Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-24675820-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 10 de Marzo de 2026

Referencia: Frigerio. Sentencia 2da. nom.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el Expediente **N° 47.455-I** caratulado ***“FRIGERIO ALEJANDRO BARTOLOME”*** y sus acumulados Nros. **47.456-I** y **47.458-I**, de iguales carátulas.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 70/83, 220/237 vta. y 392/402 la recurrente interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 298/16, 299/16 y 300/16 dictadas por la AFIP-DGI mediante las cuales se determinó su obligación tributaria frente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 02 a 07 y 09 a 12/2010 y 01 a 03, 07 y 12/2011, al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2010 y 2011 e impuesto sobre los bienes personales, período fiscal 2011, con más intereses resarcitorios y multas con sustento en los artículos 46 y 47 de la ley de procedimiento fiscal.

Introduce la excepción de cosa juzgada por considerar que se produjo la caducidad prevista en el art. 17 de la ley de procedimiento fiscal.

Posteriormente, efectúa un detalle de los períodos que se fueron incluyendo en la fiscalización y añade que, en el año 2014, el organismo fiscal procede a anular la determinación del 2013, sin efectuar aclaración alguna, lo que evidencia –dice- una violación del derecho de defensa y del objeto procesal.

Explica que la orden de intervención es el documento catalizador para iniciar el proceso de inspección.

Dice que, sin orden de intervención precisa, específica y concreta las actuaciones devienen nulas. Cita doctrina para avalar su postura.

Se agravia de las ampliaciones dispuestas por el Fisco durante la fiscalización. Sostiene que la posibilidad de ampliación que posee la AFIP no puede generar que cualquier requerimiento, permita solicitar la ampliación por un período y tres años después, incorporar otros tres períodos.

Afirma que resulta claro que, para que se configure el inicio de una inspección es requisito sustancial que se le haya notificado en forma expresa y fehaciente al contribuyente, el inicio de la verificación tributaria, no debiendo ofrecer ninguna duda al respecto, para que de tal modo se adquiera plena certeza sobre la posibilidad de que la misma concluya en el procedimiento de determinación de oficio.

Agrega que, hasta el año 2015, no sabía que estaba siendo investigado en la misma OI 772816, por los períodos 2010 y afirma que, en el momento que le notificaron los períodos 2010, ya tenían, según dice, diferencias determinadas “investigadas en la oscuridad”.

Plantea que, si bien las tareas de verificación y fiscalización otorgadas al Fisco Nacional son de carácter discrecional, el ejercicio del derecho de defensa en juicio del contribuyente opera como límite.

Entiende que, en el presente caso, se afectaron los derechos de propiedad, a un juicio digno, en un período razonable y sostiene que la posibilidad de ofrecer prueba, también se vió limitada.

Añade que la primera orden de intervención emitida sólo hacía referencia al período 2011 del impuesto a las ganancias y luego de 3 años, se dispuso iniciar una nueva con el mismo número, involucrando también a períodos correspondientes al 2010, por lo que considera que tal proceder, resultó una extralimitación de los poderes otorgados al Fisco Nacional.

Sostiene que, en la presente causa no solo operó la caducidad, sino que además las órdenes de intervención y su “novación” son nulas, de nulidad absoluta, ya que no sólo –dice- se verificó una preclusión de instancia, sino que –plantea- no se puede iniciar una nueva orden con el mismo número y por otros períodos cuando se aportó la documentación, desconociendo que estaba siendo investigado.

Efectúa un detalle del procedimiento efectuado en sede administrativa y sostiene que el organismo fiscal anula sus propios actos, haciéndola incurrir en contradicciones. Añade que esto se evidencia de los formularios F 8400 que acompaña.

Entiende que, al inicio de la OI en 2016, el período 2010 estaría prescripto.

Respecto a la cuestión de fondo, sostiene que poseía el dinero proveniente de las donaciones, mutuos y resúmenes de cuenta (con fecha cierta) y certificados hasta el año 2009 por la síndica de un concurso, que no han sido aplicados al incremento patrimonial, además de contar con dinero de sociedades liquidadas que se utilizó a título personal.

A su criterio, del análisis de las órdenes de intervención, se verifica que no se trata de ampliaciones, sino de inicios y que una sustituye a la otra en cuanto a períodos e impuestos. Interpreta que se habría producido una suerte de novación en cada una de las órdenes.

Puntualiza las irregularidades que se habrían verificado respecto del sustento otorgado para la atribución de los bienes que fundamentaron los ajustes. Sobre esta cuestión explica que no se tuvo en cuenta en el flujo de caja, el monto de dinero que fue blanqueado conforme la ley del blanqueo, que ascendió a $ 500.000.-, ni la venta de los camiones de propiedad de la Sociedad de responsabilidad limitada en la cual tenía participación, como tampoco el

valor de la liquidación de los bienes en bonos, entre otras cuestiones.

Añade que la fiscalización consideró como activos a la exteriorización mediante la ley de blanqueo de $ 500.000, pero luego lo aplican a la compra de cuotas partes, sin tener presente que con posterioridad dichas sumas fueron utilizadas para adquirir bienes, como el dominio HSA y el inmueble 07684829, así como también para otorgar préstamos a su esposa, los que, según dice, se encuentran exteriorizados.

Advierte que se le imputa la exteriorización de $ 500.000.- a la compra de una sociedad, respecto de la cual ya había entrado en proceso de liquidación de los bienes, y dicha suma de dinero fue aplicada –dice- al giro comercial de los socios.

Solicita que se compute como flujo de caja al dinero recibido por la venta de los camiones de la firma "Transporte La Permanente S.R.L." y los $ 500.000.- exteriorizados conforme la ley de blanqueo.

Alega que tampoco se tuvo en cuenta el importe de $ 210.000.- proveniente de la empresa TRANSPORTE LA PERMANENTE SRL, por la venta del inmueble adquirido en subasta pública (autos YPF SA c/Estación de Servicios Alsina), cuyas constancias se adjuntan, además de las donaciones, mutuos, etc., que justifican el flujo de caja necesario para adquirir los bienes cuestionados.

Cuestiona que no se consideró la certificación contable de la Contadora Graciela Pirera, respecto de los bienes e ingresos que poseía en el período 2009 y que, según dice, fueron aplicados a la compra del inmueble y vehículos indicados por la fiscalización.

Subsidiariamente, solicita que se haga lugar a la excepción de litispendencia, suspendiendo la resolución de la presente causa hasta la resolución de los expedientes 46.405-I y 46.406-I.

Asimismo, solicita la acumulación de dichas causas toda vez que se trata de determinaciones efectuadas a su esposa, que deben analizarse en conjunto, ya que se trata de un mismo grupo familiar y por ello, hay elementos que tienen incidencia en ambos expedientes.

Cita jurisprudencia que entiende avalan su postura.

Sostiene que se verifica un supuesto de nulidad al haber iniciado el Fisco tres años después, y luego de los correspondientes descargos, una nueva inspección con el mismo número de orden de intervención, y determinándome diferencias por el período 2010, con la misma documentación que ya se había aportado.

Plantea que el ente recaudador liquidó el impuesto al valor agregado sobre facturas de compras de bienes (automotores) que fueron adquiridos con dinero exteriorizado mediante la ley de blanqueo por $ 500.000.- y por ello no le correspondía calcular el impuesto al valor agregado sobre dicha operación.

Se agravia porque no se tuvo en cuenta, en ningún momento, la prueba ofrecida.

Respecto de las sanciones aplicadas, plantea que el Fisco no efectuó una correcta inferencia de cada uno de los incisos del art. 47 de la ley 11.683, a los efectos de aplicar la presunción de dolo contenidos en tales artículos y que corresponde aplicar la doctrina del conocido precedente de la Corte "Mazza, Generoso y Mazza, Alberto" pues allí se dijo que las conclusiones arribadas en base a presunciones son útiles a los fines de llevar adelante una determinación, más no a los fines sancionatorios.

Cuestiona el monto de las multas pues se las fijó por encima del mínimo legal sin justificar correctamente tal

decisión.

Plantea que en las resoluciones apeladas no se especifica correctamente el objeto, el hecho descripto y su consecuente tipificación, haciendo imposible ejercer una debida defensa.

Enumera determinadas falencias que entiende que se presentaron durante el procedimiento previo al dictado de las sanciones y afirma que no se cumplió con el dictamen del servicio jurídico previo, para la validez de las resoluciones que impongan sanciones.

Por último, ofrece prueba y denuncia adhesión a la ley 27.260.

II.- Que a fs. 111/139 vta., 266/292 y 423/444 vta. contesta el Fisco Nacional el traslado de los recursos, quien por las razones de hecho y derecho que expone solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 479/479 vta. se abre la causa a prueba. A fs. 493 se le dió por decaído su derecho a producir las pruebas ofrecidas y se elevan los autos a consideración de la Sala “A”. Por último, a fs. 499 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que, en forma preliminar, en lo que refiere a las excepciones previas de litispendencia, cosa juzgada, nulidad y prescripción del período 2010 del impuesto a las ganancias, articuladas por el recurrente, debo señalar que sus argumentos fueron tratadas en el expediente acumulado Nro. 47.456-I (sentencia obrante a fs. 314/318) y en lo que refiere a cosa juzgada y nulidad, relacionadas al acto determinativo del impuesto sobre los bienes personales, también impetradas por el recurrente, fueron resueltas en el expediente acumulado Nro. 47.458-I (sentencia de fs. 460/463).

Ello así, compartiéndose los fundamentos expuestos en ambos decisorios, cabe remitirse a ellos en mérito a la brevedad.

V.- Que resta tratar la excepción de prescripción articulada en el expediente N° 47.455-I. Allí el recurrente plantea la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar el impuesto al valor agregado por los períodos correspondientes al 2010.

Debe recordarse que la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen, conforme arts. 56, 57 y 58 de la ley de rito.

De tal forma, el término de cinco (5) años para determinar y exigir el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 02 a 07 y 09 a 11 del 2010, comenzó a correr el 1° de enero de 2011, y en el caso de diciembre de 2010, el plazo comenzó a correr el 1° de enero de 2012.

En ese contexto, siendo que el curso de prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar y exigir el pago del impuesto, en lo que aquí se refiere, estuvo suspendido por el término de un año, conforme lo dispuesto en el art. 17 de la ley 26.860, la prescripción correspondiente a los períodos enero a noviembre de 2010 operó el 31/12/2016 y respecto del período diciembre de 2010, el 31/12/2017, por lo que cabe concluir que el organismo fiscal actuó dentro del plazo legal, al dictar la resolución apelada el 27/10/2016, y por

ende corresponde rechazar el planteo, respecto de la determinación del impuesto en cuestión.

VI.- Que distinto es el criterio a seguir respecto a la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para aplicar sanciones.

En efecto. Cabe destacar que de acuerdo con la doctrina actual no existen diferencias entre la naturaleza de las infracciones fiscales y penales, ya que como lo ha dicho nuestro Mas Alto Tribunal *"...el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción no altera la naturaleza sustancialmente punitiva de las multas tributarias y aduaneras que llevan a la aplicación a su respecto de los principios del Código Penal..."* (Fallos 267:457).

Ello, claro está, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).

En ese sentido, como con acierto lo señaló el Dr. Buitrago, *"...si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, (fiscales y penales) se debe convenir que el correspondiente a las primeras tienen un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace que ambas tengan idéntica sustancia...la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido carácter penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240)* (cfr. "Apache SA", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" 29/5/00).

En ese contexto y reconocido el carácter punitivo de las multas tributarias, resulta de aplicación el principio que impide la aplicación retroactiva de leyes que impliquen empeorar las condiciones de los infractores, en cuyo concepto claramente debe incluirse las que establezcan un mayor tiempo de prescripción (vid. Entre muchos otros, C.S.J.N., "Fisco Nacional c/César Demarco s/ejecución fiscal". 19/2/76).

Es así que debe destacarse que las leyes penales no son solo aquellas que contienen precepto y sanción, sino también las que se relacionan con el derecho penal de fondo, y que, por ello, la complementan, como son por ejemplo las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc.

Sentado lo que antecede, la suspensión de la prescripción contenida en la norma señalada, en tanto implica la aplicación retroactiva de una norma que coloca al contribuyente en una situación más gravosa, violatoria por ello de la garantía contenida en el art. 2 del C.P.N. resultan incompatibles en la especie.

De tal forma, corresponde señalar que el plazo para aplicar sanciones en el impuesto al valor agregado por los períodos febrero a julio y septiembre a noviembre de 2010, vencía el 31/10/2015, razón por la cual se concluye que, al 27/10/2016, fecha en que se dictó el acto en cuestión, se encontraban prescriptas las facultades y poderes fiscales para aplicar sanciones, correspondiendo en virtud de ello, hacer lugar a la excepción opuesta por la recurrente, respecto de la multa calculada por los períodos referidos.

No ocurre lo mismo, con el período fiscal diciembre de 2010, toda vez que el plazo de prescripción se inició el 01/01/2012 y finalizó el 31/12/2016, por lo que cabe concluir que la sanción aplicada por dicho período se dictó dentro del plazo legalmente previsto, y por ende corresponde rechazar el planteo, respecto de dicho período.

En atención a lo expuesto, corresponde rechazar las excepciones previas introducidas por la recurrente, con costas, salvo en lo que respecta a la excepción de prescripción, la que debe rechazarse respecto del impuesto al valor agregado determinado por los períodos 02 a 07 y 09 a 12/2010 y de la sanción correspondiente al período

fiscal 12/2010 y hacer lugar respecto de la sanción aplicada por los períodos 02 a 07 y 09 a 11/2010, con costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

VII.- Que, por su parte, y respecto a la deserción del recurso solicitada por el Fisco, cabe señalar que también tuvo tratamiento en los decisorios referidos, a los cuales cabe remitirse al compartirse los fundamentos allí expuestos. En razón de ello, corresponde rechazar el planteo expuesto por el Fisco, con costas.

VIII.- Que conforme surge de las Resoluciones apeladas (vid. fs. 2/67, 150/217 y 332/390) y de los antecedentes administrativos acompañados se inició una fiscalización al contribuyente, que se encuentra inscripto en la actividad "SERVICIOS JURÍDICOS". Se dejó constancia en los actos apelados que la fiscalización se inició con la O.I. 772.816, fechada el 30 de agosto de 2012 y abarcó el impuesto a las ganancias y el impuesto sobre los bienes personales con relación al período fiscal 2011. Dicha orden se notificó el 12 de septiembre. Luego, con fecha 13 de octubre de 2015, se amplió la fiscalización al impuesto a las ganancias – período fiscal 2010, mediante el formulario F. 8000 N° 0350002015061709607, que fuera notificado el 14 de octubre de 2015. Posteriormente, mediante el F. 8000 N° 0350002016022694607, del 20 de abril de 2016 se amplió la fiscalización al impuesto al valor agregado con relación a los períodos fiscales enero de 2010 a diciembre de 2011, que fuera notificado el 21 de abril de 2016.

En primer lugar, el Juez Administrativo expone que, a través de la información suministrada por el asesor contable del contribuyente, se observó, en un primer momento que: 1) no se encontraba incluido el rodado dominio HSA670, 2) no se encontraba declarado el saldo de la cuenta bancaria y 3) faltaba el acta de distribución de utilidades.

Por su parte, mediante el escrito presentado con fecha 29 de noviembre de 2013, el recurrente ofreció prueba documental en poder de terceros y documental que aportó en fotocopias.

Asimismo, la fiscalización solicitó al Registro Seccional del Automotor N° 6014 de Barranqueras, Chaco, copia de los informes de dominio de las patentes JPU765 y HSA670, los que fueron adjuntados (Informes de Estado de Dominio e Histórico de Titularidad a fs. 9,12 y 13 del Cuerpo "COD Nota N° 005/14 (DV F2 RS) OI 910691).

Por su parte, el recurrente solicitó la incorporación de prueba documental en poder de la AFIP y de terceros y documental que, según dice, se adjuntará posteriormente. Además, acompañó fotocopias del Mayor de las cuentas particulares de los esposos en la firma AFP y F S.R.L., consultas a la Mesa de Entrada Virtual de los Juzgados Civil y Comercial N° 1 y N° 2 y copias de oficios librados a ARBA, al Sr. Intendente de la Municipalidad de Necochea, al Banco de la Nación Argentina, a la Caja de Previsión de Abogados y a la Prefectura Naval Argentina.

Posteriormente, con fecha 16 de septiembre de 2014, el Sr. Frigerio adjuntó nota de ARBA en donde se informa las valuaciones fiscales 2010 y 2011 de los dominios JVW332 y JAP176, nota de la Caja de Abogados de la Provincia de Buenos Aires y fotocopia de Escritura Nro. 11 del 19 de febrero de 2001, Informe de la Dirección de Obras Privadas referidas a las partidas 076-45418, 45419 y 076-84829.

Además, la fiscalización remitió solicitud de información a la firma RHEIN MOTOR S.A., reuniéndose la misma en el cuerpo denominado "Cuerpo de INF. RHEIN MOTOR S.A.".

Por su parte, se solicitó la colaboración de la Dirección Regional Bahía Blanca a los efectos de ratificar toda la información remitida por la firma señalada, generándose la O.I. 1344806, reuniéndose la documentación obtenida en el cuerpo "RHEIN MOTOR S.A. O.I. 1344806". Se solicitó complementar la información reunida referida a

las operaciones del apelante con REHIN MOTOR S.A., confeccionándose el cuerpo “Ampliación solicitud de colaboración”, que fue remitido a la Dirección Regional Bahía Blanca. Dicha Dirección Regional generó la O.I. 1437679 a nombre de RHEIN MOTOR S.A., incorporándose al presente procedimiento las actuaciones realizadas en el marco de la misma como así también las mencionadas en los párrafos precedentes.

Además, se solicitó a Darío Daniel Pereyra y a BMW Argentina S.A., información y documentación respaldatoria respecto de sus operaciones con el contribuyente bajo fiscalización, en particular sobre la compra/venta del rodado dominio JAP176, no obteniéndose respuesta alguna. Idéntico resultado tuvo la solicitud de información a AFP y F S.R.L.

Asimismo, se requirió a la Notaria Viviana GUARRACINO copia certificada de las escrituras N° 333 del 8 de julio de 2007 y N° 494 del 12 de octubre de 2011, adjuntándose la respuesta recibida a fs. 509 a 520 y a fojas 3 a 7 del cuerpo Auxiliar “Titul. Inmueble”.

A su vez, se peticionó información a la firma TAO DESARROLLOS S.A., referida a las operaciones realizadas con el recurrente, en particular las detalladas en las Escrituras N° 333 del 8 de julio de 2007 y N° 494 del 12 de octubre de 2011. La información suministrada por dicha firma se adjuntó en los antecedentes administrativos acompañados.

Se incorporaron, a pedido del área fiscalizadora, los informes de Estado de Dominio e Histórico de Titularidad de los vehículos bajo patentes JFH902 y JTF221.

Con fecha 18 de noviembre de 2015 se confeccionó el F. 8400 N° 0350002015066087401, en la que se dejó constancia de los dichos y documentación aportados por José Luis Cannata con relación al dominio JFH902.

Por su parte, el Juez Administrativo dejó constancia durante la O.I. 772848, iniciada a la contribuyente Soledad ANCÍA, esposa del contribuyente, que se obtuvo información referida a TRANSPORTE LA PERMANENTE S.R.L. y A.F.P. y F. S.R.L., entre otras, la que fue incorporada a las actuaciones en trato, en fotocopia.

Es así que en razón de la información y documentación aportada por el recurrente, la obtenida por terceros circularizados y la obrante en la base de datos del organismo fiscal, se determinaron ajustes en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2010 y 2011, en el impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 2011 y en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 02 a 07 y 09 a 12/2010 y 01 a 03, 07 y 12/2011, que fueron notificados al contribuyente, el 21 de abril de 2016.

Respecto del impuesto al valor agregado, en el período fiscal 2010 se efectuaron ajustes a los débitos fiscales atento a que se determinaron ventas netas omitidas por aplicación del art. 18 inc. f) de la ley 11.683, al verificarse los incrementos patrimoniales no justificados calculados sobre:

- la adquisición del rodado dominio JAP176;

- los montos abonados para la adquisición del rodado dominio IUC965;

- la modificación de los montos del pasivo computados por el contribuyente al inicio y al cierre del ejercicio con la Caja de Abogados de la Pcia. de Buenos Aires.

Respecto del período fiscal 2011, se efectuaron ajustes a los débitos fiscales atento a que se determinaron ventas omitidas por aplicación del art. 18 inc. f) de la ley de procedimiento fiscal, al verificarse incrementos

patrimoniales no justificados, calculados sobre:

- los montos abonados durante los meses de enero y febrero de 2011 para la adquisición del rodado dominio IUC965;

- el incremento patrimonial no justificado determinado por la incorporación del 100% del rodado dominio JPU765 adquirido el 3 de febrero de 2011;

- el incremento patrimonial no justificado determinado por la incorporación del 50% del rodado dominio HSA670 adquirido el 12 de julio de 2011, según factura aportada por RHEIN MOTOR S.A., monto al cual se le detrajo el correspondiente a la venta del rodado dominio IUC965 inscripta el 27 de junio de 2011, es decir, con anterioridad a la compra del rodado dominio HSA670;

- la modificación de los montos del pasivo computados por el contribuyente al inicio y al cierre del ejercicio con la Caja de Abogados de la Pcia. de Buenos Aires.

Por su parte, los ajustes efectuados en el impuesto a las ganancias, por el período fiscal 2010 se sustentaron en:

- incorporación del 100% del rodado dominio JAP176

- incorporación de las cuotas del rodado dominio IUC965

- impugnación de pasivo Caja de Abogados

Y respecto del impuesto a las ganancias, período fiscal 2011, el ajuste tuvo su origen en:

- Incorporación del 100% del rodado dominio JPU765

- Cancelación de cuotas del rodado dominio IUC965

- Impugnación de pasivo Caja de Abogados

- Incorporación del 50% del dominio HSA670

- Venta del rodado dominio IUC965

En efecto, surge de las determinaciones apeladas que el organismo fiscal consideró que el flujo de fondos generado por la actividad declarada por el recurrente no ha sido suficiente para justificar los incrementos patrimoniales verificados en los ejercicios señalados, razón por la que se efectuó el correspondiente procedimiento que culminó con las resoluciones que aquí se discuten.

Respecto del impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 2011, los bienes omitidos de declarar son los siguientes:

- Inmueble partida 076-84829

- Rodado JPU765

- Rodado HSA670

- Incrementos bienes del hogar

En este caso, y además de la omisión de declarar los rodados que fueron anteriormente analizados, se agregó para la liquidación del impuesto, el referido inmueble toda vez que se verificó que al 31/12/2011 el actor era titular del mismo.

De acuerdo con lo que se desprende de la resolución apelada, los funcionarios fiscales analizaron un contrato aportado por la sociedad TAO DESARROLLOS S.A. denominado “CONTRATO DE TRANSFERENCIA DE CUOTAS PARTES DEL FIDEICOMISO DEL EDIFICIO PINOCHO TERRAZAS AL MAR: TRANSPORTE LA PERMANENTE Y OTRA A FAVOR DE ALEJANDRO BARTOLOMÉ FRIGERIO” del 12 de octubre de 2011, a través del cual las sociedades Transporte La Permanente Sociedad de Responsabilidad Limitada y AFP Y F SRL venden, ceden y transfieren al actor la totalidad de las cuotas partes fiduciarias que tienen y les corresponden sobre los inmuebles cuya partida inmobiliaria unificada es 076-084829.

Sentado ello, y por aplicación de las normas del impuesto en cuestión, el organismo fiscal determinó el impuesto a los bienes personales del período fiscal 2011 omitido de ingresar por parte del contribuyente.

IX.- Que antes de resolver sobre la procedencia de los incrementos patrimoniales determinados por el organismo fiscal, cabe precisar los fundamentos utilizados por el Fisco para arribar a los ajustes aquí cuestionados.

En ese sentido y conforme se desprende de las resoluciones apeladas, en el período fiscal 2010 la fiscalización observó que el contribuyente declaró -en el impuesto a las ganancias- el rodado dominio JAP176, por un valor de $ 199.100.- y un total al cierre de $ 0,00 y por ende observó que si bien declaró el rodado no lo valuó, al no haber sido exteriorizado el incremento patrimonial. Se aclara que dicho dominio corresponde a un rodado marca BMW, todo terreno modelo X1 2.0D, año 2010, inscripto inicialmente a nombre del actor, con fecha 06/08/2010 y con fecha de transferencia 24/10/2011. Además, se agrega que según el formulario CETA, la venta fue realizada a la señora Rosana Mabel Galli por $ 169.575.-.

En razón de ello, el Fisco consideró como fecha de compra, el 6/08/2010 y el monto indicado por el contribuyente de $ 199.100.- y, al no estar valuada la operación expuesta en la declaración del impuesto a las ganancias del período fiscal 2010, concluyó que se configura un incremento patrimonial no justificado.

Respecto del rodado dominio IUC965, la firma RHEIN MOTOR S.A. informó que mediante la factura A N° 0001-00000548, del 31/12/2010, le vendió al recurrente un vehículo sedan 5 puertas usado, modelo 2008, marca BMW, modelo 120D en $ 152.000.-, remitiendo copia de la factura –vid. fs. 103 del cpo. “INF. RHEIN MOTOR S.A.”-. Además, la empresa en cuestión aportó fotocopias de la información referida a la operación expuesta (recibos emitidos, cheques detallados en los recibos y resumen de la cuenta “VU Vehículos usados”). Debe señalarse que dicho vehículo no fue declarado por el contribuyente en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2010, y por ello, configuró un incremento patrimonial no justificado, calculado sobre los montos abonados por el contribuyente durante el período fiscal 2010, según recibo emitido el 23/12/2010 a nombre del recurrente por la suma de $92.268.-, aportado por REHIN MOTOR S.A.

Con respecto al período fiscal 2011 y en relación al rodado dominio IUC965, el Juez Administrativo dejó constancia que se calculó el incremento patrimonial conforme a los montos abonados durante enero y febrero de dicho período, según los recibos emitidos por la firma señalada a nombre del actor, con fecha 19/01/2011 por $ 20.271,30 y del 07/02/2011 por $ 27.460,70 y el resumen de la cuenta “VU Vehículos usados” del cual surge una imputación por $ 12.000.-, en la cuenta corriente del recurrente, con fecha 19/01/2011, totalizando un incremento

patrimonial no justificado de $ 59.732.-.

Cabe destacar que el 03/02/2011 el recurrente adquirió un rodado dominio JPU765, marca BMW, modelo X5 3.0I LCI EXECUTIVE, año 2011 y del Informe de Estado de Dominio e Histórico de Titularidad remitido por el Registro Seccional de la Propiedad Automotor y Motovehículo de la localidad de Barranqueras, Chaco, se desprende que es titular del 100% de dicho vehículo, desde aquella fecha, no existiendo transferencia posterior. Además, de acuerdo a la información remitida por RHEIN MOTORS S.A., adquirió un rodado "TODO TERRENO Marca BMW Modelo: ZV41Z27L X5 35I LCI EXECUTIVE VIN: WBAZV4103BL451050 Año 2011 Color: Deep Blue 05807490N55B30A", por el monto neto de $ 351.421,49 más IVA de $ 73.798,51, total $ 425.220.- (Factura A N° 0001-00000610, del 01/03/2011) Según lo expuesto en dicha factura, el contribuyente "cancela la unidad 50% al contado por un importe de $ 213.000 y 50% en 8 cuotas de $ 26.625 (fs. 32 del "Cuerpo de INF. RHEIN MOTOR S.A."). Se agrega que mediante nota de débito A N° 0001-00000611 del 01/02/2011, se liquidaron al contribuyente gastos con la descripción "GTOS V VH NUEVOS GESTORÍA" por $ 644,43.-, más IVA $ 135,37, total de $ 780, consignándose que la cancelación se efectuó mediante cuenta corriente. Por lo demás, se verificó que el aquí recurrente resultó titular de dicho rodado hasta el 13 de enero de 2014, fecha en la cual se registró una transferencia. Por ello, el Juez Administrativo manifestó que, al no encontrarse declarada la adquisición del rodado indicado en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2011, se configuró un incremento patrimonial no justificado, calculado sobre los montos abonados por el contribuyente durante el período fiscal 2011, según facturas aportadas por RHEIN MOTOR S.A., emitidas a nombre del actor por un total de $ 426.000.-.

En cuanto al rodado dominio HSA670, la fiscalización verificó que no se encuentra declarado. Sobre dicha cuestión, el contribuyente informó que la compra de dicho vehículo se canceló con el producido de la venta de otro y el saldo en cuotas. En otra oportunidad expuso que se habría cancelado con un préstamo hipotecario del Colegio de Abogados de Necochea y finalmente manifestó que fue cancelado con la distribución de utilidades de AFP y F SRL. El Juez Administrativo aclara que no aportó documentación respaldatoria ni de la compra, ni de los pagos, ni de la venta.

Precisa el Juez Administrativo que de la consulta al sistema e-fisco surgen confeccionados un CETA al 31 de agosto de 2011, figurando los cónyuges como compradores en un 50% cada uno del rodado HSA670 y otro CETA del 14 de junio de 2012, en el cual el actor figura como vendedor y el Sr. Pereyra como comprador.

Respecto del formulario CETA, afirma el Fisco que es confeccionado por el vendedor del rodado, con clave fiscal, por lo cual el actor no puede aducir desconocimiento de la operación, toda vez que el fechado el 14/6/2012 fue confeccionado con su clave fiscal.

Por su parte, se desprende de las resoluciones en crisis que se solicitó a BMW DE ARGENTINA S.A. copia de la factura y de los recibos o documentos equivalentes referidos a las operaciones realizadas por el actor, obteniéndose documentación relativa al rodado en cuestión, surgiendo de la documentación recibida que fue facturado el 12/07/2011, mediante factura "A" por un monto total de U$S 83.157,02, abonado con cheques de terceros. De dicho detalle surge que el total abonado ascendió a $ 342.773,24.

Además, se obtuvo el Informe de Estado de Dominio del rodado en cuestión, del que surge que ambos cónyuges fueron titulares desde el 13/09/2011 y que al 31/12/2011, el recurrente poseía el 50% de titularidad del mismo, adjuntándose la documentación recibida del Registro Seccional de la Propiedad del Automotor y Motovehículo de la localidad de Barranquera, Chaco.

En razón de ello, el Fisco concluyó que la prueba rendida resulta suficiente para imputarle al actor, el 50% de la titularidad de dicho bien como integrante del patrimonio al 31/12/2011.

Por su parte, se precisó que, teniendo en cuenta que en el informe de dominio del rodado HSA670, el actor resultó titular del 50% desde el 13/09/2011, que la firma "BMW" no informó deuda y que el Sr. Darío Pereyra manifestó haber comprado este rodado en el período fiscal 2012, tal como surge del formulario CETA confeccionado por el actor, se procedió a analizar la disponibilidad de fondos del contribuyente para adquirir este bien.

Es así que se observó que la adquisición del 50% del rodado dominio HSA670 fue justificada en parte por la venta del rodado dominio IUC965 efectuada el 27 de junio de 2011, según formulario CETA del 12/07/2011, en el que consta como vendedor al Sr. Roth Tejedor Jacobo Orlando, que es quien surge como mandante en los formularios aportados por RHEIN MOTOR S.A., adjuntos a fs. 106 y 107 del cpo. de INF. RHEIN MOTOR S.A., en los cuales aparece como vendedor el actor. Por ello, se procede a descontar en el período fiscal 2011, el 50% del monto total de la compra del rodado dominio HSA670 ($ 342.773,24), el monto de $ 152.000.-, originado en la venta del rodado dominio IUC965.

Por su parte, el Fisco señala que el contribuyente declaró al 31/12/2009, al 31/12/2010 y al 31/12/2011, un saldo con la Caja de Abogados de la Provincia de Buenos Aires de $ 150.000.-.

Por ello, los actuantes solicitaron a la Caja de Abogados de la Pcia. de Buenos Aires la información referida a los préstamos otorgados al actor, recibiendo como respuesta que el contribuyente "*registra concedido un préstamo personal con garantía hipotecaria con fecha 10/03/2009 por la suma de $ 150.000, bajo acuerdo N° 13473. El mismo se encuentra cancelado. A los efectos requeridos se adjunta en 3 fs. la documentación respaldatoria del préstamo mencionado ut supra*". Asimismo, de la documentación remitida se desprende que el plazo del préstamo era de 61 meses, que el vencimiento de la primera cuota operaba el 1° de mayo de 2009, devengándose durante el año 2009, cuotas por $ 33.037,40.-; durante el año 2010 por $ 45.556,89.- y durante el año 2011 por $ 44.812,46. Se precisa que dichos montos contienen intereses, siendo la cuota pura de cancelación del capital de $ 2.459.-, calculada al dividir el capital de $ 150.000, en las 61 cuotas. Por ello, se consideró que los saldos adeudados al cierre de cada ejercicio calculados considerando las cuotas devengadas son: al 31/12/2009 (8 cuotas), al 31/12/2010 de $ 100.820.- y al 31 de diciembre de 2011 de $ 71.312.-.

En razón de ello, se impugnaron las diferencias calculadas entre esos pasivos y los declarados por el contribuyente, configurándose –a criterio del Fisco- incrementos patrimoniales no justificados.

Asimismo, el Juez Administrativo consideró improcedente justificar las adquisiciones y erogaciones detalladas precedentemente, que generaron los incrementos patrimoniales no justificados descriptos, con la venta del rodado dominio JAP176, atento a que la transferencia del mismo se registró en una fecha posterior a las fechas en que se realizaron dichas operaciones. Se tuvo en cuenta también que el recurrente no aportó documentación respaldatoria a fin de acreditar que percibió los montos originados en la venta de ese rodado con anterioridad a la fecha de transferencia.

Por su parte, y con el alegado blanqueo, se dejó constancia en los actos en crisis, que se verificó, durante el proceso en sede administrativa, que los fondos incluidos en el blanqueo al que hizo referencia el actor, que fueron declarados al inicio del año 2008, como dinero en efectivo. Se observó que durante el período fiscal 2008, el dinero en efectivo declarado disminuyó en $ 430.000.- y durante el período fiscal 2009 en $ 195.500.-, y aumentó la participación en TRANSPORTE LA PERMANENTE S.R.L. en el período fiscal 2008 en $ 514.102,63 y en el

período 2009 en $ 206.677,89, por lo cual, el Juez Administrativo concluyó que, de acuerdo con lo declarado por el contribuyente al inicio de la fiscalización, los fondos incluidos en el blanqueo habrían sido utilizados para adquirir la participación en la sociedad señalada. Se añade que también se analizó la documentación aportada por el contribuyente referido a contratos de mutuo, donaciones, extractos bancarios, pero se verificó que correspondían a períodos anteriores y por ello no tuvieron incidencia en los períodos involucrados en estos actuados.

Por último, en las resoluciones determinativas se concluyó que, considerados todos los indicios concretos, unívocos y concordantes respecto de la existencia de ingresos omitidos, el contribuyente no declaró ingresos gravados al verificarse los incrementos patrimoniales no justificados precedentemente detallados.

Dichos incrementos patrimoniales tuvieron su incidencia en el impuesto al valor agregado, generando impuesto a ingresar por los períodos 02 a 07 y 09 a 12/2010 y 01 a 03, 07 y 12/2011 y en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2010 y 2011.

X.- Que, a efectos de expedirse sobre los ajustes efectuados por la administración fiscal, corresponde ahora referirse sobre la metodología seguida por el ente fiscal, razón por la cual cabe precisar el concepto y alcance que corresponde asignar a la determinación sobre base presunta, debiéndose examinar si la metodología empleada por el organismo fiscal se adaptó a la preceptiva legal.

En esa dirección, si bien la ley impone al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente.

Es por ello que el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí, que este procedimiento, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente *"con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente"* (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001).

Como enseña el Profesor Dino Jarach, *"cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto -ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas-, la Dirección General Impositiva...debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria....Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva -el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso...puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva..."* (Jarach,

Dino, "Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos", en "Estudios de Derecho Tributario", Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

Es decir que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con "probabilidad" (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten "presumirlas".

Como con acierto explicara la Sala B de este Tribunal en el conocido precedente "Dadea, Marta Elisa", *"...debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación evidencien una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados"* (22/12/83).

En la misma dirección, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo" de fecha 21/06/17 sostuvo que *"...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, 'sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)', y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, 'tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que 'su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa' (doc. Sala Il del Fuero in re: Verón, Teresa Argelia', del 13/4/93)" (conf. Sala I: "Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-1) c/DGI", del 20/09/99, y sus citas; y "Candle SA -TFN Nº 13.855-1 c/D.G.I." del 22/02/01, y sus citas"*.

Asimismo, *"en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible"* (conf. Sala I en causas: "Chieza SA", del 23/04/98, "Beraja, Alberto David", op. cit. y "Candle SA", op. cit.).

En ese contexto y sobre la base del relato efectuado en el Considerando anterior, las resoluciones fiscales que determinaron los impuestos a las ganancias y al valor agregado, aparecen ajustadas a derecho en cuanto a la metodología seguida, pues el organismo fiscal recurrió válidamente a la estimación de oficio ante las irregularidades verificadas por la fiscalización, principalmente al haber detectado bienes y deudas que no se encontraban correctamente declarados en los impuestos y períodos fiscalizados, comprobando el organismo fiscal que los ingresos declarados resultaron insuficientes para sustentar tales incrementos patrimoniales.

Debe señalarse que se evidencia de las propias resoluciones, como así también de las distintas piezas que

componen los antecedentes administrativos, que los funcionarios fiscales llevaron adelante una minuciosa tarea de fiscalización que permitió identificar la existencia de distintos vehículos y de una deuda con el Colegio de Abogados, que no se encontraban correctamente exteriorizados en las declaraciones juradas respectivas.

En ese marco, el caso bajo examen refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica del contribuyente. Por ello, resulta aplicable la regla *"onus probandi incumbit ei qui dicit";* que refiere a que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

En consecuencia, se advierte que el recurrente no aportó probanza alguna en apoyo de su postura, ante esta instancia, más allá que se hizo lugar a las medidas de prueba ofrecidas (vid. fs. 479), pero ante su inactividad procesal, se la tuvo por desistida (vid. fs. 493).

En cuanto a los elementos probatorios aportados en sede administrativa, cabe señalar que los mismos fueron debidamente analizados por el Juez Administrativo en las resoluciones apeladas, considerándolos insuficientes para modificar la pretensión fiscal. En efecto, la documentación acompañada por el recurrente referida a contratos de mutuos, donaciones, entre otros elementos (vid. copias acompañadas en los cuerpos de IVA y verificación ganancias de los antecedentes administrativos) no resulta hábil para justificar los incrementos patrimoniales indicados, toda vez que se trataría de fondos recibidos en períodos significativamente anteriores a aquellos involucrados en estas actuaciones, no pudiendo inferirse que tales ingresos se hayan utilizado en las inversiones que sustentaron los ajustes detallados con anterioridad.

Por su parte, y en cuanto al blanqueo que -según sus dichos- permitiría justificar parte de los fondos necesarios para efectuar las inversiones cuestionadas, se evidencia que el Juez Administrativo efectuó un correcto análisis sobre el período al que corresponde atribuir las sumas exteriorizadas mediante el blanqueo, como así también las erogaciones efectuadas con posterioridad, a partir del cual concluyó acertadamente, que aquel no pudo utilizarse en los períodos involucrados en autos.

En cuanto a los ingresos enumerados por el recurrente en los escritos de apelación presentados y que habrían resultado suficientes, -a su criterio-para justificar los incrementos patrimoniales observados, debe destacarse que lo alegado se encuentra desprovisto de prueba suficiente, por lo que no corresponde hacer lugar a dicho planteo.

En razón de todo lo expuesto, ante la ausencia de prueba conducente, corresponde confirmar las resoluciones apeladas que determinaron el impuesto al valor agregado por los períodos 02 a 07 y 09 a 12/2010 e impuesto a las ganancias por los períodos 2010 y 2011, con costas.

XI.- Que corresponde referirse ahora respecto de la determinación correspondiente al impuesto sobre los bienes personales.

En esa dirección, y como se detalló precedentemente, el ajuste reposa en la omisión de declarar, en el período fiscal 2011, la titularidad del inmueble partida 076-84829 y de los rodados JPU765 y HSA670, lo que generó, a su vez, un incremento en los bienes del hogar, determinándose así su obligación tributaria, conforme surge de la determinación correspondiente al impuesto señalado.

Sentado ello, y toda vez que conforme lo que surge del acto, el impuesto resultó correctamente calculado, y no habiendo presentado el actor elementos que resulten hábiles para destruir la pretensión fiscal, corresponde

confirmar la determinación practicada, con costas.

XII.- Que, en cuanto a los intereses resarcitorios liquidados, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la inimputabilidad.

El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática) en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor. La ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre el origen de la mora del deudor, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado, por aplicación supletoria de dichas normas conforme lo autoriza el artículo 1º de la ley de rito, ya que no discrepan con la letra de la normativa fiscal ni resultan inadecuadas para la solución de los problemas impositivos. Sobre el particular, el art. 888 del actual Código Civil y Comercial de la Nación dispone que para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora el deudor debe probar que la misma no le es imputable (por ej. cuando existe caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor).

La consideración de este elemento posibilita la exoneración del deudor cuando pruebe que la mora no le es imputable, lo que conduce a inferir que la causal de excusación es restringida y su sustantividad se ve constreñida a la manifiesta imposibilidad de cumplimiento por razones excepcionales ajenas a su voluntad.

En el subexámine el actor no arrimó causales exculpatorias como para eximirla de responsabilidad, por lo que corresponde confirmar la liquidación de intereses resarcitorios.

XIII.- Que resta tratar las sanciones aplicadas, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, inc. a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor.

La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que *“El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de*

hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas." (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencial y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones", Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y de acuerdo con lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que se encuentra acreditado en la *litis* el elemento material de las infracciones achacadas.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir ante esta instancia prueba alguna que demuestre lo contrario.

Por su parte, y en cuanto al planteo de la recurrente acerca de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia en la causa "Mazza Generoso y Mazza Alberto", cabe dejar expresa constancia que se desprende del fallo señalado que si bien las presunciones consagradas en el artículo 25 (actual artículo 18) de la ley 11.683 resultaban suficientes para fundar una determinación impositiva, tales consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco.

En virtud de la doctrina sentada por el Máximo Tribunal reseñado se desprende que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a tenor de lo dispuesto en el art. 47, incisos a), b) y c) de la 11683 (t.o. vigente), pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, habiendo presentado declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar los impuestos que correspondían. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

En este sentido, cabe acotar que surge de las resoluciones apeladas que (vid. fs. 62, 213/214 y 386), el Juez Administrativo precisó las razones por las cuales consideró que se verificaban en el presente caso, los hechos descriptos en los incisos del art. 47 de la ley 11.683, precedentemente indicados.

Asimismo, y en cuanto al procedimiento seguido para aplicar las correspondientes sanciones, corresponde señalar que, surge de las resoluciones de vista y apertura de sumarios acompañados en los antecedentes administrativos (vid. fs. 137 del cpo. IVA, fs. 70 del cpo. de verificación, imp. Bs. Personales y fs. 1156 del cpo. verificación ganancias) que conforme a la opinión dispuesta por el Servicio Jurídico que en tales actos se detalla, correspondía la instrucción del sumario que disponen los arts. 70 y 71, respecto de los impuestos y períodos involucrados en estos actuados, por lo que sólo cabe concluir en el debido cumplimiento del procedimiento legalmente previsto a efectos de aplicar las sanciones respectivas.

En razón de todo lo expuesto, corresponde concluir que se encuentra acreditado en la litis tanto el elemento material como el elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, los que surgen palmarios de las circunstancias concretas de la causa, no habiendo presentado probanza conducente para demostrar lo contrario. En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra, corresponde confirmar las sanciones aplicadas al contribuyente -salvo la relativa al impuesto al valor agregado, por los períodos 02 a 07 y 09 a 11/2010 que resultó prescripta-, las que –por otra parte- se advierte han sido correctamente cuantificadas, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos efectuado y a los Considerandos V, VI -salvo por los períodos 02 a 07 y 09 a 11/2010- y VIII a XIII.

II.- Que en lo referente al tratamiento de la prescripción por la sanción aplicada en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos ya señalados, debe recordarse que la acción del Fisco Nacional para aplicar y hacer efectivas las multas prescribe a los 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos (v. art. 56, Ley N° 11.683), plazo que se computa desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible (v. art. 58, Ley N° 11.683).

Por tal motivo, teniendo en cuenta el mes en que se cometió la infracción las facultades sancionatorias del organismo recaudador prescribían el 01/01/2016.

Ahora bien, la Ley Nº 26.860 (B.O. 03/06/2013) en su artículo 17 estableció: *"Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales"*.

Al respecto, debe tenerse presente que de conformidad con el artículo 21 de la mencionada ley, sus disposiciones son de orden público y entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

En este punto, es preciso advertir que la redacción del texto legal, no arroja dudas acerca de la intención del legislador, en cuanto a que la mentada suspensión se dispone "con carácter general", esto es, que abarca a la generalidad de los contribuyentes responsables y no solamente a los que hubiesen ejercido el derecho a acogerse al régimen de normalización tributaria. Así lo ha entendido la C.S.J.N *in re* "Fisco Nacional c/ Distribuidora El Plata SRL s/ Ejecución Fiscal" de fecha 26/11/91.

En virtud de lo expuesto, considerando la suspensión por el término de un (1) año en el curso de la prescripción -prevista por la Ley 26.860-, las facultades del órgano recaudador para aplicar multas no se encontraban prescriptas cuando se dictó la resolución apelada (27/10/2016).

Por otra parte, es necesario aclarar que la suspensión en el curso de la prescripción -por un año- contenida en la Ley N° 26.476 (B.O. 24/12/2008) no resulta aplicable en autos, por ser anterior al 01/2010.

Por último, de acuerdo a mi criterio, la prescripción tratada -por el Impuesto al Valor Agregado y sus respectivas multas- al no ser planteada como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no corresponde una imposición de costas autónoma, toda vez que no puede considerarse de forma escindida o autónoma de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (CSJN, "Colorín-IMSSA c/DGI", TFN 24.123-I, sent. 2/07/2013).

III.- Que, en consecuencia, corresponde expedirse sobre la procedencia de la multa aplicada en el Impuesto al Valor Agregado –por los períodos referidos-, con sustento en los artículos 46 y 47 -inc. a), b) y c)- de la Ley N° 11.683, graduadas en tres (3) veces el importe del gravamen supuestamente evadido; la que debe ser confirmada con iguales argumentos a los ya tratados por la Vocal instructora en el Considerando XIII de su voto.

IV.- Que en cuanto a las excepciones de nulidad, litispendencia y cosa juzgada opuestas por la actora contra el

acto determinativo relativo al Impuesto al Valor Agregado, voto en el mismo sentido salvo en lo referido a las costas, las que no deben ser impuestas ya que el planteo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (v. CSJN, “Bolland y Cía. S.A.”, 21/02/2013).

V.- Que en lo atinente a la deserción del recurso planteado por la representación fiscal en el Expediente N° 47.455-I, en donde se discute la Resolución N° 298/16 vinculada con la obligación determinada por el Impuesto al Valor Agregado -períodos 01/2010 a 12/2011-, cabe señalar que para que proceda el defecto alegado los vicios de la demanda deben ser de tal magnitud que impidan conocer con facilidad lo que el actor pretende, impidiendo así el derecho de defensa de la contraparte. En el caso de existir dudas acerca de si el escrito en que se expresan agravios reúne o no los requisitos para tenerlo por tal, entiendo que el análisis de contenido general sobre el recurso le corresponde al juez, quien debe hacerlo de forma oficiosa y no se encuentra supeditado a petición de ninguna de las partes; sin importar que se trate de los requisitos impuestos por la Ley 11.683 y el Reglamento de Procedimiento ante este Tribunal, o el propio Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Además, se advierte que la mentada deserción no fue materia de sustanciación respecto de la parte actora, razón por la que considero que la situación se diferencia del trámite –bilateralidad en la generalidad de los casos- que se produce con el planteo y traslado de las excepciones admitidas por la ley.

En razón de ello, voto por rechazar la deserción del recurso efectuada por el ente fiscal, sin costas.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al Voto de la Vocal Instructora.

En mérito a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1.- Rechazar las excepciones previas introducidas por la recurrente, salvo en lo que respecta a la excepción de prescripción, la que debe hacerse lugar respecto de la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado, por los períodos 02 a 07 y 09 a 11/2010.

2.- Rechazar el planteo sobre deserción del recurso efectuado por el Fisco.

3.- Confirmar en todas sus partes las resoluciones apeladas que determinaron el impuesto a las ganancias e impuesto sobre los bienes personales; y confirmar la resolución correspondiente al impuesto al valor agregado, salvo en lo relativo a la proporción de la multa que resultó prescripta.

4.- Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.03.09 16:17:23 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Viviana Marmillon
Date: 2026.03.09 17:51:52 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Viviana Marmillon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2026.03.10 12:24:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.10 12:26:07 -03:00