legislación uruguaya; d) en cuanto a la documentación en poder del Sr. Sattler declaró que corresponde con aquellos documentos que utilizaban los bancos referidos con los depositantes, dejando constancia que se trata de: 1°) Resumen de Cta. Cte. Especial No Residentes del ING BANK del año 1997 y 1998; 2°) Declaratoria de Apertura de Cuenta del ING BANK; 3°)

Contrato de Administración de Inversiones del ING BANK, fechado 05/07/93 y 1996; 4°) Anexo A - Declaratoria de apertura de cuenta del ING BANK; y 5°) Historia del cliente al 28/04/07, hoja 1 del ING BANK (seis hojas); toda documentación perteneciente a la cuenta 5867632 a nombre de Sattler, Neris Eduardo. (vide fs. 136/142 Cuerpo de Impuesto a las Ganancias Actuación 221708).

En lo relativo a la prueba testimonial dirigida al Sr. Minni Ricardo Pedro, y agregada en autos a fs. 61/62, surge que conoce a la actora desde el año 1985, por su profesión de abogado, habiéndolo atendido ya sea en forma personal o por su carácter de socio en las sociedades Sattler S.A. y Sattler Hnos. S.A., junto al Sr. Eduardo Modesto Sattler (EMS) -padre de Neris-; indica que ambas firmas estaban dedicadas especialmente a la comercialización de autos nuevos y usados, y que debieron cerrar en el año 2000. Aclara que asesoró profesionalmente como abogado defensor al Sr. Sattler especialmente desde entonces, tanto en cuestiones personales como de litigios a consecuencia del cese de actividades de las concesionarias. Afirma que cuando las compañías estaban funcionando, ya el Sr. EMS tenía una cuenta bancaria en el exterior -en ROU- donde depositaba los ahorros en dólares provenientes de su actividad comercial. Continua, diciendo que con el transcurrir de los años el Sr. EMS se aparta del negocio y esa cuenta en Uruguay es continuada por Neris Sattler, quien siguió depositando sus ahorros en dólares provenientes de la concesionaria. Por último, asegura que la documentación que la recurrente traía consigo el día 16/09/06 era para hacer frente a una defensa a su cargo. Explica que la intención era presentar una copia extendida por el banco donde constaran los ahorros personales en dólares que tenía Neris Sattler en esa entidad, y mediante la cual acreditaría su solvencia para asumir la calidad de garante ante sus acreedores.

IX.- Que a tenor de lo expuesto, lo comprobado –en la parte que aquí interesa- se reduce a los siguientes puntos: 1°) la existencia de una cuenta bancaria en dólares –N° de Cliente 5867632- desde enero de 1992 en el ING BANK (ex NMB), originariamente a nombre del padre de la actora, y luego continuada por su hijo Neris Sattler, cuyos fondos nunca fueron declarados ante la AFIP, sino hasta la presentación de las DDJJ Rectificativas del 03/12/07 y 06/12/07, luego de iniciada la inspección pero previo a la Vista de las resoluciones apeladas en autos; 2°) inversiones que –hasta el año 1999- giraban en torno a los dos millones de dólares, capitalizando una parte de la renta y extrayendo sólo una porción de los intereses; 3°) depósitos en dólares al 28/04/97 en dicha cuenta, y saldos positivos expresados en la misma moneda al 31/12/97 y 31/12/98 correspondientes a la “Cta. Cte. No Res. Especiales USD”, relacionados a inversiones realizadas con fondos pertenecientes al mencionado producto bancario (fs. 72/73 y 81 Cuerpo de Impuesto a las Ganancias Actuación 221708); 4°) que pese a las sucesivas administraciones bancarias por las que atravesó la masa de inversiones, siempre se identificó con el mismo número de cuenta/cliente; 5°) el día 31/12/2002 el Banco Central del Uruguay resolvió la disolución del Banco Comercial S.A. –institución por entonces encargada de administrar la cuenta del contribuyente- así como la constitución del Banco Comercial Fondo de Recuperación de Patrimonio; 6°) la ratificación por parte de la Sra. Ivanah Panizza Mattos –en su carácter de gerente de inversiones del Nuevo Banco Comercial S.A.- de la documentación presentada por el Sr. Sattler.

Como se aprecia, toda la actividad probatoria desplegada se centra en el origen y apertura de la cuenta en el exterior, los cambios que se produjeron en las entidades bancarias administradoras, ciertos depósitos efectuados el día 28/04/97 y los saldos –al 31/12/97 y 31/12/98- de una cuenta de inversión; circunstancias éstas ajenas al objeto de la litis, la que –como se dijo- versa respecto de la evolución de las colocaciones financieras en períodos fiscales anteriores al 2002, que permita acreditar la composición del patrimonio del exterior –tanto a su inicio como cierre- consignado en las declaraciones rectificativas presentadas, por los años 2003 a 2006.

Va de suyo, que la existencia de inversiones pretéritas, no demuestran per se que se trate de los mismos fondos aquí cuestionados, sino que se requiere documentación que respalde los cambios de flujos que

puedan llegar a sufrir este tipo de colocaciones a través del tiempo.

También, cabe destacar que el recurrente –pese a contar con todas las posibilidades legales para hacerlo- no ha ofrecido ante este Tribunal ninguna medida probatoria tendiente a convalidar la posición alegada.

En esta línea, corresponde indicar que el Fisco Nacional no contaba con los elementos de certeza necesarios para conocer exactamente la dimensión de la obligación del contribuyente, es por tal razón que funda su determinación en los hechos conocidos que: *"… por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo…"* (cfr. art. 18 de la ley de rito).

Por ende, al contar únicamente con el resumen incautado por la aduana, que abarcaba movimientos desde el 30/10/03 al 04/09/06, y no disponer del saldo de la cuenta bancaria al 31/12/2002 -necesario para la identificación y valoración de los activos en el exterior del ejercicio fiscal 2003- el uso del método presuncional se encuentra prevista en las disposiciones vigentes, y se presenta como pertinente, en el presente caso.

Tampoco debe escapar, en este punto, los contradictorios dichos de la actora, al no consignar en la DDJJ Original del 2002 activos en el exterior, y luego durante el proceso de fiscalización exponer en su DDJJ Rectificativa la existencia de patrimonio en el exterior, sin acompañar documentación que permita dotar de verosimilitud a tal temperamento.

En cuanto al tema indicios, es preciso recordar que el citado artículo 18 –en su último párrafo- prevé que: *"La carencia de contabilidad o de comprobantes fehacientes de las operaciones hará nacer la presunción de que la determinación de los gravámenes efectuada por la ADMINISTRACION FEDERAL en base a los índices señalados u otros que contenga esta ley o que sean técnicamente aceptables, es legal y correcta, sin perjuicio del derecho del contribuyente o responsable a probar lo contrario. Esta probanza deberá fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales. La probanza que aporte el contribuyente no hará decaer la determinación de la ADMINISTRACION FEDERAL sino solamente en la justa medida de la prueba cuya carga corre por cuenta del mismo."*

En este caso, resulta aplicable la doctrina vertida por la Sala B de este Tribunal en la causa "Dadea, Marta Elisa", de fecha 22/12/1983, donde se expresó que *"...resulta evidente que los métodos presuntivos, son alternativas válidas que habilita la ley en favor de la administración para que pueda cumplir sus objetivos, en aquellos casos en que debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias respaldatorias, documentación que no resulte fehaciente e insuficiencias de diversa índole, deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible"*.

Por lo tanto, corresponde coincidir con el Fisco Nacional en el sentido que las pruebas acompañadas no resultan suficientes para generar convicción acerca de la real magnitud y composición de la cartera de activos que tenía la actora al 31/12/2002, que permitan verificar la DDJJ Rectificativa presentada por el contribuyente o proceder a una determinación de oficio a base cierta.

X.- Que, en materia de intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, recordándose 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 c/ DGI, 01/06/2000).

XI.- Que en atención a lo resuelto en los Considerandos IV a X, voto por confirmar las Resoluciones Nros. 36/2009 (DV RRPA) y 37/2009 (DV RRPA) en cuanto determinan tributos e intereses resarcitorios. Con costas

XII.- Que en relación a la multa aplicada en el Impuesto sobre los Bienes Personales -períodos 2005 y 2006- debe señalarse que el artículo 46 de la ley 11.683 exige, para que se configure la sanción allí tipificada, la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

Con respecto al elemento objetivo entiendo que de los documentos obrantes en autos, de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, y con la presentación de las declaraciones juradas rectificativas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En este sentido se ha expedido la Sala C in re "SOFCA S.A. s/recurso de apelación" (18/02/1999), sosteniendo que la sola rectificación de las Declaraciones Juradas no implica de por sí la aplicación directa de sanción, por considerar tal conducta como demostrativa de una voluntad previa de defraudar ni, por el contrario, pueda ser entendida como eximente de toda pena. Toda pretensión punitiva debe basarse en elementos de convicción lo suficientemente contundentes.

Esto es, en lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Por su parte, el elemento subjetivo del artículo 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a las presunciones previstas en el artículo 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo trato se refiere al inciso a) del artículo 47 que establece: "… *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*…".

El citado inciso a) requiere de una "grave" contradicción sobre la determinación de la materia imponible, producto de que se hayan consignado datos inexactos en la documentación de respaldo. Y dicha presunción se apoya a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo existe "gravedad".

Resulta procedente entonces constatar si se verifica el hecho al que alude el inciso a) del art. 47.

Del estudio del caso surge que en las DDJJ Originales de los años 2005 y 2006, la actora había declarado que no poseía activos en el exterior mientras que, consecuencia de la determinación de oficio en estudio, decide presentar las DDJJ Rectificativas en la que corrige el valor de tal patrimonio. Si tomamos en cuenta que éste último monto no es sino el resultado de la gestión del fisco, producto de los hechos ya relatados, sólo puedo concluir que debe darse por acreditado el requisito de grave contradicción que requiere la figura delictiva imputada a la quejosa.

Por lo expuesto, entiendo que queda comprobado el hecho que confirmaría la presunción de una conducta dolosa, correspondiendo confirmar la multa aplicada, con costas.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Vocal Instructor.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar las Resoluciones Nros. 36/2009 (DV RRPA) y 37/2009 (DV RRPA) en todas sus partes, con costas.

Regístrese, notifiíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.26 16:40:32 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 12:06:49 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 15:03:29 -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: 2023.06.28 15:03:30 -03:00