República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-26184843-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Marzo de 2025

Referencia: 36.943-I Y AC, SORIANO, MARIO JAVIER, SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación); para resolver el expte. **36.943-I y 38.689-I,** caratulado “**SORIANO, MARIO JAVIER s/ recurso de Apelación”:**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 85/107 y 285/310vta. se interpusieron recursos de apelación contra las siguientes resoluciones:

a) Res. 169/2012 que determinó de oficio el impuesto a las ganancias (en adelante IG) de los ejercicios 2007 y 2008, intimó su pago con más intereses resarcitorios y aplicó una multa equivalente al 80% del gravamen defraudado en el ejercicio 2008 y difirió la correspondiente al ejercicio 2007 (cfrme. art. 45, ley 11.683 y art. 20, ley 24.769, vigentes al momento de los hechos).

b) Res. 170/2012 que determinó de oficio el impuesto sobre los bienes personales (en adelante ISBP) de los ejercicios 2007 y 2008, intimó su pago con más intereses resarcitorios y aplicó una multa equivalente a dos veces el ISBP de los ejercicios 2007 y 2008 (cfrme. arts. 46 y 47 incs. “a” y “c”, ley 11.683, vigente al momento de los hechos).

c) Res. 132/2013 que aplicó una multa equivalente al 80% del IG del ejercicio 2007 (cfrme. art. 45, ley 11.683, vigente al momento de los hechos).

II. Que en su recurso de apelación, la recurrente indicó que se violaron los elementos esenciales del acto administrativo puesto que en los términos de las Res. 425/01 y 579/04 los mismos deben ser dictados por los Jefes de Región, y no como en el caso, por el Jefe de División. Por ello, planteó la nulidad de las presentes en los términos del art. 7, punto “a” de la ley 19.549.

Explicó, en el mismo sentido, que no existió orden de intervención (en adelante OI) genuina y original, emitida por el fisco, como inicio formal de la inspección. Sostuvo que la inspección no fue iniciada de manera regular, sino con la intimación a acogerse a los beneficios de la ley 26.476, vulgarmente denominada como de *“blanqueo de capitales”*. Afirmó que las presunciones sobre las que el fisco practicó

la determinación de oficio posterior, fueron fundadas sobre la existencia previa de un requerimiento viciado, ante ausencia de efectiva notificación de la orden de intervención.

También opuso excepción de falta de legitimación con sustento en la violación al régimen especial de fiscalización (sic). Destacó que se presumió la inexistencia de las operaciones, mutuos y aportes gananciales, en base a hechos supuestamente constatados en otra inspección y que en el legajo no se precisa con claridad cuáles serían los hechos que fundarían la impugnación. Sostuvo que resulta sustancial poner en conocimiento del responsable, que se encuentra bajo fiscalización tributaria, a efectos de que adquiera certeza sobre la posibilidad de que la misma concluya en un procedimiento de determinación de oficio, lo que no fue puesto en conocimiento por parte del fisco.

Con relación al fondo, indicó que no se encuentran bajo su titularidad ni de la sociedad conyugal, bienes suntuosos, ni de fortuna, ni demostrativos de una capacidad contributiva que no resulte acorde con los ingresos y los gastos acreditados. Negó que la cuenta 27232 del Banco Santander Río, sucursal 367 sea suya.

Expuso que no se reflejó inversión inmobiliaria alguna, sino la sustitución de un único bien inmueble, bien de familia, unifamiliar, sede de la sociedad conyugal y sometido bajo el régimen de la propiedad horizontal.

Manifestó que parte del importe para la compra del inmueble sito en la calle Zapiola 968, CABA por $ 488.180 (U$S 158.500) proviene de un aporte de su cónyuge, quien dado el carácter del bien sometido al régimen de ganancialidad de bienes, lo exime de toda acreditación de préstamo, sino que el mismo adquiere carácter de aporte a los fines de la sociedad conyugal.

Alegó que el monto aportado por su cónyuge no se encontraba alcanzado por el IG, ni generaba la obligación de presentar DD.JJ. Se trató de ahorros por U$S 26.000 según lo manifestado en la nota presentada el 29/11/2010, producto de sus haberes de sueldo, licencias por maternidad en épocas en que se desempeñaba como médica del Hospital Pedro de Elizalde. Destacó que el bien es vivienda única y bien ganancial del matrimonio y se encuentra afectado al régimen de bien de familia. Afirmó que la circunstancia de no haber aportado comprobantes respaldatorios de las extracciones, no puede operar como un indicio en su contra.

Relató que además, U$S 50.000 fueron aportados por sus progenitores, provenientes del juicio contra la Caja de Retiros y Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal Argentina y de ahorros del grupo familiar. Agregó que si bien las sumas no se encontraban declaradas, las mismas estaban exentas del gravamen. Argumentó que el préstamo de sus padres fue a título gratuito, instrumentándose en forma verbal, y resultando el mismo una liberalidad a favor de sus nietos, y eventual objeto de colación de herencia.

Explicó que el resto del dinero (U$S 80.000) fueron el producto del mutuo celebrado con Alfredo Reinaldo Pérez Lugones, quien le adelantó el dinero de la venta de la propiedad sita en la calle Palpa 2984, 2do. A, CABA, que le fue restituido una vez vendida dicha propiedad. Afirmó que tomó conocimiento que con anterioridad al mutuo, el Sr. Pérez Lugones vendió acciones de Rutas y Puertos SA, percibiendo por dicha cesión U$S 50.000.

Entendió que si la fiscalización al Sr. Pérez y a la firma Rutas y Puertos S.A. fracasaron, mal podría imputársele dicha anomalía, por cuanto ello no dependió del contribuyente.

Destacó que la validez de la utilización de presunciones está condicionada a que, en primer lugar, el hecho base o indicio del que va a inferirse el hecho presunto se encuentre acabadamente probado. Agregó que no basta la simple sospecha o presunción para invertir la carga de la prueba, sino que el fisco debe investigar y probar el origen de las rentas, tratándose de un incremento patrimonial no justificado.

Planteó que el ajuste practicado por la administración provoca que deba responder, ya no con las ganancias, sino con el patrimonio, lo que implica una grave afectación al derecho de propiedad.

Manifestó que conforme las últimas modificaciones en el Código Civil, y referido al porcentaje atribuible a los integrantes de la sociedad conyugal, le corresponde a cada uno tributar sólo el 50% de los bienes gananciales.

Indicó que a los efectos del ISBP, los U$S 80.000 fueron restituidos dentro del mismo ejercicio al Sr. Alfredo Pérez Lugones.

Respecto de la multa aplicada en la Res. 132/2013, planteó que es nulo el reencuadre o tratamiento posterior al dictado de la resolución, de nuevos dictámenes y/o resoluciones en los términos expuestos, y en base a la autoridad y competencia denunciada relativa a las resoluciones de fondo. Alegó que tanto la ley 24.769 como la ley 11.683 impiden que una misma conducta pueda ser juzgada en más de una oportunidad, garantizando el *non bis in idem*.

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba; y peticionó que se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

III. Que a fs. 121/138vta. y 326/344vta. el fisco contestó el traslado de los recursos, acompañando los antecedentes administrativos (en adelante aa); y solicitó que se confirmen en todas sus partes las resoluciones apeladas, con costas.

IV. Que a fs. 349 obra la sentencia de Sala por la cual se acumuló el expediente que originariamente tramitó bajo el Nº 38.689-I al que lleva el N° 36.943-I.

V. Que a fs. 144 y fs. 362 se abrió la causa a prueba. A fs.425 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 431 se pusieron los autos para alegar, obrando sólo el alegato del fisco a fs. 439/442; ya que, a fs. 443/443vta., la actora solicitó que se declare la prescripción de las acciones del fisco para determinar de oficio las obligaciones tributarias motivo de las presentes y su acumulado, con costas, encontrándose -a todas luces- precluida la etapa procesal para efectuar dicho planteo. Finalmente, a fs. 445 se pasaron los autos a sentencia.

VI. Que primeramente debo recordar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino solo aquellos que resulten necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros), ni a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que se arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

VII. Que por un orden lógico de precedencia, corresponde me expida, en primer término, sobre las nulidades articuladas por la actora, con fundamento en la falta de orden de intervención y su notificación, y la relativa a que los actos administrativos no fueron dictados por autoridad competente.

a) En cuanto a la inexistencia de orden de intervención, se advierte que a fs. 1 de los aa obra el correspondiente formulario, de fecha 27/10/2009, mediante el cual el fisco le comunicó al recurrente el inicio de la inspección por los impuestos y períodos aquí impugnados. Asimismo, a fs. 3/5vta. se encuentra la notificación de dicha orden, del día 2/11/2009 y a fs. 6/11, el formulario con el primer requerimiento y su notificación y su correspondiente contestación, sin que la actora se haya agraviado en ese momento respecto de la validez del inicio de la fiscalización. Todo ello permite afirmar que la recurrente en todo momento tuvo pleno conocimiento de la inspección que se le estaba realizando, como así también los impuestos y períodos fiscales que abarcaba, por lo que corresponde rechazar el agravio articulado.

b) En cuanto a la legitimidad del funcionario interviniente, cabe precisar que sus facultades provienen del art. 9 del dto. 618/97, al disponer: "*Las autoridades del organismo tendrán las funciones y facultades que se detallan seguidamente: …b) Ejercer las funciones de Juez Administrativo, sin perjuicio de las sustituciones previstas en los artículos 4 y 10 en la determinación de oficio de la materia imponible y gravámenes correspondientes....*". A su vez, el primer párrafo del art. 10 de dicho decreto dispone que "*Tanto el Administrador Federal como los Directores Generales y los Administradores de Aduana en sus respectivas jurisdicciones, determinarán qué funcionarios y en qué medida los sustituirán en sus funciones de juez administrativo.…*". Por su parte, el inc. "b" del art. 3 del dto. 1397/79 establece que los Jefes de División podrán sustituir al Administrador Federal en las funciones de "jueces administrativos", por lo que corresponde rechazar el agravio de la actora.

c) También corresponde rechazar el agravio de nulidad articulado con fundamento en la violación del "régimen especial de fiscalización" (bloqueo fiscal), pues las DD.JJ del IG impugnadas, fueron presentadas con posterioridad a la entrada en vigencia del decreto 455/2002 (BO 08/03/2002), que dejó sin efecto el mentado régimen *"...con relación a los períodos fiscales cuyo vencimiento opere con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente norma..."*.

En relación a los agravios de nulidad, cabe señalar que la CSJN tiene dicho que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (CSJN, Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Del análisis de los actos recurridos, como de los aa, surge que contienen los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfrme. art. 7°, ley 19.549) y se cumplieron los procedimientos establecidos para su emisión, posibilitándose al contribuyente conocer acabadamente la pretensión fiscal y elaborar una defensa adecuada, no observándose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan las resoluciones apeladas, ni que haya existido agravio alguno al derecho de defensa, resultando el planteo de la actora una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra la decisión relativa al fondo del asunto, pero que no afecta la validez de los actos apelados.

Por todo lo expuesto, corresponde **rechazar las defensas de nulidad articuladas.**

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más

contra el acto apelado y con la finalidad de obtener la revocación del mismo, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas a su respecto.

VIII. Que respecto de la cuestión de fondo, corresponde mencionar que de las resoluciones apeladas y del informe final de inspección (en adelante IFI) surge que el actor tiene como actividad principal declarada "Servicios NCP" y como secundaria "Servicios Jurídicos", siendo de profesión abogado (v. fs. 354/373, Cpo. 2, IG, aa).

Las presentes actuaciones tuvieron su origen en la compra del inmueble de la calle Zapiola 968, CABA, el 19/4/2007, por un valor de $ 488.180 (equivalente en aquel momento a U$S 158.500), con supuestos préstamos que el actor no acreditó (v. fs. 38/40vta., Cpo. 1 IG, aa). El fisco analizó la DD.JJ presentada por el **IG** del **ejercicio 2007**, detectándose que los $ 488.180 (U$S 158.500) fueron abonados de la siguiente forma: U$S 47.550 al momento de celebrarse el boleto de compraventa (19/2/2007) y U$S 110.950 al momento de la escritura (19/4/2007).

Según lo informado por el actor, el dinero con el que adquirió el inmueble fue aportado por sus progenitores en la suma de U$S 50.000; por su cónyuge la suma de U$S 26.000 y por el Sr. Adolfo Reinaldo Pérez Lugones la suma de U$S 80.000 mediante un préstamo que fue instrumentado a través de pagarés que fueron destruidos al momento de la cancelación, esto es, cuando el 11/12/2007 se vendió el inmueble –también de propiedad del actor- de la calle Palpa 2984, 2° "4", CABA en $ 252.000 (U$S 80.000), sin haberse celebrado boleto de compraventa (v. fs. 135/135vta. y 145/145vta., Cpo. 1 IG, aa).

De la compulsa de las actuaciones surge:

Mutuo padres: El fisco señaló que no existe instrumento público o privado con fecha cierta que acredite el préstamo; no se aportaron comprobantes por la compra de los dólares objeto del préstamo; el Sr. Dante Soriano, padre del actor, no declaró tenencia de dinero, ni créditos en sus DD.JJ de los ejercicios 2004 a 2009 del ISBP; y la Sra. Josefa Olsiewicz, madre del recurrente, no presentó DD.JJ del ISBP (v. anexos Dante José Soriano y Josefa Olsiewicz, aa).

Mutuo cónyuge: En cuanto al préstamo de la Sra. Stumbo, esposa del actor, tampoco existe instrumento público o privado con fecha cierta; no presentó DD.JJ del IG ni ISBP; no conserva comprobante por la compra de dólares con el retroactivo cobrado; y no coinciden las acreditaciones informadas por ella en el ejercicio 2001 con la base e-fisco (v. anexo María Rosa Stumbo, aa).

Mutuo Sr. Pérez Lugones: Por el préstamo con el Sr. Pérez Lugones, fallecido el 27/7/2008, tampoco existen instrumentos públicos o privados con fecha cierta; los pagarés fueron destruidos; y su única DD.JJ presentada en el ISBP fue en el ejercicio 2005, en cero. Se informaron remuneraciones de Rutas y Puertos S.A. en los años 2006 y 2007 por $ 116.740,20 y $ 112.250, respectivamente. Del análisis de las consultas efectuadas, el Sr. Pérez no habría dispuesto del dinero que intenta hacer valer el actor (v. anexo Sucesión de Pérez Lugones, aa). Se notificaron sendos requerimientos también a la sucesión del Sr. Pérez y a la firma Rutas y Puertos S.A. de la que el Sr. Pérez era presidente, pero tampoco se obtuvo respuesta.

El fisco destacó que los préstamos no fueron siquiera exteriorizados en las DD.JJ del actor (v. fs. 12/37, Cpo. 1, IG, aa). En este contexto, también entendió que la exposición del inmueble en la DD.JJ del IG del ejercicio 2007, tanto al inicio como al cierre, por $ 67.368,55 no hace más que demostrar su real intención de ocultar un activo adquirido por la suma de U$S 158.500. Por ello, el organismo fiscal entendió que la adquisición del inmueble sin una contrapartida que justifique el origen de los fondos aplicados, lo habilita

para aplicar la presunción del art. 18, inc. “f” de la ley 11.683, determinando el incremento patrimonial no justificado.

Para el **IG** del **ejercicio 2008**, en base a los resúmenes bancarios aportados, y tras la depuración de los conceptos que no representan ingresos imponibles, la fiscalización detectó que existían diferencias con el importe de ventas, obtenido con la información declarada en el IG en el mismo período. En consecuencia, también determinó el incremento patrimonial no justificado, conforme el inc. “g” del art. 18 de la ley 11.683 (v. fs. 49/123 y 328 cpo. IG, aa).

En lo referido al **ISBP**, de acuerdo a las constancias de ABL, escritura y DD.JJ presentadas, la fiscalización detectó que el contribuyente declaró en el **período 2007** un importe más bajo que el que correspondía y sólo por el 50% de sus bienes (v. fs. 1/19 y 86/93, Cpo. ISBP, aa). En lo que respecta a los automotores, el Peugeot 405, dominio BLK973, debió ser declarado al 100% en dicho ejercicio. Para el **ejercicio 2008** este último vehículo fue vendido por lo que no correspondía ser declarado. El Honda Civic, dominio SYZ436, por haberlo adquirido en 8/2006, no correspondía que se lo considere amortizado totalmente con lo que se modificó su valuación (v. fs. 94/95, Cpo. ISBP, aa). El Peugeot 206, dominio EGL885, también fue mal declarado al 50%, cuando le corresponde la titularidad al recurrente en un 100% (v. fs. 96/98, Cpo. ISBP, aa).

Por último, con relación al dinero en efectivo, si bien el saldo en la cuenta corriente del Banco Itaú no coincide con el declarado, el mismo no fue considerado por encontrarse exento. En cuanto al efectivo en dólares, conforme surge de la escritura de venta del inmueble de la calle Palpa 2984 2º “4”, la suma de U$S 80.000 fue íntegramente percibida previa retención del impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI). Así, teniendo en cuenta la fecha de venta (11/12/2007) y la falta de constancias respecto a su aplicación, la fiscalización concluyó que representa dinero en efectivo al cierre de los ejercicios 2007 y 2008 (v. fs. 105/110, Cpo. ISBP, aa). En base a ello, la fiscalización recalculó el ISBP de los ejercicios 2007 y 2008.

IX. Que con relación a la determinación practicada en el **IG**, cabe puntualizar que a los fines de seguir el procedimiento de determinación de oficio, el fisco puede utilizar dos modalidades: practicarla sobre base cierta o en forma directa; o bien, sobre base presunta o por estimación.

La ley 11.683 fija un orden de prelación cronológico, pues sólo puede recurrirse a la determinación sobre base presunta en los supuestos en que no disponga de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que origina la obligación tributaria, tanto en cuanto a su existencia, como respecto de su significación económica (vgr. inexistencia de registros contables, o cuando los mismos presentan notorias deficiencias, documentación inexistente o no fehaciente, etc.), tornando imposible su apreciación inmediata. Al fisco sólo se le permite presumir la existencia y magnitud de la obligación tributaria cuando le resulte imposible hacerlo sobre base cierta y precisa. En suma, la administración debe agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo, para recién –frente a los supuestos antes enunciados- recurrir al método indiciario/presuntivo expuesto como subsidiario del anterior.

De los antecedentes de la causa y de la Res. 169/2012 apelada que fueron relatados en los considerandos anteriores, se desprende que el fisco dio acabado sustento al mecanismo presuntivo utilizado para practicar la determinación de oficio, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 18 de la ley 11.683, al detectar activos no declarados, teniendo el contribuyente la posibilidad de acompañar, en la presente instancia, la prueba conducente que haga a su derecho, para desvirtuar los dichos de la administración, ya que las presunciones invocadas admiten probar en contrario (*iuris tantum)*.

X. Que habiéndose objetado contratos de mutuo, y tal como lo ha dicho la CSJN en Fallos 334:249, debieron observarse los arts. 1034, 1035 y 2246 del CC –vigentes al momento de los hechos-. El último disponía que *"el mutuo puede ser contratado verbalmente, pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito pasa el valor de diez mil pesos"*. En efecto, en los términos del derogado Código Civil, de no existir instrumento público o privado de fecha cierta, el contrato sería inoponible a terceros por no reunir ninguno de los supuestos dispuestos por el art. 1035 de dicho cuerpo legal.

Ahora bien, ante el desconocimiento por parte del fisco de los instrumentos por los cuales supuestamente se celebraron los mutuos, esto es, ante la ausencia de instrumentos que acrediten en forma indubitable los préstamos, la prueba tendiente a comprobar la realidad del pasivo debió ser fehaciente, esto es, debió acreditarse -en cada caso- la secuencia completa de la operatoria, su "trazabilidad", lo que implicaba también acreditar la capacidad prestable y la titularidad de los fondos en cabeza de quienes prestaron, su entrega al actor, la aplicación de los mismos y, si fuera del caso, su posterior restitución.

Ello así, resulta aplicable la regla del *"onus probandi incumbit et qui dicit"* (la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos), receptada por el art. 377 del CPCCN, que dispone que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de aquello que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. En tal sentido, corresponde que este Tribunal aprecie el elenco probatorio de autos, con el fin de obtener el valor de convicción que -de acuerdo a las distintas posturas de las partes- pueda deducirse de su contenido.

De acuerdo a las pruebas obrantes en los aa, no existen contratos ni documentación que pruebe los mutuos invocados, ni acreditaciones bancarias, por lo que es necesario analizar el elenco probatorio ofrecido y producido en esta instancia y así evaluar si la actora logró acreditar la veracidad de tales mutuos que supuestamente permitieron la compra del inmueble sito en Zapiola 968, CABA.

En este sentido, la contestación al oficio librado a la Escribana María Elena Alonso obrante a fs. 153/155 sólo permite confirmar que la operación de comprar del inmueble de la calle Zapiola se realizó a nombre del Sr. Mario Javier Soriano y el modo de pago; cuestiones que no se encuentran discutidas en autos y coincide con la Escritura tenida a la vista por el fisco para practicar el ajuste.

A fs. 157/159 obra la respuesta del Banco de la Ciudad de Buenos Aires en la que confirmó que la Sra. Stumbo es titular de una cuenta sueldo cerrada el 1/9/2008, hecho tampoco discutido en autos; y ello no permite acreditar los importes percibidos, mucho menos cuando se detalla que *"No se cuenta con datos del año 2001"*. Aquí resulta válido mencionar que no se cuenta con los movimientos del año 2001 ni con los posteriores, por lo que no se pudo conocer el destino de los fondos desde ese año hasta la fecha del supuesto préstamo (2007). A su vez, la respuesta del Banco tampoco brinda información respecto a la compra de los dólares, moneda sobre la cual versó la supuesta operación de mutuo.

A iguales conclusiones arribo con respecto a los fondos que detalló la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal a fs. 191/208, puesto que en el mejor de los casos probaría la existencia de fondos en cabeza de quien presta (Sr. Dante Soriano), pero no la efectiva transmisión al recurrente. Menos aún si consideramos que no se acreditó la aplicación del dinero entre su efectivo cobro (durante los años 2004 y 2005) y la fecha de compra del inmueble (19/4/2007), como tampoco la compra de los dólares, siendo que el supuesto mutuo también se pactó en esa moneda.

Por último, las copias agregadas a fs. 217/260 y el cuerpo de documental que corre por cuerda separada de los autos “Fernández Rodríguez, Martín Oscar c. Rutas y Puertos S.A. y otro s/ despido”, permiten tener por acreditado, en principio, la relación profesional del recurrente con el Sr. Adolfo Reinaldo Pérez Lugones, pero nada aporta a los efectos de probar el mutuo y así justificar el origen y aplicación de los fondos a la compra del inmueble por parte del actor.

Finalmente, corresponde mencionar que, tal como surge de los aa, ninguna de las personas involucradas en los préstamos declaró los mutuos invocados por el actor (v. anexos Dante Soriano, Josefa Olsiewicz y María Rosa Stumbo, aa).

Como se observa, dichas pruebas no permiten confirmar el circuito de los mutuos invocados, sea a través de movimientos bancarios, de recibos que instrumenten la entrega del dinero, u otro tipo de elemento atinente. Adviértase que el recurrente no arrimó ninguna documentación relacionada con tales operaciones. Si bien es cierto que los mutuos entre familiares directos pueden admitirse aún desprovistos de ciertas solemnidades que se exigen para mutuos entre no familiares, ello no implica aceptarlos sin más ante la ausencia total de documentación o elementos que los instrumenten, y que prueben, con cierto grado de certeza, su efectiva realización. Tampoco se ha podido probar fehacientemente el origen de los fondos supuestamente aportados por sus progenitores, su esposa y el Sr. Pérez Lugones, ni el modo en que se adquirieron los dólares. Es que en ninguno de los casos se ha podido acreditar que las sumas hayan permanecido en alguna cuenta de titularidad de los supuestos mutuantes hasta el momento de los supuestos préstamos acaecidos en 2007, esto es, no existe ninguna prueba que acredite la *trazabilidad* de esos fondos hasta dicho año, y mucho menos que los préstamos se hayan efectuado. Y si bien se adujo que la devolución al Sr. Pérez Lugones se realizó con el producido de la venta del inmueble de la calle Palpa, lo único que logró acreditarse es la venta de dicho inmueble con la escritura, pero no que se haya realizado la restitución del dinero. Ni siquiera existe un simple recibo.

En este sentido, debo recordar que si no se logra cumplir con la carga de probar lo que se invoca, se corre el riesgo de que el reclamo sea denegado (Fallos 332:1367). En efecto, es a cargo de quien afirma un hecho la prueba de su existencia cuando pretende fundar en él un derecho (Fallos: 217:635), toda vez que la carga de la prueba es el imperativo que pesa sobre cada uno de los litigantes para que acrediten la verdad de sus afirmaciones, mediante su propia actividad, si quieren evitar la pérdida del proceso.

Por ello, debe concluirse que la recurrente prescindió de aportar elementos fehacientes que justifiquen los mutuos que permitieron efectuar la compra del inmueble de la calle Zapiola 968, CABA.

En consecuencia, corresponde **confirmar el ajuste practicado en el IG por el período 2007, con costas.**

XI. Que **e**n lo concerniente al ajuste practicado en el **IG** del **ejercicio 2008**, no resulta válido el agravio de la recurrente centrado en la cotitularidad de la cuenta bancaria del Banco Río con la firma Netio S.R.L., por resultar dicha información del período 2007 y no del año 2008, además cuando la cuenta objeto de ajuste, sobre la cual se practicaron en forma correcta las depuraciones correspondientes, fue la del Banco Itaú de titularidad del actor (v. fs. 369, IFI, Cpo. 2 IG, aa).

En consecuencia, corresponde, también, **confirmar el ajuste realizado en el IG por el ejercicio 2008, con costas.**

XII. Que con respecto a la valuación en el **ISBP** del inmueble de la calle Zapiola, corresponde mencionar que el art. 22 de la ley del gravamen establece que los inmuebles adquiridos se valuarán *“...al costo de*

adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio,...”.

En este sentido, por tratarse de un inmueble adquirido en el mismo año que se impugna, basta con sólo observar el valor detallado en la escritura. De allí surge que el valor de compra o incorporación al patrimonio fue de U$$ 158.500 y que el valor de cotización del dólar BNA fue de $ 488.188 (v. fs. 38/40, Cpo. IG, aa y fs. 155). En consecuencia, corresponde confirmar el criterio del fisco referido a la valuación del inmueble.

Por su parte, y con relación al agravio del actor relativo al porcentaje que corresponde que el actor declare, también asiste razón al fisco, pues el recurrente no acreditó ninguna de las excepciones enumeradas en los incs. “a” a “c” del art. 18 de la ley 23.966 y además de la escritura celebrada surge que el Sr. Soriano es el único titular del inmueble.

Ahora bien, en cuanto al dinero en efectivo, producto de la venta del inmueble de la calle Palpa, al no haberse acreditado el préstamo del Sr. Pérez Lugones al recurrente, cabe entender que el mismo permaneció en el patrimonio del contribuyente al cierre de los ejercicios 2007 y 2008, tal como lo consideró el fisco.

En lo tocante a los automotores, el actor no formuló agravios relativos al cálculo de los ajustes, surgiendo de los títulos de dominio que el Sr. Soriano es el único titular, por lo que resulta correcto que declare y tribute el gravamen al 100% (v. fs. 94/98, Cpo. ISBP, aa).

Finalmente, corresponde aclarar que a los fines de determinar el porcentaje de los bienes a declarar por el recurrente, no corresponde aplicar las modificaciones introducidas oportunamente al Código Civil, como pretende el recurrente, puesto que las mismas se dictaron en el año 2010, esto es, con posterioridad a los períodos fiscales ajustados y no tuvieron efectos retroactivos para los ejercicios 2007 y 2008.

Por lo expuesto en este considerando, también corresponde **confirmar el ajuste relativo al ISBP, con costas.**

XIII. Que en cuanto a los **intereses resarcitorios** intimados, habiendo sido correctamente liquidados y no habiendo el actor expresado agravio alguno al respecto, **corresponde su confirmación, con costas.**

XIV. Que con relación al planteo de nulidad articulado respecto de la imposición de la multa en la Res. 132/2013 relativa al IG del ejercicio 2007, corresponde recordar que la ley 24.769, entonces vigente, en su art. 20 (hoy art. 20 del art. 279 de la ley 27.430 de similar redacción) estipulaba que *“La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal...”*. Y en el párrafo siguiente aclaraba que *“Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.”*

En este sentido, debe destacarse que en el art. 7 de la Res. 169/2012 se dejó expresa constancia de la reserva para aplicar sanciones, con motivo de la denuncia formulada en sede penal. Luego, una vez firme la sentencia dictada en sede penal el 9/4/2013 que desestimó la denuncia formulada por este gravamen y período fiscal (v. fs. 22/23 y 24, cuerpo que corre agregado por cuerda al cuerpo 2 de las presentes actuaciones); es que recién el fisco dictó la Res. 132/2013 (8/11/2013). Por ello, corresponde rechazar el agravio planteado. Con relación a las costas, corresponde estar a lo dispuesto en el último párrafo del Considerando VII.

XV. Que con relación a las sanciones aplicadas en el IG de los ejercicios 2007 y 2008, debe destacarse que el art. 45 de la ley 11.683, vigente al momento de los hechos, en su parte pertinente disponía que: *"el que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas será sancionada con una multa graduada entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar ... siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable..."*, es decir, que el aspecto material de la infracción requiere de un resultado disvalioso, esto es la omisión del pago, mediante la falta de presentación de las DD.JJ o su inexactitud.

Lo expuesto en los Considerandos VIII, IX, X y XI evidencia que se configuró el *elemento objetivo* descripto en las sanciones impuestas, sin que la actora haya invocado y menos aún acreditado, la ocurrencia de error alguno que excuse su responsabilidad, por lo que corresponde **confirmar las sanciones aplicadas en las Res. 169/2012 y 132/2013, con costas.**

XVI. Que con relación a la multa por defraudación impuesta en el ISBP, el art. 46 de la ley 11.683, vigente al momento de los hechos, disponía que: "…*el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

La figura se construye con un "elemento objetivo", consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un "elemento subjetivo", consistente en "una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco" (Fallos 323:2172 considerando 4).

Como se desprende de los considerandos que anteceden, debe tenerse por acreditado el *elemento objetivo o material* de la sanción impuesta.

Ello así, corresponde analizar el elemento subjetivo, teniendo en cuenta la figura legal imputada por el ente fiscal.

El art. 46 citado exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, por acción u omisión. Al respecto, debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez acreditado dicho soporte, se infiere legalmente la conducta dolosa; más la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, debe ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta.

En efecto, demostrado el elemento objetivo del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario. En el caso, el ente fiscal aplicó la presunción dispuesta en los incs. "a" y "c" del art. 47 que establecen que: "*se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: 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… c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso..."*.

En este sentido, las constancias agregadas en las actuaciones y el análisis expuesto en los Considerandos VIII y XII, dan cuenta de la debida exteriorización de las presunciones del art. 47 de la ley 11.683 utilizadas. Como se afirmó, éstas admiten prueba en contrario, siendo la apelante quien debió demostrar la

falta del *elemento subjetivo* requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente. Al respecto, se advierte que la actora no acompañó prueba fehaciente que avale sus dichos, lo que llevó al fisco a determinar de oficio la materia imponible.

En efecto, con los elementos colectados y aquí analizados se constató que el contribuyente incurrió en irregularidades que revelan la intención de ocultar su realidad impositiva, lo que -claramente- no fue puesto en conocimiento por la actora, sino evidenciado por el fisco mediante una fiscalización, sin que el actor haya allegado -ni en sede administrativa, ni en la presente instancia- prueba fehaciente que avale sus dichos.

Ello así, corresponde **confirmar la sanción aplicada en la Res. 170/2012, con costas.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

2) Tener por presentado y parte al Dr. Tomás Ciminieri, de conformidad con la autorización de fs. 437/438vta. y por constituido el domicilio.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “C”, de conformidad con lo dispuesto en el art. 184, 4to. párrafo, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9na Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.11 19:00:43 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.13 12:51:15 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.13 12:51:16 -03:00