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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-91736032-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 8 de Agosto de 2023

Referencia: Voc XI. Expte. N°38.709-I y su acumulado N°43.179-I caratulado "Costantini, Mariana s/ apelación". Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el **Expte. N°38.709-I y su acumulado N°43.179-I** caratulado "**Costantini, Mariana s/ apelación",**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. La señora Mariana Costantini interpone el recurso de apelación previsto en el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 316/2013, de fecha 11 de noviembre de 2013, y 212/2015, 15 de mayo de 2015, dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2007, intimándole el ingreso de $264.679,97, más intereses resarcitorios, y se le aplicó una multa de defraudación de $794.039,91 con sustento en el art. 46 de la ley, respectivamente.

Surge de los Considerandos de dichos actos que el ajuste se originó en la impugnación de la deuda que la señora Costantini computó en su declaración jurada como *"Nordelta S.A. por lote 67"* que explicó a la fiscalización se originaba en la compra *en comisión* de un lote en el complejo Cabos del Lago, en la Ciudad Pueblo de Nordelta, cuya posesión no había recibido al cierre del ejercicio 2007, al que primero la fiscalización y luego el juez administrativo, le aplicaron la presunción de incremento patrimonial no justificado prevista en el art. 18, inc. f) de la ley 11.683 (t.v.).

Explica en su presentación ante esta instancia que el 5 de junio de 2007 celebró un contrato de Compraventa con Nordelta Administradora Fiduciaria S.A. a fin de adquirir el lote N° 67 del Barrio Cabos del Lago por un precio total de U$S 367.374, el que según dicho instrumento debía cancelar de la siguiente manera: 1) el 5 de junio de 2007, U$S 110.588, que fue abonado por depósito bancario en la cuenta del vendedor; 2) 24 cuotas mensuales de U$S 9.194, cuyo primer vencimiento fue el 5 de julio de 2007; y 3) un saldo de U$S 36.496, a abonar a la fecha de entrega de la parcela según la Cláusula Quinta, en la que se disponía que: *"Una vez terminadas las obras de infraestructura necesarias para brindar servicios de agua potable y cloaca, energía eléctrica, pavimentos de*

acceso y movimientos de suelos según cota de proyecto y abonado por el comprador el precio estipulado en la cláusula sexta en su totalidad, el vendedor entregará al comprador la posesión de la pardela”.

Señala que al 31 de diciembre de 2007 había pagado U$S 110.588, más 5 cuotas de U$S9.194, lo que arrojaba un total de U$S156.558, que convertido al tipo de cambio vigente a esa fecha equivalía a $485.899. Agrega, entonces, que le restaba abonar U$S211.182, equivalente a $665.862,35 que es el monto de la deuda consignada en la declaración jurada original objeto de reparo fiscal.

Sostiene que como la compra del inmueble fue con una entrega futura y que no tenía desde el principio la posesión del inmueble, no lo declaró en el activo, y que como los pagos que iba efectuando constituían un derecho crediticio a su favor, incorporó esa suma a su patrimonio en el rubro Créditos.

Sin embargo, afirma, que por error incluyó como pasivo el monto de $665.862,35 que le restaba abonar, cuando en realidad no debió declararlo como tal.

Asegura que se trató de *“…un error técnico cometido por el profesional que armó la declaración jurada, al computarse un pasivo inexistente, el resultado fue incrementar desmedidamente el monto del consumido que, como se sabe, surge por diferencia entre los ingresos del período y el movimiento patrimonial”*, calificándolo al consumido de desproporcionado e incongruente con lo declarado por los años 2004, 2005 y 2006. Insiste así en que no existió diferencia alguna en la base imponible declarada en el período fiscal 2007, sino que hubo un pasivo registrado en exceso que derivó en un consumo también excesivo.

Por otra parte, señala que además de consignar en la declaración original un pasivo incorrecto, también incurrió en un error al computar un activo de U$S 85.000 ($254.320 al 31/12/07) que, según dice, en realidad no existía porque fue utilizado para cancelar el pago a cuenta efectuado el 5 de junio de 2007, por lo que no se encontraba en posesión del mismo al cierre del ejercicio.

Hace saber que presentó la declaración jurada rectificativa por el periodo fiscal 2007 corrigiendo los errores señalados y consignando los montos correctos del activo, el pasivo y el consumido del periodo, que pasó de $546.176,73 a $134.634,88 en la nueva declaración, por lo que pide que se dé validez a esta última, sustituyéndosela por la original. Pide entonces que se deje sin efecto la pretensión fiscal notificada en la Resolución.

Con respecto a la sanción aplicada en la Resolución N° 212/2015, plantea con carácter previo la prescripción de las acciones del Fisco Nacional para aplicarla y a continuación expone los motivos por los que, subsidiariamente, considera que debe ser revocada.

Por último, ofrece prueba y solicita que se revoquen ambas Resoluciones, con costas.

II. A fs. 53/63 contesta el traslado del recurso la representación fiscal, la que reiterando el criterio expuesto en la Resolución N° 316/2013 por el juez administrativo, señala que *“…no resulta admisible que un contribuyente a efectos de justificar su situación patrimonial y, sobre todo, a efectos de justificar ajustes en el transcurso de un procedimiento de determinación de oficio, modifique su tenencia en efectivo…”*, y agrega que *“…las disponibilidades declaradas no pueden –en principio- ser modificadas por el contribuyente, siendo responsable legalmente por lo declarado en los términos de los artículos 11, 13 y concordantes de la ley de rito”*. Sostiene, además, que la recurrente no rectificó a la misma vez la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales del mismo período fiscal, sino que mantuvo la disposición de fondos por $264.265, y que de no haber disminuido el monto del efectivo al cierre, su consumido hubiera sido negativo en $119.685.

Dice, por último, que la recurrente no probó que los U$S85.000 fueron aplicados a la cancelación parcial del lote, ya que no hay comprobantes que así lo acrediten, por todo lo cual solicita que se confirmen sus Resoluciones, también con costas.

A fs. 201 obra la sentencia del Tribunal en Pleno en la que se resuelve la acumulación del Expte N°43.179-I al N° 38.709-I.

A fs. 75 se ordena la producción de la prueba pericial e informativa y a fs. 89 la testimonial, las que tramitan hasta fs. 217, en que se hace saber a las partes que en virtud de los decretos 281/18 y 286/18 publicados en el Boletín Oficial el 9 de abril de 2018, esta Sala quedó integrada por quien suscribe como Vocal Titular de esta Vocalía y por los Dres. Edith Viviana Gómez, Vocal Titular de la 10° Nom. y Daniel Alejandro Martín, Vocal Titular de la 12° Nom.; en dicho auto también se elevan las actuaciones a su consideración.

A fs. 220 se ponen los autos a alegar, obrando los respectivos alegatos de la recurrente y del Fisco Nacional a fs. 221/228 y 229/233.

Por último, a fs. 236 se llaman los autos a sentencia.

III. Corresponde establecer si las Resoluciones apeladas se ajustan a derecho, para lo cual debe resolverse si se dan los presupuestos para la aplicación de la presunción del incremento patrimonial no justificado -art. 18, inc. f) de la ley 11.683 (t.v.)-, en la que el Fisco Nacional sustenta su determinación -y consecuente sanción-, al imputarle a la señora Costantini haber declarado un pasivo de $665.862,35 con Nordelta Administradora Fiduciaria S.A., al que califica de improcedente.

Es importante tener en cuenta a la hora de resolver que no controvirtió el juez administrativo el importe de la operación ni los pagos efectuados al 31 de diciembre de 2007, ni tampoco los pendientes a esa fecha, sino únicamente la realidad del pasivo computado por la señora Costantini en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2007.

Como ya se dijo, el criterio que éste adoptara fue el de sostener la improcedencia del mismo porque, según afirma, *"…no posee su contrapartida en el activo, ya que el inmueble a la fecha de cierre no había sido incorporado al patrimonio por no existir a ese momento escrituración ni posesión"*¸ ya que al cierre del ejercicio sólo había pagado $485.899,39 como anticipo que fue declarado como crédito en el país.

También es relevante tener en cuenta que la señora Costantini en el curso de la fiscalización, por nota del 29 de diciembre de 2011, reconoció que el pasivo era inexistente a esa fecha porque, según dijo, no tenía la posesión del inmueble, y rectificó su propia declaración jurada del período fiscal 2007 en la que modificó el activo y el pasivo y, por diferencia, el consumido del período fiscal en cuestión.

Es a partir de ello que, dice el juez administrativo que *"…si bien la responsable reconoció la inexistencia del pasivo exteriorizado en su declaración jurada original presentada, modificó la tenencia de efectivo al cierre, aduciendo que dicho efectivo se había utilizado para la cancelación del lote adquirido, conllevando además que el monto consumido pase de $546.176,73 a $134.634,38, o sea una disminución del mismo de $411.542,35"*.

Sostiene también que *"…no resulta admisible que un contribuyente a efectos de justificar su situación patrimonial y, sobre todo, a efectos de justificar un ajuste en el transcurso de un procedimiento de determinación de oficio, modifique su tenencia de efectivo declarada al cierre del ejercicio 2007"*.

De lo que se trata entonces es de analizar la controversia a la luz de los arts. 11 y 13 de la ley 11.683 (t.v.) y de determinar si se dan los supuestos de aplicación de la presunción legal prevista en el art. 18 de la misma ley en relación al pasivo que la Sra. Constantini declarar en su presentación original.

Cabe recordar que el art. 11 dispone que la determinación de los gravámenes nacionales se realiza mediante declaraciones juradas que deben presentar los contribuyentes, mientras que el art. 13, en el texto vigente antes de la reforma de la ley 27.430 que es el que aquí interesa, disponía que, "*La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. 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"*.

Entonces, si bien esta última norma contemplaba –y aún hoy lo hace- la posibilidad que un contribuyente rectifique en menos su declaración jurada, ello es procedente en caso de error en dicha declaración que es, precisamente, lo que aquí debe verificarse si realmente tuvo lugar. Y es allí donde la prueba no abona los agravios esgrimidos por la Sra. Constantini.

En efecto, aun cuando se admitiera el yerro al incluir el pasivo de $665.862,35 en la declaración jurada por el saldo pendiente de pago por la adquisición del Lote 67 con Nordelta Administradora Fiduciaria S.A., en particular a partir de las manifestaciones de dicha firma al contestar el requerimiento que le cursara la fiscalización interviniente y al contestar el oficio que se librara en este Tribunal también, no justifica la Sra. Constantini debidamente el segundo error que invoca haber incurrido en la misma declaración al incluir como activo la suma U$S85.000 que, además, dijo haber destinado al pago de parte del precio del lote y que por ello no poseía al cierre del ejercicio.

Lo cierto es que el único respaldo probatorio de esta operación es el testimonio del contador interviniente en la confección de la declarar jurada original que al testimoniar ante este Tribunal a solicitud de la recurrente –ver acta a fs. 214- se atribuyó el error y lo justificó en su *falta de experiencia* o *por falta de revisión,* manifestación que, al menos en este ámbito, no incide en el debido cumplimiento fiscal por parte del contribuyente, máxime porque el contador dijo que la información la obtuvo de la propia Sra. Constantini, su clienta. Agregó en el acta que se labrara en este Tribunal que no recordaba si le habían sido exhibidos los comprobantes, lo que deja desprovista de prueba a la su defensa.

La declaración jurada original confeccionada en tales condiciones, según las manifestaciones hechas por el profesional interviniente, rectificada años más tarde ya iniciado y en curso el procedimiento de fiscalización, deben ser analizadas en conjunto con la prueba pericial contable rendida también en sede de este Tribunal que obra producida a fs. 109/113.

Allí, se pregunta a los expertos "De no haber disminuido el monto del efectivo al cierre del año 2007, es decir manteniendo la suma de $264.265 de dinero en efectivo en el activo, con la simple eliminación del pasivo declarado por parte de la actora en su declaración jurada original, se solicita a los peritos que determinen cuanto hubiera arrojado en su ecuación patrimonial el monto consumido".

La respuesta de ambos, en forma conjunta, es que el consumo del período hubiera sido negativo en ($119.685,62).

Es por ello que debe concluirse que los hechos, analizados en conjunto y concatenados, dan cuenta que lo que la

recurrente denomina como *errores técnicos* incurridos por su contador en la declaración jurada, en realidad, fueron correcciones que se realizaron al amparo del art. 13 de la ley 11.683 una vez iniciado el procedimiento de fiscalización y ante las inconsistencias detectadas en el pasivo declarado originalmente que al no haber sido debida y suficientemente explicadas, llevaron al juez administrativo a presumir la existencia del incremento patrimonial no justificado en el período fiscal 2007.

Así, los elementos colectados por la fiscalización, desarrollados en las actuaciones administrativas y luego por el juez administrativo en los Considerandos de la Resolución, y los propios actos de la contribuyente, son suficientes para fundar la aplicación de la presunción del art. 18, inc. f) de la ley 11.683 en que ha encuadrado la pretensión fiscal notificada en la Resolución, sin que se hayan formulado agravios, ni rendido pruebas con entidad suficiente para desvirtuarlos.

Por lo expuesto, corresponde confirmar la determinación de impuesto e intereses efectuada en la Resolución N°316/2013, con costas.

IV. En cuanto a la sanción impuesta en la Resolución N°212/2015, corresponde tratar en primer término la defensa de prescripción, ya que de prosperar resultaría innecesario el tratamiento del resto de los agravios.

Alega la Sra. Constantini que el plazo para imponer la multa respecto de la omisión imputada en el período fiscal 2007 inició el 1° de enero de 2009 y culminó el 1° de enero de 2014 y que la causa penal que se le iniciara el 10 de marzo de 2014 por evasión fiscal (art. 1, ley 24.769) culminó por sentencia que quedó firme el 10 de julio de 2014, por ende a dicha fecha ya había transcurrido el plazo de 5 años previsto en el art. 56 de la ley 11.683.

El Fisco Nacional, por su parte, al contestar el recurso de apelación en esta instancia invoca el art. 65, inc. d) de la ley 11.683 y que el plazo fue suspendido en virtud de la promoción de la denuncia penal el 10 de marzo de 2014; sin embargo, a esa fecha las facultades para sancionar ya habían prescripto. Es por ello, que invoca también la suspensión de un año dispuesta en el art. 17 de la ley 26.860 (B.O. 3.6.2013), pero a la fecha de su sanción el plazo ya se encontraba en curso.

Por lo tanto, en base a lo ya dicho por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reiteradas ocasiones con respecto a que “Las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario.” (conf. “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L.”, Fallos 303:1548) se desprende que, por aplicación del principio de irretroactividad de la ley penal más gravosa para el infractor, le asiste razón al recurrente cuando alega que dicha causal no puede ser aplicada al caso.

Al respecto, la Cámara que ejerce de alzada de este Tribunal al fallar en la causa “Acifer S.A.”, el 14 de septiembre de 2004, expresó que “…*la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en la percepción de la multa no altera la naturaleza principalmente punitiva de dicha sanción tributaria y que ello conduce a la aplicación de los principios del Código Penal (confr. Fallos: 267:457; 287:76, entre otros). En ese sentido, el art. 2°, primera parte, del Código Penal se dispone que "si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho*”.

También sostuvo que “*Lo expuesto por dicha norma comprende no sólo la nueva ley más benigna, sino también la ultraactividad de la ley anterior más benigna. De tal modo, el principio de irretroactividad de la ley penal,*

contenido en el art. 18 de la Constitución Nacional debe entenderse en el sentido de que impide la aplicación de una norma más gravosa, posterior al momento de la comisión del hecho (Conf. Sebastián Soler "Derecho Penal Argentino", t. I, pág. 205)". Y concluyó en dicha oportunidad que *"… la suspensión de la prescripción por el término de un año dispuesta por el art. 10 de la ley 24.587, no puede ser aplicada en estos autos, toda vez que dicha norma fue sancionada cuando ya había comenzado a correr el curso de la prescripción del fisco para aplicar sanción"*.

Dicha jurisprudencia fue reiterada en fecha reciente en "Álvarez Hnos.", del 23 de diciembre de 2021, en relación a la suspensión dispuesta por la ley 26.476 (BO 24.12.2008), en oportunidad en la que dijo que "*… la suspensión del artículo 44 de la Ley Nº 26.476 no resulta aplicable, ya que importa agravar la situación del infractor. […] En un supuesto análogo al de autos, en tanto que también se discutía la validez de la aplicación de una clausula legal que disponía la suspensión de la prescripción frente a una multa (en sentido similar al art. 10 de la Ley Nº 24.587), la Corte Suprema expuso que su aplicación al caso concreto, importaría juzgar al actor con base a una norma posterior más gravosa, con transgresión del principio constitucional que impide tal retroactividad (conf. art. 18 de la Constitución Nacional) y del principio general de la ley penal más benigna contenido en el artículo 2º del Código Penal (conf. Fallos: 287:76). Al respecto, en el precedente de Fallos 287:76 aclaró que "esa garantía comprende la exclusión de disposiciones penales posteriores al hecho infractor -leyes "ex post facto"- que impliquen empeorar las condiciones de los encausados, según ha quedado establecido como una invariable doctrina (Fallos: 17:22, 31:82, 117:22, 48 y 222, 133:216, 140:34, 156:48, 160:114, 169:309, 184:531,197:569; 254:116, consid. 19°).*"

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la multa aplicada en la Resolución, con costas.

El Dr. Martín dijo:

I.- En las presentes actuaciones el Fisco Nacional imputa a Mariana Costantini un incremento patrimonial no justificado, que la recurrente repele explicando que se trató de errores en la confección de la declaración jurada original del Impuesto a las Ganancias 2007, en la cual se incluyó un pasivo que no era tal y una tenencia de moneda extranjera inexistente. Todo ello se rectificó quedando como derivación una reducción del monto consumido.

En primer lugar como introducción al tema cabe preguntarse si se **incrementó el patrimonio** efectivamente respecto de la declaración jurada original? Al eliminar el pasivo (inexistente o ficticio) el patrimonio aumenta al igual que si se hubiera incorporado un activo (un bien que hasta allí se encontraba oculto). Pero como se explica ese aumento? ¿con qué fondos se lo financia?. Con a) ingresos gravados o exentos o no gravados, o b) un menor consumo.

Esto último es lo que sustenta la recurrente en los presentes actuados y ello requiere un análisis posterior del mismo calibre que si se intentara explicar el incremento con la obtención de ingresos. Prima facie un **incremento patrimonial** pudo haberse generado por la omisión de ingresos, sin embargo el incremento podría justificarse y en consecuencia desprenderse/liberarse de la figura que contempla el artículo 18 inc. f) de la Ley 11.683 –incremento patrimonial **no justificado**-. Ej. Si el bien que se incorpora (efectivo, rodado, inmueble, etc) encontrara su origen en la omisión de un ingreso exento, no gravado, prescripto, u otro, la rectificación restablecería la partida doble y el incremento patrimonial pasaría a estar "justificado" impositivamente.

A su vez si se tratara de un pasivo puntual inexistente, similares motivaciones permitirían arribar a idéntico resultado (ej. Una deuda efectivamente cancelada antes del cierre del ejercicio que sin embargo se la incluyó en la

declaración jurada original como pasivo podría encontrar su justificación en ingresos que por su encuadre técnico están fuera de la tributación).

En el polo opuesto se puede encontrar la falta de demostración del origen del ingreso que pudiera justificar el incremento patrimonial, con lo cual allí sí, estaríamos frente a un **incremento patrimonial no justificado.**

Como se puede apreciar con estos dos extremos, el resultado frente al Impuesto a las Ganancias puede variar, según lo que se haya aportado y colectado para demostrar el origen del incremento.

Ahora bien al inicio se dijo que también podría explicarse el incremento patrimonial por un menor consumo respecto del originalmente declarado. Y ello requiere una profundización similar a la realizada en los párrafos anteriores respecto de los ingresos. La determinación de ese monto se obtiene por diferencias patrimoniales –inicio y cierre- combinado con los ingresos gravados/exentos/no gravados, representando todo el gasto personal –compras/servicios- en que el contribuyente incurrió durante cada período fiscal. Como principio general de tratarse de bienes los mismos deberían estar formando parte del detalle de bienes que conforman el activo personal, inclusive la normativa vinculada lleva a identificar/individualizar los bienes del hogar en un rubro especial. Está claro que el monto del "consumido" no representa exactitud y mucho menos exige la identificación de cada uno de los gastos. El concepto termina siendo una variable de ajuste que encierra diferentes subconceptos siendo algunos verdaderos gastos personales, y en otros bienes de poco valor que quizás por vida útil deberían exponerse patrimonialmente como un activo/bienes, que sin embargo quedan abarcados por el paraguas del "consumo". Inclusive un error involuntario de registrar un bien pero a un valor menor al de su costo, inmediatamente impacta como un menor o mayor "consumo" cuando en rigor no lo es.

El "consumo" que se incorpora en la determinación del impuesto a las ganancias, es un concepto ligado a la "razonabilidad" y no a la "exactitud". Su exteriorización permite, entre otros, estimar por vía indirecta si los ingresos que debieron tributar el gravamen, efectivamente lo hicieron.

Entonces una mutación entre los rubros "bienes" y "consumo", podría ser posible solo en caso que se demuestre una escasa significación, o aún en un caso de mayor importancia, que el monto del consumido guarda relación con el resto de la situación patrimonial y de ingresos de la persona analizada. Y por supuesto compete analizar las razones que pudieron conducir al error, jugando un papel trascendente la prudencia del factor tiempo

Algo similar ocurre con la inclusión de pasivos que en la realidad no son tales, ya que sin afectar el resto de los bienes y/o pasivos ni los ingresos, su cálculo global lleva a impactar directamente sobre el consumo. Está claro que en general y en esta materia en particular un abultamiento de pasivos lleva a pensar en la simulación de ingresos que efectivamente se percibieron y que servirían para explicar la tenencia de bienes o un consumo explícito, y que entre diferentes alternativas podrían provenir de una fuente de ganancias alcanzada por el impuesto.

Ahora bien, considero que el consumo no puede ser variable de ajuste de cualquier acto que detecte el fisco en el desarrollo de su labor fiscalizadora, pero debe existir la posibilidad de discernir entre el error técnico, la omisión o el dolo.

II.- En el presente caso, se observa que la incorporación de un pasivo inexistente –en el marco de la partida doble impositiva- llevó a aumentar indebidamente el monto asignado al "consumo" y de haberse mantenido esa situación irregular en el ejercicio/s siguiente/s hubieran sido necesarios los fondos para cancelar el pasivo. De todas formas no se observa prima facie de acuerdo a los antecedentes colectados por la fiscalización que por sí sola –registrar un pasivo inexistente- se pudiera tratar de una maniobra que hiciera pensar que se intentó quitar de

la tributación sumas que requerían fortalecer el “consumo”, quizás porque el Fisco Nacional no avanzó en esa línea de razonamiento.

Continuando el análisis se verifica que el error esgrimido no podría haber sido rectificado per-se, pues la eliminación del pasivo, tal como surge del informe pericial, hubiera arrojado un consumo negativo, que a todas luces hubiera permitido a cualquier especialista advertir que dicha situación era imposible llevarla a la contabilidad fiscal, por ausencia de su contrapartida, arribando a la conclusión que estaban exteriorizados los ingresos necesarios para equilibrar dicha carencia o monto negativo. A pesar de la prueba testimonial producida en la que el Contador Público actuante convocado en calidad de testigo, asegura que la inclusión indebida del pasivo se trató de un error personal por falta de experiencia o de la debida revisión, lo cierto es que la situación no puede ser corregida como una mera cuestión formal, atento que el saldo negativo de consumo que surgiría de la corrección, convierte la situación en algo más complejo. Entonces la situación exige ser combinada con alguna otra explicación, que en el caso, casualmente, se manifiesta en forma concomitante que se habría producido otro error en sentido contrario, al haberse declarado una tenencia de dólares (U$S 85.000) que según la recurrente tampoco responde a aquella realidad, pues según su exposición sería parte de lo que se abonó durante el ejercicio 2007 como adelanto de la compra del lote 67 – Barrios Cabo del Lago -.

En rigor no se está frente a una simple disminución del consumo, sino de un consumo negativo estabilizado con la eliminación de un activo como forma de equilibrar el consumo, y así obtener un monto que resulte razonable. Entonces a mi entender la disminución del consumido pasa a ser un primer eslabón -prima facie atendible-, pero su saldo negativo y la posterior eliminación del activo pasan a ser esenciales en mi análisis, ello sin perjuicio de los tiempos dispuestos para la corrección. En la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2007, casualmente, había una disponibilidad de 85.000 dólares que en la rectificativa se niegan pues esos fondos permitieron recomponer el monto negativo del consumido y restablecerlo a un monto positivo, por supuesto diferente del originalmente calculado, pero no determinante para la resolución del caso.

En resumen ¿puede aceptarse la utilización de un rubro en expectativa? Si una fiscalización detectara consumos insuficientes se utiliza -como en este caso los U$S 85.000 disponibles-, caso contrario quedan confirmados los montos de la tenencia?. En la testimonial el profesional que atestiguó, en el punto 10 dijo “..que consignó la cifra señalada en el interrogatorio como dinero en efectivo. Agrega que coincidía con el saldo declarado el 31/12/2006” La pregunta que dio origen a esa contestación decía “Para que diga si sabe y le consta que en la mencionada declaración jurada se incluyó el monto de $ 254.320 en concepto de dinero en efectivo”. Como se puede apreciar, si bien en el primer caso –deuda inexistente- se trataba de una cuestión técnica y asumió el error personal, en este caso la pregunta no plantea ninguna apreciación en busca de clarificar sobre las circunstancias en las que se produjo el error. No dice si fue consultada la recurrente sobre el saldo de U$S 85.000; si fue una decisión personal; o si no existieron confirmaciones por parte de la recurrente aún cuando hubiera sido una registración automática respecto del cierre de ejercicio anterior o si no se efectuó una conciliación mínima de saldos en efectivo, etc, etc.

Admitir en esta instancia que se desactive un bien fungible, sin razones y pruebas precisas, abriría la puerta a que a falta de un activo disponible se lo reemplace con otro pasivo. En ese sentido, no se demostró la trazabilidad en el pago de los anticipos del Lote 67 con los fondos que ahora se desconocen, habiendo otros ingresos en la misma moneda durante el ejercicio. El intento defensivo no encuentra un correlato razonable entre los hechos y el accionar desplegado.

Un dato no menor y que permite formarme opinión sobre el tema, lo constituye la ventana de incertidumbre que abre el propio contribuyente, cuando en su presentación de la Multinota de fecha 29 de diciembre de 2011

(obrante a fs 506 de los aa), informa que el pasivo consignado en 2007 de $ 665.862,35 no era tal, pero habiendo transcurrido más de 3 años y medio desde el supuesto error, aún no consideraba oportuno presentar la declaración jurada rectificativa, ya que asegura que **“cuando corresponda presentar las declaraciones juradas rectificativas quedará aclarado”**, hecho que se produjo un año y medio después (24 de junio de 2013, el mismo día que se dio contestación a la vista del inicio del proceso de determinación de oficio). Por demás resulta llamativo que en esa oportunidad no se hiciera referencia a la improcedencia de haber declarado un saldo de U$S 85.000.Este comportamiento hace suponer que hasta ese momento no advirtió el error, por lo que cabe preguntarse si el error se volvió a reiterar en el año 2008, ya que el patrimonio inicial de este último año de las declaraciones juradas originales contenía dos rubros inexistentes un saldo de U$S 85.000 y un pasivo de $ 665.862,35. También ¿reiteró el error y dispuso de ese saldo de efectivo para justificar incremento de patrimonio y/o consumo en 2008? O por el contrario se partió del saldo correcto, con ambos rubros eliminados al inicio del ejercicio 2008, entonces en este caso se admitió el error y exprofeso no se rectificó el año 2007?.

Por lo que se puede apreciar además de no tratarse de rectificaciones espontáneas y previas a la fiscalización como sucedió en los antecedentes jurisprudenciales que se citan, sino que son consecuencia del accionar del Fisco, quedan a la luz serias irregularidades en el accionar de la recurrente, como ser que rectificó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del año 2007, cinco años después de su presentación original, observándose que no aclaró el comportamiento asumido en los años posteriores, especialmente el 2008 en donde el inicio es un espejo del cierre 2007. Que a su vez redujo a destiempo el consumo original de $ 546.176,73 a $ 134.634,38, bloqueando prácticamente el posible accionar del Organismo recaudador a fin de verificar la razonabilidad de esa disminución. La diferencia se tradujo en un incremento de patrimonio por $ 411.542,35.

Que ello, así considero que el cargo efectuado debe ser confirmado, junto con los intereses resarcitorios calculados en conformidad con el art. 37 de la ley Nº 11.683 -t.o. 1998 y mod.-

III.- Que corresponde analizar la sanción aplicada en los términos del artículo 46 de la Ley 11.683, respecto de la cual se advierte que la conducta de la aquí recurrente ha sido ponderada en forma adecuada por el Juez Administrativo en razón de que su accionar no encuentra correlato con los hechos esgrimidos en su defensa, conforme fuera ya puesto de resalto.

Que del análisis de las circunstancias de hecho efectuado en los Considerandos precedentes se desprende que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la Sra. Costantini en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones jurada engañosa, sin que existan elementos que justifiquen un reencuadre de la conducta, o la consideración de un supuesto de error excusable.

IV.- Por lo cual, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que adhiero a lo expresado en el Considerando III del voto de la Vocal Instructora y en consecuencia, corresponde confirmar la determinación del impuesto a las ganancias conforme surge del acto apelado en autos con más los intereses resarcitorios intimados.

II- Respecto de la sanción impuesta, adhiero a lo expuesto en los Considerando III y IV del voto del Dr. Martín en cuanto se dispone el rechazo de la defensa de prescripción opuesta por la actora sobre este punto y se confirma la multa aplicada en autos.

III- Por todo ello, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas a cargo de la parte

vencida.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar las Resoluciones Nros.316/2013 y 212/2015 en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional de la siguiente manera:

1. Por su actuación en el Expediente N° 38.709-I:

a. $20.665, por la representación procesal y $51.663, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en la primera y segunda etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b. $42.879, equivalente a 2,22 UMA para la representación procesal y $107.198 equivalente a 5,54 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la actividad desarrollada en la última etapa, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

2. Por su actuación en el Expediente N° 43.179-I:

a. $23.292, por la representación procesal y $58.230, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas en la primera y segunda etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b. $26.370, equivalente a 1,36 UMA para la representación procesal y $65.925 equivalente a 3,41 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la actividad desarrollada en la última etapa, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

3. $21.135 al Contador Público Carlos Alberto Louit por su actuación como perito del Fisco Nacional, teniendo en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley N° 16. 638/57.

Las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.08 11:29:57 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.08 11:31:14 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.08 11:40:09 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.08 11:40:10 -03:00