Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-41007451-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 21 de Abril de 2025

Referencia: 33.607-I, SANMARTÍN JUAN JOSÉ FÉLIX, 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. **33.607-I** caratulado: **"SANMARTÍN, JUAN JOSÉ FÉLIX s/ Recurso de apelación":**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 33/45 se interpuso recurso de apelación contra la Res. 109/09 que determinó de oficio el impuesto sobre los bienes personales (en adelante ISBP) del período fiscal 2007, intimó su pago con más intereses resarcitorios y aplicó una multa equivalente a 3 veces el impuesto defraudado (cfrme. arts. 46 y 47, incs. "a" y "b", ley 11.683, t.v. al momento de los hechos).

La actora relató que trabajó en relación de dependencia para el Banco de la Nación Argentina (en adelante BNA), donde se desempeñaba como abogado hasta que fue despedido.

Explicó que con motivo del despido inició una demanda en el Juzgado Federal de Primera instancia en lo Civil, Comercial, Laboral y Contencioso Administrativo de Posadas (autos "*Sanmartín, Juan José Félix c/ Banco de la Nación Argentina c/ Demanda Contencioso Administrativa"*, expte. 151/1998). El 23/2/2006 dicho Juzgado dictó sentencia por la que declaró la nulidad parcial de la resolución del BNA que dispuso su despido, ordenando asimismo su reincorporación y condenando a la institución bancaria a abonar dentro de los diez días de quedar firme el decisorio las sumas de $ 18.510 en concepto de daño emergente, $ 152.100 por lucro cesante y $ 75.000 en concepto de daño moral, con más los intereses correspondientes.

Relató que con posterioridad, la Cámara Federal de Apelaciones de Posadas elevó el monto indemnizatorio por lucro cesante a $ 2.607.724,09 y por daño moral a $ 1.500.000.

Continuó relatando que como consecuencia de la apelación interpuesta por el BNA, el 22/12/2009 la CSJN dejó sin efecto la sentencia apelada y dispuso que los autos vuelvan al tribunal de origen para que se dicte un nuevo pronunciamiento.

Adujo que -de acuerdo a lo expresado por el Máximo Tribunal- aún no existía sentencia condenatoria firme

y consentida, con carácter de cosa juzgada, que le permita considerar incorporadas a su patrimonio las cifras que percibió.

Destacó que con motivo de los dos pronunciamientos a su favor (el de primera y el de segunda instancia), así como con relación al recurso de queja que interpuso y que no suspendió la ejecución del decisorio, percibió dichos importes.

Se agravió por entender que resulta improcedente y arbitrario por parte del fisco incluir las cifras que percibió en el marco de dicho litigio en la base imponible del ISBP del período 2007, pues frente a la sentencia de la CSJN, no posee un crédito o derecho adquirido y menos aún, cifra alguna ingresada a su patrimonio.

Alegó que la posibilidad de ejecutar la sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de Posadas debe entenderse como una medida cautelar, de legítimo derecho, que tiene el autor ante un reconocimiento judicial, por lo que le permite al acreedor cautelar su crédito e inclusive percibirlo, pero esta percepción no es a título propio, ni con carácter definitivo, sino de terceros.

Ello así, consideró que mientras no haya cosa juzgada, no existe derecho adquirido y, por lo tanto, no puede considerarse a las sumas percibidas como integrantes de su patrimonio, sino que deben ser tratadas como fondos de terceros, hasta que exista un pronunciamiento definitivo sobre la indemnización correspondiente.

Con relación a la multa aplicada, entendió que el fisco se limitó a reproducir el texto legal sin precisar con exactitud la conducta llevada a cabo por su parte, con la voluntad de perjudicarlo. Adujo que el ente fiscal sólo cuestionó la tenencia o propiedad del dinero y no que éste hubiera estado oculto y, menos aún, en forma maliciosa, utilizando o pretendiendo utilizar un ardid o engaño. Agregó que del acto administrativo sólo surge un cuestionamiento técnico respecto de un aspecto controvertido, que entendió que no es indicio suficiente para presumir una conducta dolosa de su parte.

Finalmente, ofreció prueba, citó jurisprudencia en apoyo de su postura y solicitó que se rechace la resolución apelada, con costas.

II. Que a fs. 63/69vta el fisco contestó el traslado del recurso y por las consideraciones que expuso, solicitó que se lo rechace y se confirme la resolución apelada, con costas.

III. Que a fs. 77 se abrió la causa a prueba. A fs. 141 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a Sala “C”. A fs. 148 se pusieron los autos para alegar, haciendo uso de su derecho el fisco a fs. 155/157 y la actora a fs. 158/159. Finalmente, a fs. 160 se pusieron los autos para dictar sentencia.

IV. Que corresponde anticipar que los jueces no se encuentran obligados 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 tampoco a ponderar todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que se arriba (Fallos 321:1776).

V. Que del informe final de inspección (en adelante IFI) que luce agregado a fs. 90/98 del Cuerpo I de los antecedentes administrativos de la causa (en adelante aa) que corren por cuerda separada, se constató que no existía presentación de ddjj del Impuesto a las Ganancias (en adelante IG), IVA, ni del ISPB por los

períodos aún no prescriptos, habiendo operado en 10/2007 la baja automática del contribuyente del Régimen Simplificado- Monotributo, por falta de pago.

Ello así, en respuesta a requerimientos efectuados, el contribuyente informó que durante el ejercicio 2007 registró ingresos provenientes de su actividad profesional en el Depto. Legales del BNA, Sucursal Posadas, por un valor neto mensual de $ 3.351,36 hasta 12/2007, ya que posteriormente la institución bancaria dejó de abonarle sueldos. Expresó que fuera del trabajo en relación de dependencia desarrollado en dicha institución, no realizó actividad en la profesión independiente. Con relación a los bienes, informó que registraba a su nombre un rodado adquirido a Automotores el Condor S.A., marca Jeep, tipo todo terreno, adquirido el 27/8/2007 por $ 96.000 y acompañó copia de la factura de compra. Respecto de la adquisición y tenencia de moneda extranjera al 31/12/2007, aportó detalle con la compra de moneda extranjera (euros y dólares) que totalizan $ 2.002.0195. Agregó que no existían saldos en cuentas corrientes bancarias, ni cajas de ahorro en pesos, ni en moneda extranjera al cierre de los períodos 2006 y 2007; y que el dinero en efectivo en su poder al 31/12/2006 era de alrededor de $ 3.500 y al 31/12/2007 de $ 2.335.000. Informó que realizó una cesión dineraria mediante donación a favor de la Dra. María Stella del Valle Vergara por $ 209.830 el 28/12/2007.

Con respecto al origen de los fondos acreditados en la Caja de Ahorro de su propiedad, manifestó que corresponden a fondos indemnizatorios percibidos en carácter de depositario judicial, carácter que según el contribuyente se debe a que la entidad bancaria demandada (BNA) interpuso recurso de queja ante la CSJN. Finalmente, indicó que todas y cada una de las adquisiciones de moneda extranjera se realizaron utilizando recursos originados en el cobro indemnizatorio de 6/2007, en carácter de depositario judicial de los mismos.

En tales circunstancias y a los fines de corroborar lo expuesto por el contribuyente, el fisco envió pedidos de información al Registro de la Propiedad Inmueble de la Pcia. de Misiones, a Automotores El Cóndor S.A. y al Banco de Galicia y Buenos Aires S.A. (entidad bancaria en la que durante el año 2007 adquirió moneda extranjera).

El 20/02/2009, se solicitó al BNA todo documento relacionado con los autos caratulados "*Sanmartín, Juan José Félix c/ Banco de la Nación Argentina s/ demanda Contencioso Administrativa*", como así también documentación relacionada al monto de las indemnizaciones abonadas al Sr. Sanmartín; copia del convenio colectivo de trabajo, fecha de inicio de la relación laboral y períodos de servicio, escalas salariales aplicadas y retenciones en el IG efectuadas al momento de abonar los montos indemnizatorios.

Ello así, mediante el análisis de la documentación enviada por dicha institución bancaria el fisco constató que: a) en cumplimiento de mandamientos dispuestos por la sentencia judicial recaída en los autos caratulados "Sanmartín, Juan José Félix c/ Banco de la Nación Argentina s/ ejecución de sentencia" (Expte. N° 151/98bis VI/07), la Sucursal Posadas del BNA depositó en sede judicial las siguientes sumas: $ 294.732 (el 31/3/2006), $ 6.651.949,09 (el 2/3/2007) y $ 3.517.679,88 (el 18/9/2007), totalizando el monto de $ 8.464.360,97 el cual resulta de adicionar al capital de condena de $ 4.126.234 (integrado por daño emergente: $ 18.510; lucro cesante: $ 2.607.724 y daño moral: $1.500.000) los intereses calculados al 26/3/2007; b) el Sr. Sanmartín no se encuentra desvinculado de la institución, no asiste por encuadrarse en el art. 211 de la Ley de Contrato de Trabajo (licencia por enfermedad); c) los montos detallados fueron depositados en cumplimiento de la sentencia judicial antes mencionada, no realizando el Banco retención alguna en concepto de IG del contribuyente y encontrándose pendiente de resolución el recurso de queja que el Banco interpuso ante la CSJN (recurso que no posee efecto suspensivo); d) el BNA aportó copia de

los cheques N°s. 142429 y 142479 del 14/6/2007 y 1/10/2007 por $ 4.946.681,09 y $ 3.517.679,80 informando que dichas sumas fueron percibidas por el Sr. Sanmartín y cobradas en caja en esa institución en fechas 19/6/2007 y 2/10/2007.

Como consecuencia, el fisco concluyó que al 31/12/2007 existían bienes sujetos al gravamen (dinero en efectivo, un automotor y moneda extrajera); que el Sr. Sanmartín dispuso libremente del dinero percibido, controlando los beneficios económicos que dichos fondos produjeron; que no quedó fehacientemente documentada la calidad de "depositario judicial" al que se refiere el actor, ni surge de la lectura de las decisiones judiciales analizadas, hecho éste que no puede presumirse.

VI. Que a fs. 20/23 la actora aportó la sentencia del 24/6/2008 de la CSJN por la que declaró admisible la queja interpuesta por el BNA, formalmente procedente el recurso extraordinario y dispuso la suspensión de los efectos del pronunciamiento de la Cámara Federal de Apelaciones de Posadas y del trámite de todos los procesos orientados a su ejecución.

A fs. 24/32, obra la sentencia de la CSJN del 22/12/2009, que remitiéndose al dictamen de la Procuradora, si bien dejó sin efecto la sentencia de la Cámara, ordenó que se dicte un nuevo pronunciamiento.

Por otra parte, a fs. 98/115 la Cámara ya citada remitió copia de la sentencia de primera instancia e informó que el expediente se remitió nuevamente a la CSJN el 19/4/2011, con recurso extraordinario interpuesto por el BNA contra su sentencia que modificó parcialmente la de primera instancia, conforme expresas instrucciones del Máximo Tribunal con fecha 22/12/2009.

VII. Que ello así, cabe destacar que tal como lo establece el art. 16 de la ley del ISBP el gravamen *"...se aplicará en todo el territorio de la Nación y que recaerá sobre los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior"*, siendo sujetos de dicho impuesto -entre otras- las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en él, por los bienes situados en el país y en el exterior. Por su parte, el art. 19 establece que: *"Se consideran situados en el país: ... d) Los automotores patentados o registrados en su territorio... i) El dinero y los depósitos en dinero que se hallaren en su territorio al 31 de diciembre de cada año...."*.

Se trata de un tributo personal, directo, periódico y progresivo que posee un hecho imponible de los denominados "instantáneos", es decir, aquellos que se producen y perfeccionan en un sólo momento en el tiempo con independientes de toda otra circunstancia y resultan suficientes para dar origen a la obligación tributaria.

En particular caso de autos, puede observarse que como consecuencia de la ejecución de la actora contra la sentencia de segunda instancia, el juzgado actuante libró dos órdenes de pago -cheques judiciales N°s. 142429 y 142479 por $ 4.946.681,09 y $ 3.517.679,80 con fechas 14/6/2007 y 1/10/2007, respectivamente- (v. fs. 312, Anexo: Documentación remitida por terceros, aa), que fueron cobrados por el recurrente con fechas 19/6/2007 y 2/10/2007.

Tal como se desprende de las propias afirmaciones del actor, el 27/8/2007 adquirió un automotor marca Jeep, tipo todo terreno, por $ 96.000 y también moneda extranjera (dólares y euros) por un total de $ 2.002.195 entre el 27/6/2007 y el 17/10/2007. Asimismo, el propio actor informó que donó a la Dra. María Stella del Valle Vergara la suma de $ 209.830 con fecha 28/12/2007, resultando el dinero en efectivo en su poder al 31/12/2007 alrededor de $ 2.335.000.-

De lo expuesto, se desprende que el argumento que ensaya la recurrente en esta instancia a los fines de justificar su conducta de no tributar el gravamen, no puede prosperar; a poco que se advierta que lejos de actuar como “depositario judicial”; actuó como dueño o propietario de los fondos recibidos, disponiendo libremente de ellos y -como lo sostiene el fisco- controlando los beneficios económicos que los mismos produjeron. Nótese que -tal como acertadamente lo afirma el ente fiscal- la recurrente no acreditó su carácter de “depositario judicial” y menos aún su alcance. Tampoco este carácter se desprende -de manera inequívoca- de las decisiones judiciales acompañadas en los aa de la causa, aspecto éste que no puede presumirse**.** Advierto, que los actos antes señalados llevados a cabo por el actor, son claramente de *actos de disposición*; no surgiendo de autos decisión judicial que haya ordenado realizarlos a efectos de mantener incólume el valor del capital en cuestión (fondos).

Por ello, mal puede considerarse que no integraron el patrimonio del actor al 31/12/2007, si, además, tampoco pudo acreditar que formaron parte del patrimonio de un tercero, en el caso, del BNA.

En este sentido, al momento de configurarse el hecho imponible -31/12/2007- los fondos en cuestión le pertenecían y se encontraban a disposición en la cuenta bancaria del actor, por lo que el Sr. Sanmartín debió haberlos incluido en su respectiva ddjj del ISBP, independientemente de la situación judicial de la causa que originó tales fondos, a menos que hubiere acreditado que la titularidad de ellos no le pertenecía y, en consecuencia, no realizó *actos de disposición* sobre ellos; extremos que no acreditó, sino que por el contrario, reconoció en forma expresa haber realizados *actos de disposición* con el dinero proveniente del juicio contra el BNA.

En consecuencia, no existiendo elementos de prueba suficientes que permitan verificar la hipótesis sostenida por la actora, resulta razonable la pretensión fiscal, por lo que corresponde confirmar el ajuste fiscal, con costas.

IX. Que en lo que respecta a los intereses intimados, habiendo sido correctamente liquidados y no habiendo el actor expresado agravios al respecto, corresponde confirmar los intereses resarcitorios intimados, con costas.

X. Que con relación a la sanción impuesta, el art. 46 de la ley 11.683 (vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente 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).

Encontrándose acreditado el elemento objetivo de las sanciones impuestas, consistente en el ingreso en menos del impuesto correspondiente, corresponde analizar el elemento subjetivo teniendo en cuenta la figura legal imputada. A dichos fines, el fisco debe acreditar no sólo la conducta defraudatoria del contribuyente sino también que la misma fue realizada con el ardid o engaño necesario –ardid idóneo- para materializar el elemento subjetivo de la figura. Ahora bien, el legislador puso a disposición del ente fiscal una importante herramienta a los fines probatorios, como lo son las presunciones de dolo establecidas en el art. 47 de la ley 11.683, para cuya utilización debe acreditar el hecho fáctico (base) que origina la presunción y que conduce a la probable existencia del segundo hecho, esto es, el hecho presunto

materializado en la existencia de voluntad defraudatoria al fisco para -de tal forma-, provocar la inversión de la carga probatoria, siendo en ese caso el contribuyente el obligado a desvirtuar dicha presunción.

En esta línea, y tal como surge de las resoluciones apeladas, el fisco aplicó los incs. "a" y "b" 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...b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible...*".

En efecto, las constancias agregadas en las actuaciones y que fueron relatadas en los Considerandos anteriores, dan cuenta de que el fisco detectó que el contribuyente debió haber ingresado el ISBP, máxime cuando dispuso de los fondos que forman parte de la base imponible del tributo.

Lo cierto es que -tal como se desprende de las actuaciones administrativas relatadas- estos hechos generaron una grave contradicción entre las constancias documentales y demás antecedentes con los que surgieron de las DDJJ presentadas por la actora, generando una grave incidencia sobre la determinación de la base imponible del tributo. En tal sentido, la reseña efectuada relativa a la actuación del personal fiscalizador y las irregularidades detectadas, dan cuenta de la debida exteriorización de las presunciones del art. 47 de la ley 11.683 utilizada.

Como se afirmó, las presunciones que establece el art. 47 de la ley 11.683 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, lo que no hizo en forma convincente.

En efecto, quedó evidenciado con los elementos hasta aquí analizados 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, por lo que corresponde confirmar la sanción impuesta. Por ello, corresponde confirmar la sanción impuesta, con costas.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia de que este pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala "C", conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.16 16:35:48 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.21 12:57:33 -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: 2025.04.21 12:57:34 -03:00