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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-99458945-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 25 de Agosto de 2023

Referencia: Sentencia: Sala A VOC N° 1 - Expte. N° 43.700-I "MAROLDA, ALEJANDRO s/ recurso de apelación"

En la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Agustina O’Donnell (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el expediente **N° 43.700-I,** caratulado: **“MAROLDA, ALEJANDRO s/ recurso de apelación”**.

La Dra. Agustina O´Donnell dijo:

I.- El Sr. Alejandro Marolda interpone el recurso de apelación previsto en el inc. b) del art. 76 de la ley 11.683 contra la Resolución N° 158/2015 (DV DEOA), dictada el 26 de junio de 2015 por la División Determinaciones de Oficio “A” del Departamento Técnico de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias del período fiscal de 2008, intimándola a ingresar la suma de $23.849,26, más intereses resarcitorios.

Además, se le aplica una multa por defraudación de $71.547,78 presumiendo el dolo en su conducta a partir de los incs. a) y b) del art. 47 de la misma ley.

II.- En su presentación ante este Tribunal, el Sr. Marolda, de profesión arquitecto, explica que el ajuste notificado en dicho acto es consecuencia de gravarle rentas presuntas por dos inmuebles. Uno, ubicado en la calle Paraguay 776, piso 1° de la CABA, y otro en la calle Rosales al 2600, piso 11, Olivos, Provincia de Buenos Aires.

Sostiene la improcedencia de la pretensión fiscal porque el primero, el de la calle Paraguay, es su lugar de trabajo (estudio de arquitectura), además que allí constituyó su domicilio fiscal; el otro era en aquel entonces (y señala que continua siendo -ahora como propietaria) la vivienda de su hija.

En efecto, manifiesta que este último inmueble lo ocupaba su hija, por lo que en la práctica era una *extensión de su vivienda.*

Agrega que en el año 2011 se lo donó a su hija, consolidando así una situación familiar clara, razonable y ajena a

la idea de *ganancia*. Es decir, no se trata de un inmueble de recreo, ni cedió gratuitamente su uso, en los términos del art. 41 de la ley del gravamen que es la norma aplicada por el juez administrativo.

Desde el punto de vista de la economía del impuesto, se refiere al uso personal de ambos inmuebles y destaca que no pueden generar las *ganancias* que se le atribuyen en la Resolución.

En cuanto a la sanción aplicada en dicho acto, explica que al no haberse configurado el hecho imponible la obligación fiscal nunca nació, por consiguiente difícilmente se le puede imponer una multa por evadir una obligación que nunca existió.

Por otro lado, explica que la defraudación fiscal del art. 46 de la ley 11.683 es una figura inequívocamente dolosa, y en este caso no concurriría el elemento subjetivo que requiere el tipo. Sostiene así que se omitió explicar en la vista y en la Resolución que en qué habría consistido el engaño o la ocultación maliciosa.

Agrega que, si hipotéticamente el impuesto se pagó en menor medida no habría lugar a la defraudación, porque no se le puede imputar una conducta culposa. Manifiesta que no se sanciona el "simple no pago" sino la actividad desarrollada tendiente a no pagar al Fisco Nacional.

Aporta prueba documental y ofrece prueba informativa, y solicita entonces que se revoque la Resolución, con costas.

III.- A fs. 43 el Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por el recurrente.

Informa que la Resolución fue dictada a partir de lo dispuesto en el art. 41, inc. g) de la ley del impuesto a las ganancias y del art. 56 de su decreto reglamentario, en relación a los dos inmuebles sobre los cuales el Sr. Marolda no había declarado renta alguna. En cuanto a la liquidación, explicó que adoptó los valores declarados por él mismo en el período fiscal 2007.

Por otra parte, en cuanto a la multa, dice que el Sr. Marolda incurrió en una conducta susceptible de ser encuadrada en las previsiones del art. 46 y 47, incs. a) y b) de la ley 11.683, ya que consignó datos inexactos en su declaración jurada con grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Solicita por ende que se confirme la Resolución en todas sus partes, también con costas.

IV.- A fs. 58 se abre la causa a prueba y se hace lugar a la prueba informativa ofrecida al Consejo Profesional de Arquitectura y Urbanismo de la Ciudad de Buenos Aires, la que obra agregada a fs. 67. A fs. 75 se clausura el período probatorio, y a fs. 83 se elevan los autos a conocimiento de la Sala. A fs. 84 se ponen los mismos a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, que obran agregados a fs. 89/91vta. y 92/94. Finalmente a fs. 95 se pasan los autos a sentencia.

V.- Corresponde ahora resolver sobre la legitimidad de la Resolución.

Para ello cabe tener en cuenta que el Sr. Marolda fue objeto de un procedimiento de fiscalización en el marco del cual se le detectaron varias inconsistencias, en particular en concepto de incremento patrimonial no justificado por depósitos en cuentas bancarias en el exterior en el período fiscal 2006 sin declarar que luego de una medida para mejor proveer dictada en sede administrativa se dejó sin efecto, y, en lo que a este Expediente interesa, no haber declarado rentas presuntas por dos inmuebles de su propiedad en el período fiscal 2008.

Sobre dichos inmuebles, el juez administrativo aplicó la presunción del inc. g) del art. 41 de la ley del gravamen que dispone que, *"En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la primera categoría, y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos: … g) El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado."* Por su parte, el art. 56 de la reglamentación dispone que *"A los fines de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 42 de la ley, se considera valor locativo el alquiler o arrendamiento que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el inmueble o parte del mismo que ocupa o que cede gratuitamente o a un precio no determinado"*.

Cabe referirse en primer término al inmueble ubicado en la calle Paraguay 776.

Es evidente que allí hay un edificio de varios pisos y unidades.

El Sr. Marolda constituyó domicilio fiscal en el ubicado en la PB, el contrato de alquiler que adjuntó como prueba en las actuaciones administrativas se refiere al piso 9°, las facturas de gas, teléfono, agua y electricidad que también acompañó y obran en copia en este Expediente tienen como dirección a la Unidad de la PB (fs 25/27 y 29), y la informativa al Consejo Profesional de Arquitectura y Urbanismo de la Ciudad de Buenos Aires también lo localiza a él como matriculado para el ejercicio profesional pero en otra unidad, la del 7° (fs. 67).

Sin embargo, el inmueble respecto al cual la Administración tributaria le atribuye omisión de declarar rentas de primera categoría es el ubicado en el 1° piso del mismo edificio, respecto al cual no niega que sea titular y sobre el cual la única prueba ofrecida es una boleta impuesto inmobiliario de ARBA de un inmueble que no se puede identificar.

Así las cosas, la propia prueba rendida por el recurrente arroja que en el ejercicio 2008 su actividad profesional no se llevó a cabo en el piso 1° como sostiene en el recurso, sino a lo sumo en otros del edificio que no forman parte de la determinación de oficio aquí recurrida.

En resumen, el Sr. Marolda tuvo el ajuste por rentas presuntas por el inmueble ubicado en el piso 1°, acompañó servicios correspondientes a la planta baja y la prueba informativa fue por el piso 7°, por lo que debe concluirse que no probó en contrario de la pretensión fiscal y, en consecuencia, en este aspecto debe ser confirmada.

Respecto del inmueble ubicado en la calle Rosales, el Sr. Marolda sostiene que era una *extensión* de su propia casa y que lo usaba su hija, mas, conforme a lo que seguidamente se dice, tampoco lo probó.

Lo que sí está probado es que en los años anteriores -2006 y 2007- sobre el mismo inmueble había declarado rentas presuntas y que después del inicio de la fiscalización hizo formalmente la donación de dicho inmueble a su hija Carola.

En efecto, a fs. 5/10 de este Expediente obra la copia de la escritura del 24 de noviembre de 2011 en la que el Sr. Marolda dona a su hija, casada, de 32 años, el departamento de 76 mts. ubicado en el edificio en la calle Rosales, en Olivos, Provincia de Buenos Aires.

Es claro que dicho inmueble no era una *extensión* de su propia vivienda sino una vivienda diferente; tampoco probó el Sr. Marolda que en el período fiscal 2008, que es el único que aquí interesa, no hubiera cedido dicho inmueble en forma gratuita a un tercero diferente a su hija o le hubiera dado otro destino susceptible de generar rentas, configurándose de ese modo los presupuestos típicos de aplicación de la presunción del art. 41, inc. g) de la ley del impuesto a las ganancias.

Es que si su intención era acreditar que era él mismo quien usaba dicha unidad o, en su caso, era su hija pero él como familiar estaba a cargo de los gastos, bien pudo probarlo con, vgr. comprobantes de pagos de expensas, facturas por consumos de servicios o mediante oficio a la administración del edificio para que informara sobre quien los habitaba y cancelaba los gastos comunes, e inclusive a través del testimonio de su hija residente, primero en virtud del préstamo de la unidad y luego propietaria de la misma, por la donación en el año 2011. Pero no lo hizo.

Así, los agravios del recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (conf. art. 377 del CPCC), al no ser sustentados por elementos probatorios no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la Resolución recurrida, por lo que corresponde confirmarla en todas sus partes, tanto en cuanto al capital como los intereses reclamados sobre los que no se formularon agravios concretos, con costas.

VII.- Respecto a la sanción de defraudación aplicada en dicho acto con sustento en los arts. 46 y 47 inc. a) y b) de la ley 11.683, si bien desde el punto de vista objetivo se encuentra configurada la omisión de pago, a través de la presentación en forma inexacta de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2008, considero que la misma debe ser encuadrada en el art. 45.

Es que, contrariamente a lo que invoca el juez administrativo en la Resolución y la representación fiscal al contestar el recurso, no advierto dolo, es decir ni maniobras, ni engaño alguno, en la conducta seguida por el Sr. Marolda al confeccionar su declaración jurada y no incluir las rentas por los alquileres de los dos inmuebles, sino antes bien negligencia o culpa, conducta que la ley 11.683 reprime con la multa de omisión del art. 45 de la misma ley.

Dicha pena, por lo demás, debe ser graduada en el mínimo legal, lo que así se decide. Las costas, en este caso, se imponen por su orden (art. 184, ley 11.683).

La Dra. Laura Guzmán y el Dr. Pablo Porporatto dijeron:

Que adhieren al voto de la Dra. O´Donnell.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1) Confirmar la Resolución N° 158/2015 en cuanto determinan el impuesto a las ganancias período fiscal 2008 y liquida intereses, con costas.

2) Reencuadrar la sanción allí aplicada en los términos del art. 45 de la ley N° 11.683, fijando la sanción en el cincuenta por ciento (50%) del tributo omitido, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.25 10:47:12 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.25 12:32:11 -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: 2023.08.25 14:31:19 -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: 2023.08.25 14:31:20 -03:00