República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-48923820-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 15 de Mayo de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expte. N° 44.497-I; GRAFFIGNA, SANTIAGO RAUL

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° 44.497-I caratulado: "GRAFFIGNA, SANTIAGO RAUL S/APELACIÓN"

Y CONSIDERANDO:

I.- Que, a fs. 361/398vta., el actor interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76, inc. b) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones) contra las Resoluciones N° 72/2015 (DV RSJU), N° 73/2015 (DV RSJU) y N° 74/2015 (DV RSJU), todas de fecha 30/06/2015, dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional San Juan de la Dirección General Impositiva.

En virtud de la Resolución N° 72/2015 (DV RSJU), se determinó de oficio la obligación en el Impuesto a las Ganancias, por los períodos fiscales 2006 a 2011, por la suma de $6.412.650.- en concepto de capital y el monto de $12.541.248,48.- en concepto de intereses resarcitorios. Además, se le aplicó una multa de $11.187.479,13.- por los períodos fiscales 2006, 2007, 2008 y 2011, equivalente a tres veces del impuesto supuestamente omitido, en los términos de los artículos 46 y 47 incisos a), c) y d) de la ley de rito. Respecto de los períodos fiscales 2009 y 2010, se resolvió diferir la resolución del sumario, en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley N° 24.769.

En cuanto a la Resolución N° 73/2015 (DV RSJU), se determinó de oficio con relación al Impuesto al Valor Agregado, por los períodos fiscales 12/2006 a 12/2011, la suma de $6.467.141,84.- en concepto de capital y el monto de $13.134.441,40.- en concepto de intereses resarcitorios. Además, se le aplicó una multa de $9.516.527,66.-, equivalente a tres veces del impuesto supuestamente omitido, en los términos de los artículos 46 y 47 incisos a), c) y d) de la ley de rito, respecto de los periodos 12/2006 a 12/2008, 01/2011 a 08/2011 y 11/2011. Por otro lado, con respecto a los períodos fiscales 01/2009 a 12/2010, se resolvió diferir la resolución del sumario, en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley N° 24.769.

A través de la Resolución N° 74/2015 (DV RSJU), se determinó de oficio con relación al Impuesto sobre los

Bienes Personales, por los períodos fiscales 2006 a 2011, la suma de $477.583,33 en concepto de capital y el monto de $737.624,19.- en concepto de intereses resarcitorios. Además, se le aplicó una multa de $1.432.749,99.- , equivalente a tres veces del impuesto supuestamente omitido, en los términos de los artículos 46 y 47 incisos a) y d) de la ley de rito.

En primer lugar, el actor señala que hasta el año 2013, en el que fue privado de su libertad, ejercía la profesión de abogado independiente, en litigios contra la Provincia de San Juan, en representación de titulares de dominio de inmuebles, en causas por expropiaciones regidas por la Ley N° 21.499.

Seguidamente, plantea la prescripción de las resoluciones apeladas, por entender que han sido dictadas con apartamiento de lo dispuesto por el art. 53 del decreto 1397/79. A partir de ello, explica que se determinan de oficio obligaciones y se aplican multas para los periodos fiscales 2006 y 2007 para los que, a su entender, ya había transcurrido el período de cinco años establecido en el art. 56 de la ley de rito.

Afirma que, en el caso de autos, los arts. 44 y 17 de las leyes 26.476 y 26.860, resultan inaplicables debido a que no usó los beneficios concedidos en tales normas y por implicar el establecimiento de un plazo irrazonable de prescripción respecto a los períodos fiscales 2006 y 2007.

Por otro lado, esgrime que las determinaciones de oficio adolecen de vicios en su finalidad ya que no son el resultado del ejercicio legítimo de las facultades de verificación que la ley 11.683 acuerda a la AFIP.

Aduce que, conforme se desprenden de los considerandos de las Resoluciones apeladas, la motivación que llevó al juez administrativo a dictarlas fue presumir que los ingresos informados en la prueba pericial contable producida en sede penal - en el juicio en el que su cónyuge es parte interesada - eran ingresos gravados en el Impuesto a las Ganancias y en el IVA. Esgrime que, la funcionaria que suscribe las determinaciones de oficio, es la esposa del vicegobernador de la provincia de San Juan, es decir que forma parte del Poder Ejecutivo Provincial. Al respecto, detalla que los ajustes efectuados en concepto de ingresos omitidos, se originan en el informe pericial contable presentado en el Expte. Nro. 10.024/10, que tramita en el Quinto Juzgado de Instrucción de la Provincia de San Juan, con motivo de la denuncia presentada por el Gobierno Provincial. Agrega que la prueba no se encuentra confirmada por ninguna sentencia y que, no puede ser adoptada por si sola y sin otros elementos que la avalen en el ámbito fiscal para presumir los ingresos, las ventas omitidas y los bienes que le atribuyen.

Asimismo, plantea la nulidad de las resoluciones por vicios en el procedimiento previo a su dictado. En ese sentido, sostiene que gran parte de las pruebas ofrecidas fueron rechazadas por el juez administrativo, incurriendo así en el vicio de falta de motivación.

Plantea que le desestimaron los resultados de la abundante prueba documental aportada porque se trataban de recibos confeccionados en hojas comunes, sin cumplir con ninguna de las formalidades exigidas para los comprobantes fiscales, aun cuando, dichas formalidades no eran exigibles.

En cuanto a los libramientos judiciales de honorarios en los juicios de expropiación dice que se le atribuyen como ingresos propios fondos que - como abogado apoderado - percibió de terceros en tales juicios. Aclara que los fondos percibidos no eran propios sino de terceros (sus clientes o mandantes), por los cuales cobró honorarios profesionales que sí fueron declarados, y que tributaron como rentas de cuarta categoría en el Impuesto a las Ganancias e ingresos gravados en el IVA.

Expone que los pagos ordenados en los expedientes judiciales fueron en concepto de indemnizaciones, por expropiaciones conforme la Ley N° 21.499 y, de esta manera, los calificaron, nombraron y los tramitaron los

jueces intervinientes en cada uno de ellos. También afirma que las indemnizaciones por expropiación están exentas de tributos nacionales conforme el art. 20 de la mencionada norma, independientemente de quién las perciba. Exterioriza que los pagos efectuados en los expedientes –correspondientes a los juicios “Luna”, “Anes”, “Esquivel Ruiz y otros”-, se refieren a libramientos ordenados en juicios de expropiación. En ese sentido, revela que, si bien estaban a su nombre, en su condición de apoderado de sus beneficiarios, eran de propiedad de éstos, por quienes actuó, en virtud de la relación de mandato-poder, y que, una vez percibidos los fondos, fueron depositados en sus cuentas o en las de otros apoderados que intervinieron en los juicios o entregadas en efectivo.

Por otro lado, se agravia de que el juez administrativo declaró invalidas las DDJJ rectificativas en menos presentadas en el período fiscal 2010, correspondiente al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto sobre los Bienes Personales, por incumplimiento al artículo 13 de la ley de rito. En ese sentido expone que, lo que hizo fue rectificar el error involuntario incurrido en las DDJJ originales debido a que duplicó la tenencia de moneda extranjera - dinero que había sido repatriado desde el exterior -, acreditando su efectivo ingreso al país y cobrado en moneda de curso legal, conforme a las normas del BCRA. Agrega que se trató de un error en el cálculo de los montos declarados.

En lo que respecta al ajuste por rentas presuntas de alquiler de inmuebles, manifiesta que las resoluciones aquí apeladas consideran como rentas de primera categoría, la renta presunta devengada por los inmuebles de su propiedad, a partir de procedimientos que realizó el Ente Fiscal, como ser la toma de fotografías y la búsqueda de información en internet sobre su posible valor locativo actual acorde al tipo y ubicación de cada inmueble. En esa línea se agravia de que no obra agregada en las actuaciones la información obtenida de internet y que tampoco se explica ni se funda en que se sostiene la renta presunta desde el año 2006. Esgrime que el valor locativo que se presume, se determina a partir de sospechas o conjeturas, no a partir de datos ciertos. Detalla que no tomaron en consideración características de los inmuebles, su localización, el contexto socioeconómico del país en cada uno de los periodos fiscales, tampoco hay respaldo en tasaciones de inmobiliarias en la forma exigida por la ley y por las propias reglamentaciones de la AFIP.

Aduce que se presumen rentas por supuestos alquileres de inmuebles que no eran suyos: los inmuebles ubicados en las calles Matías Zavalla y 25 de mayo y en 25 de mayo N° 268, ambos de la Ciudad de San Juan. Indica que no son de su propiedad y ello está acreditado por el Registro General Inmobiliario de la provincia de San Juan.

En otro sentido, con relación a las impugnaciones de gastos en el Impuesto a las Ganancias y créditos fiscales en el IVA, declara que dicho ajuste parte de un error básico que determina su improcedencia, esto es considerar que en los periodos fiscales cuestionados solo tenía una única actividad, lo cual no es cierto. Por ello, explica que se acompañó constancia de la cual se desprende que en los meses 01/2008 a 08/2012 también estuvo inscripto en la actividad de cultivo de oleaginosas, es decir rentas de tercera categoría.

En esa tónica, relata que los gastos impugnados por el Juez Administrativo como ser aquellos incurridos por Internet de su domicilio particular – de uso esencial para un abogado-, almuerzos con clientes y avisos fúnebres de clientes o familiares de éstos, telefonía celular, informática, combustible y todos los vinculados a la actividad agrícola, cuya existencia, documentación y registración no se cuestionó sino que únicamente, se objetaron por no son gastos vinculados con su actividad profesional gravada.

Por otro lado, se agravia en cuanto a la exposición de los ajustes de inspección al patrimonio. Al respecto, cuestiona que en la instancia administrativa el ajuste efectuado por la fiscalización se había expuesto en el rubro “Resto de Bienes del País” para conformar el patrimonio neto al cierre en los periodos fiscales 2006 a 2011 y no como mayor monto consumido. Argumenta que tal exposición afectaba la base imponible en el Impuesto sobre

los Bienes Personales, en el rubro de "otros bienes"; lo que constituye una presunción sin base legal, pues supone considerar que el ajuste neto realizado por la fiscalización se clasificaba como "Otros bienes" o "Varios", sin que se evidenciara, con ningún elemento de juicio válido, a qué tipo de bien correspondía tal clasificación.

Sumado a ello dice que el juez administrativo para fundar su postura utilizó la RG AFIP N° 2218 - publicada en el boletín oficial el 22/02/2007 - entendiendo que lo que allí se resuelve no alcanza al periodo fiscal 2006.

En otro orden de ideas también cuestiona el ajuste efectuado del rubro “Tenencia moneda extranjera en el país”. Explica que, a partir de la información extraída de la base de datos del BCRA, el Fisco Nacional realizó el recalculo, pero omitió detraer la operación informada correspondiente al 22/10/2008 por USD 400.552 – boleto N° F1259504-. Añade que el propio Organismo Fiscal dice que no son adquisiciones de moneda extranjera y que no deben considerarse. En ese marco sostiene que al ser un error y tener incidencia en los tres gravámenes objeto de las determinaciones de oficio debe ser subsanado, mediante su reliquidación en la que se elimine de la base de imponible.

A su vez, advierte que deben eliminarse de la base imponible las operaciones que corresponden a consumos en el exterior, por no constituir ingresos gravados en ninguno de los gravámenes objeto de las determinaciones de oficio.

También discute el ajuste por valuación de tenencias en moneda extranjera en el Impuesto a las Ganancias y por otras rentas exentas. Expone que en los periodos fiscales 2006, 2009 y 2011 declaró como rentas exentas las diferencias de cotización de las tenencias en moneda extranjera que si bien su valuación – por un error involuntario - la realizó por su valor al cierre, en lugar de su valor de costo –soslayando el procedimiento indicado en la RG AFIP N° 2527/78- tal situación fue justificada con la prueba documental aportada al momento de contestar la vista.

Indica que además declaró como no gravados los ingresos derivados de la venta de rodados, por tratarse de operaciones aisladas efectuadas por una persona física no habitualista.

Por otra parte, explica que para el año 2009 declaró en el Impuesto a las Ganancias la suma de $939.549,49 como rentas exentas que correspondían a diferencias de cotización entre las valuaciones al inicio y cierre de las inversiones en Merril Lynch y en Citibank, títulos públicos, moneda extranjera, y transferencias de dinero realizadas desde la cuenta de la sucursal San Juan del banco Santander Rio al Banco de San Juan. De ese modo, dice que, con relación a las respectivas diferencias de cotización, se consignaron como rentas exentas o no gravadas y que las mismas no responden a incrementos patrimoniales y mucho menos a rentas provenientes del ejercicio de su profesión.

Por otra parte, se agravia del ajuste efectuado por rechazo del diferimiento del Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2007. Explica que la resolución apelada insiste en desconocer el diferimiento impositivo efectuado para la cancelación del saldo de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2007, en su carácter de inversionista de una empresa promovida en la provincia de San Juan – Max Frut S.A.-, de acuerdo al régimen previsto por la ley 22.021. Indica que el único fundamento expuesto por el Fisco Nacional es invocar que, si bien el diferimiento fue procesado el 02/07/2008 – es decir admitido a esa fecha –, posteriormente fue dado de baja, invocándose para ello lo establecido por el art. 23 de la ley 22.021.

Por otro lado, peticiona que se declare la inconstitucionalidad de las facultades de la AFIP para aplicar sanciones. Ello así, sostiene que conforme lo dispuesto en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, de rango constitucional a partir de la reforma del año 1994, resultan inconstitucionales las facultades otorgadas

por el art. 9° inc. 1) del decreto 618/97 a la Administración para aplicar las multas materiales previstas en la ley 11.683. Por ello, dice que es inaplicable la prohibición dispuesta en el art. 185 de la ley de rito, y por ende solicita se declare la inconstitucionalidad del art. 9 inc. 1), punto b) del decreto 618/97.

Seguidamente revela que, en las resoluciones apeladas se le aplicaron sanciones por defraudación en los términos del art. 46 de la ley 11.683, las que por definición del tipo normativo requiere de dolo, lo cual a su entender no fue una conducta llevada a su cabo. Relata que no existe ninguna conducta defraudatoria, la que exigiría la existencia de un ardid o un engaño al Organismo Fiscal.

Por último, cita doctrina y jurisprudencia en apoyo a su postura, acompaña prueba documental, ofrece prueba informativa y pericial contable. Hace reserva del caso federal y, finalmente, peticiona se dicte sentencia, revocando las resoluciones apeladas, con costas al Fisco Nacional.

II.- Que a fs. 409/448vta., se presenta el Fisco Nacional y contesta el recurso interpuesto por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Solicita se rechace el recurso intentado con expresa imposición de costas. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y hace reserva del caso federal.

III.- Que, a fs. 457, se ordenó la apertura a prueba de la presente causa, rechazando la oposición efectuada por el Fisco Nacional, haciendo lugar a la prueba informativa y pericial contable ofrecida por el actor.

A fs. 472/474, fs. 477/478, fs. 480 y fs. 616/616vta. obran las contestaciones de los oficios dirigidos al Registro de la Propiedad Automotor de la provincia de San Juan, al Registro General Inmobiliario de la Provincia de San Juan, al Registro Civil de la Provincia de San Juan y al Banco de San Juan.

A fs. 559/574 se encuentra agregada la pericial contable, la cual es impugnada por el Fisco Nacional a fs. 641, siendo contestada por la parte recurrente a fs. 651 y posteriormente lo hace el propio Fisco Nacional a fs. 695.

A fs. 697 obra nueva respuesta del Banco de San Juan S.A.

A fs. 736, la parte actora acredita el informe pericial contable llevado a cabo en el marco de los autos caratulados “c/ Graffigna Santiago Raul- por inf a la ley 24.769” bajo el Exp FMZ 6430/2016. A fs. 927, el Fisco Nacional contesta traslado respecto de esta presentación. A fs. 938, la parte actora hace lo propio y solicita que se tenga presente la documental. A fs. 970, el Fisco contesta nuevamente el traslado.

A fs. 987/1126vta. la recurrente informa –y posteriormente aclara en sucesivas presentaciones, contestando al Fisco Nacional- que presentó la declaración jurada rectificativa del periodo fiscal 2011 donde se incluyó como renta de 4ta categoría el resultado de la venta de un cuatriciclo por $8.197,36. También aduce que se rectificaron las declaraciones juradas de IVA, trasladando un menor saldo a favor por considerar gravada esa venta. En síntesis, relata que agregó el valor de dicha venta, pero que la misma no generó saldo a ingresar a favor del Organismo, sino que disminuyó el quebranto en el Impuesto a las Ganancias y redujo el saldo a favor en el IVA.

A fs. 1138 se da por decaído el derecho a producir la prueba informativa ordenada en el quinto punto de fs. 457 dirigida al Registro de la Propiedad Automotor de San Rafael – Mendoza y se clausura el período probatorio y se elevan las actuaciones a consideración de la Sala “B”.

A fs. 1146/1152 y fs. 1198/1204 obran agregados los alegatos producidos por el Fisco Nacional y por la parte actora, respectivamente.

A fs. 1196 la recurrente acompaña la sentencia de 28/09/2020 dictada por el Juzgado Federal de San Juan N° 2, en el marco del Expte. N° FMZ 6430/2016, en el cual se resolvió sobreseer a la parte actora del delito tipificado en el artículo 1 de la Ley 24.769, respecto de lo reclamado en el período fiscal 2009 del Impuesto a las Ganancias. Según esta sentencia previamente ese Tribunal dispuso el sobreseimiento del encausado del mencionado delito, respecto de lo reclamado por el IVA periodo 2010 por la suma de $ 1.411.156,09 e Impuesto a las Ganancias periodo 2010 por $822.955,81, en función del art. 2 del CP, art. 336 inc. 3 del CPPN, por aplicación del art. 1° enmarcado en el art. 279 de la ley 27430 que aprueba el nuevo Régimen Penal Tributario.

Que, finalmente, a fs. 1226 se llamaron los autos para sentencia.

IV.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

V.- Con respecto a los actos apelados en autos, en atención a una mayor claridad expositiva, conviene detallar en primer término los argumentos que llevaron al Fisco Nacional a practicar los ajustes discutidos en la presente causa.

El cargo tiene su origen en la recepción de antecedentes de Sumario N° 10.024/10, que tramitaba ante el Quinto Juzgado de Instrucción de la Provincia de San Juan, concretamente por las conclusiones arribadas por los profesionales contables en la pericial efectuada ante esa instancia.

Cabe remarcar que la actividad declarada por el actor consiste en servicios jurídicos y los ingresos de la cuarta categoría son los obtenidos con el ejercicio de su profesión abogado, según el informe de fiscalización.

A raíz de las conclusiones arribadas en la pericia contable efectuada en el trámite del mencionado Sumario, se procedió a analizar los libramientos por honorarios efectuados en las causas investigadas y las nóminas de los giros efectuados en cada una de ellas por el respectivo Ministerio de Hacienda, tramitadas en el marco de la ley provincial N° 5639.

Se planillaron todos los libramientos efectuados a nombre de Santiago Raúl Graffigna y se los dividió en dos grupos; por un lado, aquellos que corresponden a honorarios regulados y, por el otro, los que tienen origen en la ejecución de sentencias.

Asimismo, se consultaron las bases informáticas del Organismo y se analizaron las declaraciones juradas presentadas en los periodos cuestionados.

Se compararon los montos de los mencionados libramientos con los ingresos exteriorizados en las declaraciones juradas del IVA, resultando los primeros superiores.

Asimismo, el personal fiscalizador procedió a realizar una planilla con el total de los giros efectuados por el mencionado Ministerio de Hacienda librados a nombre del contribuyente, la cual fue puesta a su disposición.

Luego y a partir de la documentación aportada por Santiago Graffigna (boletas de depósito), la obtenida del Juzgado y las consultas a los sistemas informáticos se procedió a depurar los ingresos provenientes de libramientos, en concepto de honorarios y ejecución de sentencias.

Tal depuración se realizó, en la medida en que el depósito, avalado por las copias de las boletas de depósito aportadas por el contribuyente, se correspondía con las acreditaciones informadas por la entidad bancaria, para cada cuenta en el sistema SITER del Organismo.

En definitiva, la fiscalización – con la documentación recabada – concluyó que el recurrente obtuvo ingresos por libramientos en concepto de honorarios y ejecución de sentencias que no fueron declarados.

Con respecto a la cuantificación del IVA, en aquellos libramientos que tuvieron origen en honorarios, considerando el modo de liquidación que utiliza el Juzgado, se consideró que incluye el impuesto, por lo tanto, para calcular el respectivo débito fiscal se detrajo del monto total el impuesto.

Por otro lado, también se ajustaron los libramientos provenientes del incidente de ejecución de sentencia en autos N° 55.137/1 “Ruiz, Guillermo Felipe c/Provincia de San Juan, expropiación irregular” y N° 95708 “Miguel Alberto Suraty” del cual es titular, por haber adquirido los derechos del juicio. La recurrente había declarado en el Impuesto a las Ganancias los ingresos provenientes de dichos autos como ingresos de cuarta categoría no gravados o exentos en IVA. Asimismo, de la comparación efectuada entre lo declarado por el contribuyente y los libramientos provenientes de dichos expedientes, se detectaron diferencias. En ese sentido, tales libramientos fueron considerados ingresos provenientes del ejercicio de su profesión de abogado.

También se ajustaron en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias los ingresos que fueron considerados exentos, siendo que el contribuyente no justificó el origen de los mismos. Por tal motivo, la fiscalización los consideró ingresos de su actividad profesional.

En otro orden de ideas, el Organismo Fiscal observó que, en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales, el contribuyente declaró una serie de inmuebles y que, por ninguno de ellos exteriorizó ingresos provenientes de primera categoría en el Impuesto a las Ganancias. La recurrente no aportó documentación referida al uso o destino otorgado a los inmuebles declarados.

Respecto de los inmuebles situados en las calles 25 de Mayo 268, General Acha 230 (UF 90 P 06-01), Matías Zavalla y 25 de Mayo todo ellos de San Juan capital; Calle 11 (esquina 8 y 10) Miramar (Buenos Aires) y Av. Rioja 384 también de San Juan capital, para los que el contribuyente consignó en sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales como destino “Otros” o “Inversión”, el Fisco Nacional procedió a realizar distintos procedimientos: se tomaron fotografías exteriores de cada uno de los inmuebles, excepto el ubicado en Miramar; utilizando Internet se buscó un valor de locación actual acorde al tipo y ubicación de cada inmueble; por otro lado se accedió a los índices de precios al consumidor publicados por el INDEC, los que fueron utilizados para adecuar el valor de locación actual obtenido a cada periodo fiscal fiscalizado.

Con respecto a los inmuebles en General Acha 230 (UF 90 P 06-01), Matías Zavalla y 25 de Mayo y Av. Rioja 384 todo ellos de San Juan capital, el ajuste del Fisco fue determinado hasta el año 2008, en razón de que los mismos habían sido donados en noviembre de 2009. En lo relativo al mencionado inmueble de Av. Rioja 384, sólo se determinó por el mes de diciembre, dado que se acreditó que fue adquirido en noviembre de 2008.

Con respecto al inmueble de Calle 11 (esquina 8 y 10) Miramar (Buenos Aires) no se realizó ajuste en atención a que el usufructo del bien está reservado a otra persona.

A partir de la información recabada, en el Impuesto a las Ganancias se procedió a determinar el valor locativo de cada inmueble.

En lo que refiere a los créditos fiscales en IVA, la fiscalización actuante procedió a impugnarlo en su totalidad debido a que no aportó los comprobantes de respaldo de las compras registradas y adicionalmente tampoco se pudo corroborar la vinculación con la actividad gravada.

Por otra parte, con relación a las deducciones generales computadas en el Impuesto a las Ganancias, se consultaron las bases de datos del Organismo para validar los pagos efectuados al Régimen de Trabajadores Autónomos. El resto de las deducciones generales fueron impugnadas por no poseer documentación de respaldo.

Se impugnaron las amortizaciones por rodados computadas, debido a que no son bienes susceptibles de amortización, al no estar afectados a la actividad gravada.

Asimismo, se identificaron numerosos gastos de carácter personal o familiar que no son deducibles, como ser internet en el domicilio particular, artículos de pinturería del domicilio particular, avisos fúnebres, cuatriciclos, materiales de construcción para domicilio particular, avisos clasificados de servicio doméstico y parches médicos.

También se impugnaron gastos relacionados con telefonía celular (múltiples líneas, cargos por roaming internacional) y viajes (combustible en localidades lejanas, alojamiento, pasajes aéreos) que se consideraron de uso personal y no vinculados a la actividad profesional.

Se impugnaron gastos que el Fisco Nacional entendió que debían formar parte del activo como ser compras de cuatriciclos, vehículos, laptops y máquina cosechadora de olivos.

Los gastos de automóvil (combustible, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones) no fueron aceptados en su mayoría, por no especificarse la manera en que estaba afectado a la actividad gravada. Se impugnaron gastos de mantenimiento de un vehículo que ya no estaba en el patrimonio del contribuyente.

Por otro lado, el Organismo Fiscal efectuó otro ajuste en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2007, correspondiente al rechazo del diferimiento impositivo utilizado para cancelar el saldo de la declaración jurada de ese periodo. El mismo se había originado en su calidad de inversionista de una empresa promovida – Max Fruit S.A. – en virtud de lo dispuesto por la Ley N° 22.021. El contribuyente había declarado un monto significativo de $1.292.152.-, en el período fiscal 2007, como impuesto diferido. Sin embargo, el Ente recaudador solo computó la suma de $27.300. La razón de esta impugnación fue que el diferimiento fue dado de baja en el Sistema de Control de Diferimientos del Organismo. La baja se basó en lo establecido por el Artículo 23 de la Ley N°22.021, debido a que la empresa poseía deuda en sede administrativa. La información provino de la agencia de San Juan, que informó que el contribuyente había presentado el formulario F.518 de diferimiento del Impuesto a las Ganancias, correspondiente al período fiscal 2007, por la suma mayor, pero que éste fue procesado y luego dado de baja por la mencionada razón. En resumen, la AFIP impugnó la mayor parte del impuesto diferido declarado por el contribuyente para el período 2007, argumentando que la inversión en Max Frut S.A. había sido dada de baja en sus sistemas debido a deudas administrativas de la empresa.

También se ajustó el rubro moneda extranjera, en base a la información brindada por el Banco Central de la República Argentina, haciéndolo jugar en la justificación patrimonial del Impuesto a las Ganancias.

VI.- Que, en primer lugar, aun cuando no haya sido planteada como excepción previa, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios del actor, en el sentido que se

declaren prescriptas las facultades del Fisco Nacional para determinar de oficio los impuestos respectivos e imponer sanciones respecto de los periodos fiscales 2006 y 2007.

Que seguidamente, corresponde dar tratamiento al planteo de prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar el impuesto por los periodos fiscales 12/2006 en IVA y año 2006 en Impuesto a las Ganancias e Impuesto sobre los Bienes Personales, introducido por el actor.

Que, a los efectos de aplicar el ordenamiento jurídico vigente al caso bajo análisis, se impone atender a la plataforma fáctica que lo identifica, la que a continuación se describe:

i) Para los periodos fiscales en cuestión el cómputo del término de la prescripción se inició el 01/01/2008. (art. 57, ley 11.683).

ii) El 24/12/2008 se publicó la ley N° 26.476 (art. 44) y el 03/06/2013, la Ley N° 26.860 (art. 17), las cuales dispusieron con carácter general la suspensión por un año del curso de la prescripción, computada desde la publicación de la norma en el boletín oficial.

Concretamente, debe examinarse si la acción del Fisco Nacional para determinar los impuestos en crisis se encontraba prescripta -tal como sostiene la apelante - al momento del dictado de las resoluciones respectivas.

En tal sentido, cabe anticipar que el agravio introducido por el actor respecto de la no aplicación de las suspensiones anuales mencionadas, no puede prosperar.

Al respecto, nuestro Máximo Tribunal tiene dicho que la primera fuente es la letra de la ley (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, consid. 11 y sus citas) sin que quepa a los jueces sustituir a aquél, sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 300:700); las leyes deben interpretarse conforme al sentido propio de las palabras que emplean sin molestar su significado específico (Fallos 295:376), máxime cuando aquel concuerda con la acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente (Fallos 295:376).

Con relación a la aplicación de las suspensiones anuales, cabría adicionar que la misma cuestión ya ha merecido tratamiento por parte del Máximo Tribunal, en ocasión de establecerse similares alcances para la ley 23.495 del año 1987 –que instauró un régimen de normalización impositiva y cuyo artículo 49 establecía que se suspendía “ *con carácter general por el término de 1 (un) año, el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva 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*”– resolviéndose que la suspensión del curso de la prescripción prevista en el artículo transcripto alcanzaba a la generalidad de los contribuyentes, toda vez que no se había establecido vinculación exclusiva entre la suspensión y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria (Fallos 314:1656).

Vale destacar que dicho criterio fue ratificado por el Máximo Tribunal in re “AFIP-DGI c/ Paredes Cereales Sociedad Anónima s/recurso extraordinario” del 15/10/15 –adhiriendo al dictamen de la Procuración General de la Nación del 29/5/15–, en donde, con relación al artículo 44 de la ley 26.476, se pronunció por la aplicación literal del precepto.

Ello así, cabe concluir que las mencionadas suspensiones anuales resultan plenamente aplicables al presente caso, por ser aquellas de carácter general, no siendo condición para ello que el contribuyente hubiera adherido al

régimen de blanqueo contenido en las respectivas leyes.

Sentado lo que antecede, incumbe exponer el cómputo de la prescripción según el criterio establecido en las consideraciones que preceden.

Tal como se dijo anteriormente, para el caso de los periodos fiscales mencionados el cómputo del término de la prescripción comenzó el 01/01/2008; presentándose el 24/12/2008 la primera causal de suspensión, en razón de la publicación en el Boletín Oficial de la ley N° 26.476, que en su artículo 44 disponía, para todos los contribuyentes, un año de suspensión de los plazos en curso.

Una vez reanudado el plazo el 24/12/2009, en fecha 03/06/2013 vuelve a suspenderse por un año. Ello a raíz de la publicación en el Boletín Oficial de la ley N° 26.860, la que en su art. 17 estableció con carácter general dicha suspensión.

Por lo tanto, y al haberse reiniciado dicho plazo de suspensión en fecha 03/06/2014, se colige que las acciones y poderes del fisco habrían expirado el 01/01/2015.

No obstante, resta considerar la causal de suspensión contenida en el artículo 65.1 de la ley de rito, el cual establece que *"Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción"*.

Es de advertir que al fijar los 180 días dentro de los cuales la vista debe ser notificada la norma puntualiza que son "corridos", a diferencia de los 120 días durante los cuales la acción quedará en suspenso, que nada dice. Siendo ello así, resulta de aplicación lo estatuido en el artículo 4° de la propia ley 11.683 –que dispone "*Para todos los términos establecidos en días en la presente ley se computarán únicamente los días hábiles administrativos. Cuando un trámite administrativo se relacione con actuaciones ante Organismos judiciales o el Tribunal Fiscal de la Nación, se considerarán hábiles los días que sean tales para éstos. Para todos los términos establecidos en las normas que rijan los gravámenes a los cuales es aplicable esta ley, se computarán únicamente los días hábiles administrativos, salvo que de ellas surja lo contrario o así corresponda en el caso"–*, con lo cual este último término se ha de computar en "días hábiles administrativos".

Ahora bien, considerando que la vista de las determinaciones de oficio relativas a los impuestos aquí apelados –periodos fiscales 2006 y 2007- de fecha 30/12/2014 fueron notificadas ese mismo día, es decir dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que habría ocurrido la correspondiente prescripción (01/01/2015) y teniendo en consideración que las mismas se dictaron el día 30/06/2015- dentro de los 120 días hábiles a partir de la notificación de la vista - cabe concluir que los actos recurridos fueron emitidos cuando aún estaban vigentes las facultades del Fisco Nacional. Cabe aclarar, que no se incluyó al mes de enero de 2015 en razón de resultar inhábiles sus días (conf. RG 1983/05, art. 1° inc. a) y RG 3385/2012).

Asimismo, corresponde advertir con el mismo fundamento que tampoco procede el planteo de prescripción relativo a los periodos fiscales de IVA relativos al año 2007, cuyo vencimiento opera en el mismo año.

Con respecto, a los periodos fiscales anuales 2007, cuyo vencimiento opera en el año 2008 y el cómputo de la prescripción inicia el 01/01/2009, la conclusión es la misma, considerando la suspensión anual del citado art. 17

ley N° 26.860 y la aplicación del mencionado art. 65.1 de ley de procedimiento tributario.

De este análisis se colige que al momento en el cual el Organismo Fiscal dictó las resoluciones N° 72/2015 (DV RSJU), 73/2015 (DV RSJU), 74/2015 (DV RSJU), su facultad se encontraba vigente.

Toda vez que el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento, sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N, in re “Colorín IMSSA (T.F.N 24.123-I) c/ DGI” sentencia del 2 de Julio de 2013).

VII.- Que, en segundo lugar, aun cuando tampoco haya sido planteada como una excepción previa, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los planteos de nulidad efectuados por el actor.

Cabe señalar, 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 origina 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 (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otros/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324, P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II, 9/10/96, entre otros).

Sin perjuicio de ello, respecto de lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de autos, en cuanto a los actos administrativos, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo. La recurrente conoció perfectamente y en su totalidad los cargos formulados, tuvo pleno acceso al trabajo realizado por los funcionarios fiscales y la información colectada en la inspección, tuvo derecho a ser oído y a ofrecer las pruebas que estimó conducentes y obtuvo una resolución debidamente fundada.

Con respecto al argumento que le denegaron la prueba ofrecida en instancia administrativa, cabe indicar que la recurrente cuenta en instancia de este Tribunal con la posibilidad de ofrecerla y de hecho así lo hizo e incluso con respecto a algunas pruebas, se desistió y en otras se dio por decaído el derecho a producirla, por la propia responsabilidad de ella.

En cuanto a la valoración que hizo el Juez Administrativo de los argumentos aportados para rebatir el sustento de los ajustes realizados, no se observan aspectos reprochables en la valoración realizada y en todo caso están sujetos a revisión en esta instancia.

Los actos impugnados consignaron el impuesto y los periodos fiscales implicados y se expusieron en forma detallada los cargos formulados, los hechos y el derecho que motivaron la imputación formulada. No se observa que haya existido perjuicio respecto del debido proceso adjetivo, ya que para ello es necesario que el vicio haya colocado a la parte en estado de indefensión, situación que no se verifica en estas actuaciones. En todo caso la recurrente puede hacer ejercicio de defensa incluso ante este Tribunal Fiscal.

En otro orden de ideas, en cuanto al planteo de la recurrente en referencia a que las resoluciones apeladas fueron confeccionadas únicamente a partir de la pericial contable producida en el Expte. N° 10024/10, cabe destacar que dicha pericial fue un elemento más que utilizó el juez administrativo, sumado a las declaraciones juradas presentadas por la propia actora y a la información que surgía de las bases de datos del Organismo Fiscal. En su caso, el contribuyente tuvo su oportunidad de rebatir las estimaciones fiscales y también ante esta instancia.

También, en referencia a la nulidad planteada, sustentado en una relación familiar entre el Vicegobernador de la Provincia de San Juan con la funcionaria de la AFIP – precisamente con la jefa que dictó las Resoluciones aquí apeladas -, es de destacar que tales argumentos no logran demostrar la falta de independencia del juez administrativo, ni que haya actuado de manera parcial persiguiendo alguna finalidad en el proceso, más allá del cumplimiento de su rol. Ello así, tampoco se aportó prueba con el propósito de apoyar su postura, únicamente se limitó a ofrecer un oficio al Registro Civil de la Provincia de San Juan, a los efectos de que se informe el nombre del cónyuge de la señora Silvana del Valle Rodríguez Moral. Sin embargo, dicha documentación resulta insuficiente, a los efectos de respaldar sus argumentaciones. *(vide fs. 480 respuesta del Registro Civil).*

En definitiva, los agravios del actor son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

Corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por el actor como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma (B-485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

VIII.- Que, conforme se indicó precedentemente, el 28/09/2020 el Juzgado Federal de San Juan N° 2, en el marco del Expte. N° FMZ 6430/2016, resolvió sobreseer a la parte actora del delito tipificado en el artículo 1 de la Ley 24.769, respecto de lo reclamado en el período fiscal 2009 del Impuesto a las Ganancias. Previamente, ese Tribunal también dispuso el sobreseimiento del encausado del mencionado delito, respecto de lo reclamado por el IVA y el Impuesto a las Ganancias, periodo 2010, en función del art. 2 del CP, art. 336 inc. 3 del CPPN, por aplicación del art. 1° enmarcado en el art. 279 de la ley 27430 que aprueba el nuevo Régimen Penal Tributario. Cabe indicar que dicho pronunciamiento se encuentra firme.

Sobre la base de la pericia contable conjunta efectuada por el perito oficial (CPN Mario Rubén Comellas) y el perito de la defensa (CPN Cristian Danilo Pallitto) –que partió de las premisas tenidas en cuenta en la resoluciones determinativas N° 72 y N° 73 atacadas en estos actuados, los distintos puntos determinados por el Organismo fiscal, planillas confeccionadas, etc.-, el juez penal concluyó que “ *(…) no se cumplen con las condiciones objetivas para realizar los ajustes pretendidos por AFIP, salvo lo manifestado respecto de la ganancia exenta del año 2011 (venta rodado) y diferencia 2007 ($6.797,20) rectificada en el año 2010…*” (vide fs. 842vta)

A continuación, se enumeran los hechos y cuestiones que el magistrado consideró para descartar las pretensiones del Fisco Nacional (fs. 842vta a 851vta):

A) Calidad de mandatario: El imputado actuó en diversos procesos judiciales (autos 20465/1, 8717/1, 8679/1, 1889, 20464 y 55137/3) *"... como apoderado y por lo tanto no es sujeto pasivo del impuesto respecto de los procesos de expropiación...*" ni se trata de un sujeto sustituto obligado al pago.

B) Propiedad de los fondos: Se determinó que *"... todos los cobros realizados en nombre y representación de sus*

clientes... no son imputables ni son de propiedad del imputado". Específicamente, en la causa 55137/3, los libramientos de honorarios "*... fueron expedidos a nombre de los beneficiarios directos, no de Graffigna*".

C) Inaplicabilidad del sistema SITER: AFIP desconoció documentación de entrega de fondos basándose en un sistema "*... que no es aplicable a persona física sino a entidades bancarias y de bolsa (sistema SITER)*".

D) Validez de actas notariales: El juez rechazó el argumento fiscal de que las actas notariales extra-protocolares " *... no tienen la fuerza probatoria de los instrumentos públicos..."*. En base a la pericia se concluye que dichas actas "*... sirven como constancias de recibos de entregas de dichas sumas, que no necesitaban de requisitos fiscales algunos, conforme lo establecido en el art. 8 de la Resolución Gral. De AFIP 1415/2013*". Asimismo, se validaron facturas de honorarios pagados a terceros (como el Dr. Alday) en nombre de sus clientes.

E) Diferencia inexistente en causa Ruiz: Se determinó que AFIP omitió computar ingresos referidos al caso "Ruiz Guillermo" que ya habían sido "*... declarados por el imputado y reconocidos por la propia AFIP en la resolución 72...*", generando una "*... diferencia inexistente*".

F) Error en fechas de cobro: El organismo incurrió en un error al basarse en las fechas de providencias judiciales "*... omitiendo determinar la fecha del cobro efectivo de las sumas, las cuales surgen de los movimientos bancarios...*", y de las retenciones de ganancias e IVA realizadas por el Banco de San Juan S.A., datos que coinciden con las declaraciones del contribuyente.

G) Ingresos omitidos por el Fisco: AFIP "*... omite computar, a pesar que el imputado declara y deposita en su cuenta bancaria personal, los ingresos de la causa 95708...*", lo cual distorsionó la planilla de fiscalización.

H) Naturaleza jurídica: Se probó que ciertos ingresos "*... responden a cesiones de derechos y acciones adquiridos por el imputado, en concepto de capital...*" y que AFIP pretendió tratarlos como honorarios solo porque el imputado es abogado, lo cual "*... desnaturaliza o desvirtúa la naturaleza jurídica de las mismas..." y resulta "... contraria a la realidad económica*".

I) Exención por indemnizaciones: Al ser ingresos por capital derivados de *"... indemnizaciones por expropiaciones, los mismos no están alcanzados tampoco por el impuesto a las ganancias, en virtud de la exención objetiva establecida en el art. 20 de la ley 21499...*".

J) Ingresos de otros contribuyentes: El Fisco computó erróneamente como propios de Graffigna sumas que eran " *... ingresos que corresponden a otros contribuyentes*", como los honorarios del Ing. Videla y del Dr. Alday. La intervención del Banco de San Juan como agente de retención a estos profesionales demuestra que los fondos no eran de Graffigna.

K) Aplicación del principio de lo percibido: Ciertos ajustes como incrementos patrimoniales fueron desestimados al probarse que los ingresos "*... han sido declaradas conforme el ppio. del percibido, aplicable a estos ingresos de 4ta. Categoría...*", coincidiendo con los libros IVA y las retenciones impositivas efectuadas por entidades bancarias.

L) Duplicación de ingresos: En la causa "Anes", AFIP "*... duplica ingresos... desconociendo entregas a los clientes... pero a la vez reconociendo dichas entregas mediante depósitos en las cuentas de los clientes*", arrojando un monto mayor al del proceso judicial.

LL) Alquileres sobre inmuebles ajenos: Se determinaron "*... ingresos por alquileres sobre inmuebles que no han*

sido de propiedad del imputado", omitiendo constancias judiciales y de inspecciones anteriores que acreditaban la titularidad real.

M) Justificación de ganancias exentas: Se acreditó que las sumas declaradas como exentas respondían a la "... *diferencia entre compra y venta de un rodado (Genco) y las ganancias exentas que responden a valuación de tenencia moneda extranjera por diferencia de cotización...*". El juez señaló que "... *no ha habido venta... ha habido una valorización de las tenencias al cierre de cada año, situación que en el impuesto a las ganancias no tiene impacto alguno...*" para una persona física.

N) Situación patrimonial de moneda extranjera: Se concluyó que deben "... *detraerse las sumas de moneda extranjera descriptas e individualizadas...*" en la pericia, ya que no hubo incremento injustificado.

Ñ) Gastos de actividad agropecuaria: AFIP desconoció gastos alegando falta de inscripción, pero de sus propios sistemas surgía que "... *entre los años 2008/2012 el imputado también se encontraba inscripto en la actividad cultivo de oleaginosas...*".

O) Diferimiento impositivo: Se reconoció el derecho a "... *computar para el pago del saldo de la DDJJ correspondiente al período 2007, el diferimiento impositivo en la empresa Max Frut S.A. por $1.264.852*".

P) Devolución de crédito fiscal: Se calificó erróneamente como incremento patrimonial una suma de 2009 que en realidad "... *corresponde a una devolución de crédito fiscal y no un ingreso*".

Q) Duplicación en moneda extranjera: Se probó que AFIP "... *ha producido una duplicación en el cómputo de tenencias de moneda extranjera y se han computado como compras para atesoramiento, sumas que son gastos, consumos en moneda extranjera, por un total de u$s 901.369...*", las que deben ser detraídas.

En su conclusión, el juez penal dice (vide fs. 851vta y 852) que "*luego de efectuado un minucioso análisis de las actuaciones por parte de ambos peritos contables (oficial y de parte), llegaron los mismos a la conclusión que no existen elementos con los cuales se pueda sostener la existencia de una evasión, al expresar: "que* ***no se cumplen con las condiciones objetivas para realizar los ajustes pretendidos por AFIP****", de lo que se puede concluir, que no alcanzan los elementos obrantes para configurar el tipo delictivo investigado en autos –evasión- en tato que conforme las conclusiones periciales expuestas en el caso de marras,* ***se encuentran justificados todos y cada uno de los puntos cuestionados por AFIP"*** (el destacado me pertenece).

Al respecto, cabe señalar que la Sala "B" -en su anterior composición- in re "ALMEIDA, NORA MABEL s/apelación-Impuesto a las Ganancias" y su acumulado Nº 19.444-I, caratulado "ALMEIDA, NORA MABEL S/Impuesto a los Bienes personales", estableció "... *una prudente exégesis del artículo 20 de la Ley 24.769 determina que no resulta jurídicamente posible que este Tribunal se aparte de los hechos probados y acreditados en la causa penal, en pos de evitar un eventual "escándalo jurídico"; pero resulta impensable pretender que el Tribunal Fiscal de la Nación acate pasivamente lo decidido respecto de la valoración jurídica atinente al acaecimiento del hecho imponible o a sus aspectos que hacen a la determinación impositiva del gravamen en sede penal. De suyo que el juez penal está facultado y debe analizar el hecho imponible del presunto delito investigado, más ello no puede hacer pensar que su opinión y su propio encuadre normativo deba tener efecto vinculante para la sede contenciosa administrativa. Sostener esto supondría el menoscabo de las funciones jurisdiccionales de este Tribunal e, incluso de su Alzada judicial, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. (En tal sentido, EURNEKIAN, EDUARDO -TFN – SALA A- 27/9/2010). En consecuencia, en el mejor de los casos, la resolución penal podría tener incidencia solo respecto de los hechos allí juzgados."*

Más recientemente, en el caso "Courel, Manuel Alberto c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) con fecha 1 de julio de 2025, la mayoría de los máximos magistrados adhirió íntegramente a los fundamentos y conclusiones del dictamen de la Procuradora Fiscal, Dra. Laura M. Monti. En dicho dictamen, citando lo resuelto por la instancia anterior, la Procuradora convalida que: "*...no puede desconocerse que las conclusiones arribadas en sede penal tienen incidencia sobre el pronunciamiento que corresponde dictar en materia impositiva; resultando imperiosa su consideración al expedirse en punto a la corrección del ajuste impositivo alcanzado mediante la resolución determinativa impugnada...*"

Seguidamente, se abordarán los ajustes realizados por el Fisco Nacional en los actos aquí apelados y en su caso se expondrán las implicancias de la sentencia penal que declaró el sobreseimiento del recurrente, en el marco de la doctrina jurisprudencial mencionada previamente.

IX.- Que, a continuación, corresponde tratar los ajustes efectuados en la determinación de oficio correspondiente al Impuesto a las Ganancias (Resolución N° 72/2015 DV RSJU).

En primer lugar, se debe atender el ajuste originado por libramiento de honorarios y ejecución de sentencias y por los ingresos obtenidos por cesiones de derechos y acciones en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2006 a 2011.

Los libramientos se clasificaron en dos grupos principales: aquellos que corresponden a honorarios regulados y los que tienen origen en la ejecución de sentencias.

Cabe indicar que en instancia administrativa el Fisco Nacional aceptó la depuración de montos considerados ingresos de terceros (fondos de clientes) cuando pudo hacer una correlación fehaciente de la documentación presentada con sus propios registros. Los montos que se detrajeron del ajuste, a partir de dicha depuración, fueron aquellos depositados en cuentas de terceros beneficiarios, donde dichos depósitos estaban avalados por las copias de las boletas de depósito aportadas por el contribuyente y, crucialmente, esa información se correspondía con las acreditaciones informadas por la entidad bancaria para cada cuenta en el sistema informático SITER. Al respecto, si las boletas de depósito aportadas no se encontraban informadas por la entidad bancaria en dicho sistema SITER del Organismo, la depuración era rechazada.

Asimismo, en casos específicos el propio Fisco revirtió o modificó el ajuste basado en la presentación de documentación judicial que probaba la falta de vinculación o el destino real de los fondos, por ejemplo, copia de la providencia extraída del sistema informático del juzgado que corroboraba que el libramiento fue ordenado a favor de un tercero en concepto de honorarios y no a nombre del contribuyente o copia debidamente certificada de un sobreseimiento que demostraba que el contribuyente no había tenido intervención alguna en la tramitación de los actuados.

Ahora bien, entrando en el análisis del ajuste y de acuerdo a la información proporcionada en la pericial contable de fs. 559/574 precisamente en el punto 1 de la misma, se desprende que:

A) Libramientos de ejecución de sentencias corresponde a los Juicios de LUNA (conforme depuración de fs. 488 cuerpo N° 3 del Impuesto a las Ganancias).

De acuerdo a la información proporcionada en la pericial contable y de la documentación acompañada por la recurrente se concluye que:

- Referencias 12, 13, 16 por los montos de $205.898,73, $360.000 y $85.681, cabe señalar que, si bien son libramientos que fueron efectuados a nombre de la recurrente, lo cierto es que, de la documental acompañada, surge que los fondos fueron efectivamente ingresos recibidos en la cuenta del Sr. Graffigna pero que, posteriormente los mismos fueron depositados en las cuentas del Sr. Luna por los juicios de expropiación - en los cuales el recurrente actuaba como apoderado. Asimismo, también lucen los depósitos efectuados al abogado Dr. Alday en concepto de honorarios y sus respectivas facturas. (conforme copias obrantes a fs. 243/247 y 236/240 y 259/272del cuerpo II de Impuesto a las Ganancias). Sobre estas referencias, es dable indicar que le corresponde al Fisco Nacional demostrar que dichos documentos no son válidos, ya que únicamente se limitó a indicar que los mismos no fueron informados por la entidad bancaria. Por lo tanto, corresponde detraer del ajuste dichos ingresos, conforme surge de la pericia contable obrante a fs. 560/561.

- Referencia 17 por los montos de $949.916,38.-, $469.676,75.-, $124.031,01.- En lo que respecta a estas sumas y de las Actas Notariales Extraprotocolares obrantes a fs. 198 a 199 del cuerpo I del Impuesto a las Ganancias, es importante señalar que aunque los montos indicados en la referencia no concuerdan exactamente con el efectivo detallado en las actas acompañadas, puede observarse de las mismas que frente al Escribano interviniente la recurrente entregó las mencionadas sumas de dinero al Dr. Waldo Segovia como resultado del cumplimiento de las sentencias judiciales, lo cual no fue rebatido por el Organismo Fiscal con evidencia concreta en sentido contrario. En consecuencia, no se puede avalar la posición fiscal con respecto a estas sumas.

- Referencia 18 por los montos de $47.200.- y $99.154,05.- corresponde advertir que las constancias que la recurrente menciona, no se encuentran agregadas en las presentes actuaciones, por lo que no es posible identificar si corresponde la detracción de los ingresos que alega.

B) Libramientos de ejecución de sentencias corresponde a los Juicios de Anes (conforme depuración de fs. 489 cuerpo N° 3 del Impuesto a las Ganancias).

Sobre dicho punto, el actor peticiona que se detraigan de los ingresos la suma de $7.187.035,19 correspondiente a los libramientos de ejecución de sentencias. En apoyo a su solicitud, menciona que los fondos de los libramientos fueron depositados en su cuenta, pero posteriormente fueron transferidos a terceros a través de boletas de depósito, pagos en efectivo y transacciones realizadas por entidades bancarias. Conforme la documentación aportada a fs. 297/367 del cuerpo II del Impuesto a las ganancias, no se logra demostrar con precisión que se corresponden con los montos impugnados y detallados en la depuración efectuada a fs. 489.

C) Libramientos de ejecución de sentencias correspondiente a los juicios de Esquivel, Ruiz y otros (conforme depuración de fs. 490 cuerpo N° 3 del Impuesto a las Ganancias)

- Referencia 5, 6, 7, por los montos de $14.344,01.-, $105.875.-, $65.240,54.-, sobre las sumas mencionadas, es importante señalar que, si bien el actor presenta los recibos de los terceros obrantes a fs. 93/96 del cuerpo I del Impuesto a las Ganancias, es relevante destacar aun cuando dichos documentos podrían ser válidos para demostrar la cancelación de la deuda de dinero entre las partes, no se puede confirmar con la evidencia proporcionada que el dinero haya sido entregado efectivamente a esos terceros.Referencia 8 por el monto de $17.050.-: corresponde detraer dicha suma de los ingresos de la recurrente conforme la prueba aportada a fs. 97/98 del cuerpo I de los antecedentes administrativos del Impuesto a las Ganancias. Sobre esta referencia, se advierte que le corresponde al Fisco Nacional demostrar que dichos documentos no son válidos, ya que únicamente se limitó a indicar que los mismos no fueron informados por la entidad

bancaria.

- Referencia 25 por el monto de $14.167.185,53.-: dicha suma se corresponde con las cesiones de derechos del expediente Nro. 55.137/1 “Ruiz Guillermo Felipe c/Provincia de San Juan, expropiación irregular”, las que serán analizadas a continuación.

Con respecto a la prueba documental acompañada como anexo 3 correspondiente a las providencias de libramientos, se debe advertir que la misma no permite verificar el destino y efectiva disposición de dichos fondos, como si ocurre con las sumas que se detallan y se indican producto del trabajo pericial contable producido ante este Tribunal.

No obstante ello, en la sentencia penal, el juez, basándose de manera exhaustiva en las conclusiones de la pericia contable conjunta, desestimó los ajustes de la AFIP relativos a los libramientos judiciales en los puntos A) a L) (fs. 842vta a 847).

En particular, es dable indicar algunas consideraciones efectuadas en la pericial contable de sede penal con respecto a:

- Punto A (Referencia 18): En la pericia penal se determinó que las sumas de $47.200 y $99.154,05 corresponden a honorarios profesionales del Dr. Alday (fojas 117). Dichos montos surgen de las constancias del sistema del Poder Judicial de San Juan (1er Juzgado Civil, Autos Nº 8717/3) y del informe de la Policía Federal Argentina (Anexo I, Causa 11288/11). Se encuentran acreditados mediante copias de la carátula, providencias y libramientos correspondientes al incidente de ejecución de honorarios.

- Punto B (Suma de $7.187.035,19): Quedó acreditado que las sumas cobradas por el contribuyente como apoderado fueron entregadas a sus clientes. La efectiva entrega del dinero se encontró respaldada por las constancias obrantes en los expedientes judiciales (Fs. 120 de la pericia penal)

- Punto C (Referencias 5, 6 y 7): Respecto a los montos de $14.344,01, $1.085.875 y $65.240,54, se acreditó que corresponden a libramientos del Juicio Nº 20465/1 (autos "Esquivel"), donde el contribuyente intervino únicamente como apoderado. La pericia contable en sede penal (fojas 112 y 166) probó que estos fondos no constituyen ingresos propios del imputado, por lo cual deben ser excluidos de la base imponible de Ganancias, IVA y Bienes Personales.

Sobre este punto, cabe señalar que, respecto al ajuste de los libramientos por honorarios y la ejecución de sentencias, la pericia contable producida en sede penal se desarrolló sobre una base más amplia que la producida en ante esta instancia. En dicho marco, el magistrado penal interviniente dictaminó que el Organismo Recaudador incurrió en errores relativos a la titularidad de los fondos, la naturaleza jurídica de los ingresos y la determinación del sujeto pasivo de la obligación.

1. Sobre la calidad de apoderado y el sujeto pasivo

El juez determinó que Graffigna no era el dueño de la mayor parte del dinero que pasó por sus manos, sino un mandatario:

"*A) El imputado ha actuado en los autos 20465/1; 8717/1; 8679/1; 1889, 20464 y 55137/3, como apoderado y por lo tanto no es sujeto pasivo del impuesto respecto de los procesos de expropiación en los cuales actuó en tal carácter, ni en el incidente de ejecución de honorarios del perito Videla, ni se trata de sujeto sustituto obligado*

al pago de los mismos".

"*B) En consecuencia, todos los cobros realizados en nombre y representación de sus clientes, en virtud del mandato judicial con el que ha actuado en los distintos procesos, no son imputables ni son de propiedad del imputado*".

2. Sobre las transferencias y pagos a otros profesionales (Dr. Alday y Perito Videla)

La AFIP había impugnado facturas y pagos realizados por Graffigna a otros profesionales alegando que estaban a nombre de terceros. El juez penal determinó:

- Error en la titularidad del gasto: AFIP *"...erróneamente desconoce las facturas por honorarios extrajudiciales pagados por el imputado en su calidad de apoderado de sus clientes al Dr. Alday..."*.

- Sujeto obligado al pago: El juez aclaró que el organismo rechazó las facturas porque estaban a nombre de los clientes, cuando en realidad *"...las mismas están confeccionadas a nombre de los beneficiarios de las indemnizaciones expropiatorias que tramitara el imputado en su calidad de apoderado y quienes en definitiva son los obligados al pago de los honorarios convenidos*".

- Ingresos de terceros contribuyentes: Se acreditó que AFIP computó como propios de Graffigna ingresos que eran de otros profesionales, como los honorarios del Ing. Videla (causa Ruiz Guillermo) y del Dr. Alday (causa 8717/3), montos que deben ser detraídos de la base imponible del imputado.

3. Sobre el uso del sistema SITER y la prueba documental aportada

El juez criticó el método de AFIP para desconocer los comprobantes de depósito y entrega de fondos, incluso las actas extraprotocolares:

- Inaplicabilidad del SITER: Dictaminó que la AFIP desconoció documentación que demostraba la entrega de sumas a los clientes *"...amparándose en un sistema de información que no es aplicable a persona física sino a entidades bancarias y de bolsa (sistema SITER)*".

- Prueba de depósitos: Se consideró probado que existen "*...boletas de depósitos...*" y acreditaciones bancarias que demuestran que el dinero fue depositado en las cuentas de los verdaderos beneficiarios (como en el caso de la familia Anes), lo cual invalida el ajuste por supuestos ingresos no declarados.

- Contradicción del Fisco: El magistrado señaló que el organismo fue contradictorio al realizar los ajustes, pues en algunos casos "*...duplica ingresos... desconociendo entregas a los clientes... pero a la vez reconociendo dichas entregas mediante depósitos en las cuentas de los clientes...*".

- Actas notariales extraprotocolares: El juez penal rechazó la postura de la AFIP, que pretendía invalidar estos documentos por no estar extendidos en el protocolo del registro notarial. El magistrado dictaminó que el organismo desconoció las entregas de dinero documentadas por actas notariales extraprotocolares basándose en argumentos jurídicos que no corresponden a la realidad técnica, señalando que dichas actas *"...sirven como constancias de recibos de entregas de dichas sumas..."*. Se probó que estos documentos *"...no necesitaban de requisitos fiscales algunos, conforme lo establecido en el art. 8 de la Resolución Gral. De AFIP 1415/2013...*". Por lo tanto, el juez concluyó que deben detraerse todas las sumas justificadas mediante este medio que AFIP había pretendido gravar como ingresos propios del imputado.

4. Sobre los libramientos de honorarios de terceros

Se probó que la AFIP pretendió gravar a Graffigna por honorarios que eran de otros profesionales o que fueron emitidos a nombre de los clientes:

"*En la causa 55137/3 actuó como apoderado y los libramientos en concepto de honorarios, fueron expedidos a nombre de los beneficiarios directos, no de Graffigna*".

"*J) También computa como propios, ingresos que corresponden a otros contribuyentes, como es el caso de los autos 55137/3, Ruiz Guillermo, incidente de ejecución de honorarios del Ing. Videla... los cuales deben ser detraídos en su totalidad (100.642,79). También computa erróneamente los ingresos de la causa 8717/3, correspondiente al incidente de ejecución de honorarios del Dr.Alday (47.200 y $ 99.154,05)*".

El juez penal, a partir de la pericia realizada en esa sede, destaca que el Banco San Juan, al momento de pagar los libramientos judiciales por honorarios, actuó como agente de retención. Esto implica que la entidad bancaria descontaba e ingresaba de oficio los impuestos - IVA, Ganancias e Ingresos Brutos- correspondientes a los verdaderos beneficiarios de los fondos.

A continuación, corresponde hacer referencia a los ingresos obtenidos por el actor provenientes de las causas N° 55.137/1 “Ruiz Guillermo Felipe c/Provincia de San Juan, expropiación irregular” y N° 95708 “Miguel Alberto Suraty” que corresponden a cesiones de derechos y acciones que le realizaron dichos actores por juicios referidos a expropiaciones.

Dichos ingresos fueron considerados gravados originalmente en el Impuesto a las Ganancias, aunque el recurrente considera que se encuentran exentos y por ende existe un impuesto abonado en exceso, por lo que solicita su repetición.

Según surge de los actos apelados, el Fisco Nacional sólo consideró gravados en el Impuesto a las Ganancias una diferencia de ingresos obtenidos provenientes de los Autos N°55.137/1. También se los gravó en el IVA.

Según la posición fiscal, el artículo 20 de la Ley 21.499 -Ley de expropiaciones lndemnizaciones Exención- establece que los rubros que compongan la indemnización no estarán sujetos al pago de impuesto o gravamen alguno, y dado que el producido de una indemnización por expropiación tiene la intención de sustituir un bien por otro y no el ánimo de obtener ganancia, el importe que se percibe en el marco de un juicio de expropiación sólo revestirá, en la realidad de los hechos, naturaleza indemnizatoria, en la medida en que lo perciba quien ha sufrido el perjuicio; por lo tanto si la indemnización es pagada al cesionario por el deudor a los fines de liberarse de su obligación, ello no significa que lo percibido por el cesionario constituya para éste una indemnización.

Al respecto, corresponde traer a colación el mencionado fallo del Máximo Tribunal “Courel, Manuel Alberto c/Dirección General Impositiva s/recurso de organismo externo” (CAF 82619/2015/CA1-CS1), el cual por mayoría declaró formalmente inadmisible el recurso extraordinario. A partir de esto, quedó firme el criterio de la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que había confirmado la sentencia del Tribunal Fiscal. De la Sección I del Dictamen de la Procuradora —donde se reseñan los fundamentos de la Cámara que luego el dictamen hace suyos— surge que la indemnización por expropiación de un inmueble cobrada por el Sr. Courel, tras adquirir el 45% de los derechos litigiosos contra la Provincia de Tucumán, "*… se encontraba, en todos sus rubros, exenta del impuesto a las ganancias por imperio de los arts. 20 de la ley 21.499 y 1° de la ley 21.878*". En la misma sección, se subraya que dicha normativa establece una " *franquicia... de carácter objetivo, razón por la cual la cesión del crédito acaecida en este caso no era un*

obstáculo al beneficio".

Cabe recordar que el art. 20 de la ley N° 21.499 (expropiaciones del Estado nacional) en su último párrafo dice: “ *Los rubros que compongan la indemnización no estarán sujetos al pago de impuesto o gravamen alguno*”. Por su parte, el art. 1° de la ley 21.878 (expropiaciones efectuadas por las Provincias o sus Municipios): “*Los rubros que componen las indemnizaciones correspondientes a expropiaciones efectuadas por las Provincias o sus Municipios no estarán sujetos, en el orden nacional, al pago de impuesto o gravamen alguno*”.

De tal forma, se deja en claro que la indemnización por expropiación no está sujeta a impuestos, independientemente de si quien la percibe es el propietario original o un cesionario de derechos litigiosos.

Expuesto lo precedente, es dable indicar que a fs. 478/479 y 480/482 del cuerpo III del Impuesto a las Ganancias de los antecedentes administrativos lucen las cesiones de derechos acompañadas.

Conforme la prueba pericial contable, el perito de la parte actora reitera que las cesiones fueron efectuadas a través de contratos firmados con las distintas partes y sostiene que las indemnizaciones cobradas se encuentran exentas según la jurisprudencia y normativa aplicable al caso. (vide punto 2 de la pericial contable de fs. 566/569)

Por lo tanto, corresponde concluir en línea con la jurisprudencia mencionada que las sumas obtenidas por la parte actora en su carácter de cesionario a partir de la cesión de los derechos obtenidos en los juicios de expropiación respectivos, constituyen una renta no sujeta a impuestos, de conformidad con las leyes Nro. N° 21.499 y 21.878.

Con relación a dichas cesiones de derechos y acciones (en las causas "Ruiz Guillermo" y "Suraty"), el juez penal en los puntos H) e I) (fs. 844vta a 845vta), fundamentándose en la pericia contable, dictaminó que la AFIP erró al categorizarlas como honorarios profesionales. A continuación, se detallan algunas cuestiones de la sentencia penal:

- Sobre el error en la naturaleza jurídica: El magistrado señaló que el organismo recaudador "*...omite que los mismos responden a cesiones de derechos y acciones adquiridos por el imputado, en concepto de capital, manifestando que dichas cesiones son honorarios por el simple hecho que el imputado es abogado, lo que desnaturaliza o desvirtúa la naturaleza jurídica de las mismas...*".

- Sobre la prueba de los libramientos: Para el juez, los documentos judiciales contradicen la pretensión del Fisco: "*Prueba de ello son los libramientos cobrados, fueron emitidos en concepto de capital y han sido declarados en tal concepto, mientras que los libramientos por honorarios han sido declarados en dicho concepto...".*

- Sobre la realidad económica: Concluyó que la postura de AFIP fue arbitraria: "*...la determinación realizada por el organismo es contraria a la realidad económica, a las constancias de las cesiones y por ello el error de computar las mismas como honorarios y no como lo que son, cesiones de capital, con lo que la determinación de IVA sobre dichos ingresos es erróneo, contrario a las constancias*".

- Sobre la exención impositiva: Al quedar establecido que se trata de capital derivado de juicios de expropiación, el juez determinó que no deben pagar tributos: *"I) Por tal motivo y al tratarse de ingresos por capital y en concepto de indemnizaciones por expropiaciones, los mismos no están alcanzados tampoco por el impuesto a las ganancias, en virtud de la exención objetiva establecida en el art. 20 de la ley 21499...".*

Por lo expuesto, corresponde revocar los ajustes propiciados por el Fisco Nacional respecto de las cuestiones aquí tratadas en ambos gravámenes. Con costas.

X.- Que, a continuación, corresponde atender el ajuste realizado por rechazo de ingresos declarados como exentos o no gravados en el Impuesto a las Ganancias, en los períodos fiscales 2006, 2009 y 2011, considerándolos ingresos gravados provenientes de su profesión.

En principio, es dable indicar que con relación a la renta declarada como exenta o no gravada por parte del actor, en la fiscalización la misma informó que, el monto de $24.750 declarado en el período fiscal 2006, obedecía a la venta de un automóvil. Sin embargo, no presentó ninguna prueba que avale sus dichos, ni que permita conocer el valor de adquisición ni el valor de venta del bien enajenado, por lo tanto, dicha suma fue impugnada, considerándolos ingresos gravados de su profesión.

Asimismo, con respecto al período fiscal 2009 las sumas declaradas como exentas responden a diferencias de cotización entre las valuaciones de inicio y cierre en inversiones en Merrill Lynch, City Bank, Títulos Públicos, Moneda Extranjera y una transferencia de dinero realizada desde la cuenta en el exterior del Banco Santander Rio al Banco de San Juan.

Con referencia a las inversiones en Merrill Lynch y City Bank, el Fisco Nacional no pudo comprobar las diferencias de cotización alegadas por la parte actora al no poder contar con comprobantes de respaldo que reflejen con exactitud las cantidades de moneda extranjera adquiridas y las cotizaciones. A mayor abundamiento informó que de las declaraciones juradas no surge ningún grado de detalle.

La misma situación se plantea al intentar corroborar las diferencias de cotización calculadas por el actor para la tenencia de títulos públicos y para las que denomina “Inversiones en Santander Rio transferido a cuenta Banco San Juan”. En ese sentido, no aportó los comprobantes de las inversiones efectuadas para corroborar cantidades y la cotización de la moneda extranjera al momento de realizar cada inversión.

Por los motivos expuestos, el Ente Fiscal procedió a impugnar las sumas declaradas como exentas o no gravadas, considerándolos ingresos gravados de su profesión.

Por otra parte, con relación al año 2011, el actor relató que las rentas exentas o no gravadas provienen de diferencias de valuación de moneda extranjera, del resultado de la venta de un rodado dominio 739EJL y del cobro de un seguro por rodado siniestrado. Sobre este periodo, tampoco presentó documentación fehaciente que permita avalar sus dichos. A su vez, con respecto al bien siniestrado, la fiscalización dejó en claro que no podría considerar como ganancia el total de la suma abonada por la aseguradora. - Por lo tanto, impugnó los valores declarados como exentos o no gravados para este periodo fiscal, considerándolos ingresos gravados por su profesión.

Sentado lo que antecede, corresponde remitirse a las evaluaciones que realizó el juez penal en base a estos ajustes. Según la sentencia, (fs. 847 y 847vta) en el punto M se expone que las sumas declaradas exentas para los años 2006, 2009 y 2011 "**...** *responden a la diferencia entre compra y venta de un rodado (Genco) y las ganancias exentas que responden a valuación de tenencia moneda extranjera por diferencia de cotización de moneda extranjera conforme lo declarado por el imputado y no a incrementos patrimoniales no justificados*"**.** Cabe indicar que la validación en sede penal involucró las inversiones en títulos y en las entidades financieras mencionadas, conforme surge de fs. 183/186 de la pericia contable hecha en sede penal.

En relación con la venta del rodado a Genco, la pericia contable conjunta —cuyas conclusiones son citadas

textualmente por el juez penal— establece lo siguiente para justificar la ganancia exenta del año 2006: "*En cuanto a la ganancia exenta del año 2006, está acreditado conforme Ddjj 2006 y papeles de trabajo, que el imputado venía declarando un automotor (año 2005) en $ 46.000, en el año 2006 vendió la unidad a Genco (copia certificada en juzgado de instrucción - 70.750)y la diferencia entre compra y venta (24.750) es la suma exenta*" (fs. 850)

En relación con el rodado siniestrado, el mencionado juez penal, basándose en la pericia contable, dictaminó al analizar la ganancia exenta del año 2011: "*En cuanto a la ganancia exenta año 2011, cobro seguro por siniestro, debe detraerse la suma computada correspondiente al seguro percibido ($ 165.000), adjuntándose copia del resumen del Bco. Río, donde se acredita dicho depósito y las constancias de la aseguradora La Mercantil Andina, con las que se acredita la denuncia del siniestro y la suma que se paga por el mismo".* (fs. 850 u 850vta).

A partir de ello y considerando el criterio jurisprudencial emergente del citado precedente de fallos 348:589, corresponde revocar el ajuste de respecto de estas cuestiones que el juez penal validó.

En relación al ajuste restante por la venta del rodado 739EJL. Corresponde indicar que, la recurrente informó que rectificó la declaración jurada del año 2011, donde se incluyó como renta de 4ta. Categoría la venta de un cuatriciclo por la suma de $8.197,36 en el Impuesto a las Ganancias y el ingreso como gravado en IVA –sin ingresar impuesto-, todo ello en el marco de la Ley N° 27562, según sus dichos (fs. 1107).- Al respecto, cabe recordar que el juez penal no consideró probada la ganancia exenta del año 2011 (venta rodado patente, que según el punto M de la sentencia a partir de la pericia se trataría el rodado patente 739EJL (fs. 850vta.).

Ahora bien, de la pericia efectuada en sede penal (fs. 863) surge que la ganancia exenta cuestionada por el Fisco sería de $ 8.197,36 coincidente con el monto que habría sido regularizado. Por lo que deviene abstracto el tratamiento sobre este punto.

XI.- Que, se procede a analizar el ajuste originado en las rentas de primera categoría correspondiente al Impuesto a las Ganancias (Arts. 41 a 44 de ley del gravamen) por los períodos fiscales 2006 a 2011.

Ello así, corresponde efectuar una reseña de la normativa aplicable. El Art. 41 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece *"En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la primera categoría, y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos: …f) El valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes. g) El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado."*

El art. 56 del decreto reglamentario 1344/1998 define que *"A los fines de lo dispuesto en los incisos f) y g) del artículo 41 de la ley, se considera valor locativo el alquiler o arrendamiento que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el inmueble o parte del mismo que ocupa o que cede gratuitamente o a un precio no determinado."*

Sentado ello, es dable indicar que la parte actora en su declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales exteriorizó una serie de inmuebles y para el caso del Impuesto a las Ganancias, no declaró ingresos provenientes de primera categoría.

Cabe recordar que, en el transcurso de la fiscalización, con fecha 19/6/2014 el Fisco Nacional le efectuó un requerimiento a los efectos de que detalle el destino otorgado a cada inmueble y que acompañe contratos de alquiler e ingresos por locación de los mismos, y el mismo no fue contestado.

Con respecto a los inmuebles ubicados en 25 de Mayo 268, General Acha 230, Matias Zaballa y 25 de Mayo y Avenida Rioja 384 todos ellos de San Juan, el Fisco Nacional determinó el valor locativo de cada uno de ellos a partir de fotografías, consultas vía internet del valor de inmuebles similares, aplicación de índices del INDEC y consulta a la base E-fisco. De esta manera, obtuvo los montos estimados de valor locativo durante los períodos fiscales cuestionados.

En relación a la prueba pericial contable efectuada en esta sede, el perito contador de la parte actora únicamente se limita a mencionar su desconformidad con el procedimiento desarrollado por la AFIP para la determinación de la renta presunta de los inmuebles, por entender que el mismo no responde a la realidad de mercado para cada periodo fiscal (vide fs. 570/571).

En cuanto a la prueba informativa ofrecida ante este Tribunal en relación al inmueble ubicado en la calle 25 de mayo 268 (oeste) de la ciudad de San Juan, según la contestación del oficio dirigido al Registro General Inmobiliario de la Provincia de San Juan, el Señor Santiago Graffigna no es el titular del mencionado inmueble. Por lo que, respecto de dicha propiedad, no corresponde admitir el ajuste efectuado de conformidad con la información brindada por el Registro (vide fs. 476/478vta).

Con respecto al inmueble situado en General Acha, el recurrente aportó copia de la demanda de desalojo iniciada en dicho inmueble, lo que daría el indicio de que se encontraría ocupado de forma ilegítima.

Ahora bien, conforme lo entiende el juez penal (punto LL de la pericial contable en sede penal –fs- 847-) AFIP "**...** *Determina ingresos por alquileres sobre inmuebles que no han sido de propiedad del imputado, omitiendo para ello constancias de inspección anterior, constancias de la documentación existente***...**". La pericia "**...** *determina el error en dicha determinación y la consecuencia de la detracción de dichas sumas***..."**.

De la pericial contable producida en sede penal, en particular sobre el inmueble situado en Avenida Rioja 384, se constató que, no registró consumo de gas ni de energía eléctrica durante el período analizado. En consecuencia, se concluyó que la falta de uso de la propiedad resulta incompatible con la generación de rentas que pretende el ajuste. En igual sentido, se probó que el inmueble de 25 de Mayo esquina Matías Zavalla, no pertenece al recurrente, conforme surge de fs. 157/158 de la citada pericia. En esa línea también, con relación al inmueble ubicado en Gral Acha 230, se acreditó que en los periodos que aquí interesan se encontraba ocupado en forma ilegítima, lo que fue acreditado con la copia de la demanda de desalojo presentada el 25 de octubre de 2006 y con el Acta de Constatación del 2 de marzo de 2007 dictadas en los Autos Nro. 11083/2006 “Graffigna, Santiago c/ González, Juan Francisco y/o cualquier ocupante s/ desalojo”, cuyas copias se encuentran adjuntas al expediente judicial.

Por lo tanto, las constancias demostraron que los inmuebles no eran de propiedad del imputado o no generaron renta, lo que determina la invalidez del ajuste por sustentarse en bases imponibles erróneas.

Por lo expuesto, a la luz de la jurisprudencia de fallos 348:589 mencionada en el Considerando VIII, corresponde revocar el ajuste respecto de todos los inmuebles cuyo valor locativo fue determinado por el Fisco Nacional.

XII.- Que, seguidamente se debe atender el ajuste por impugnación de gastos en el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2006 a 2011 que según el Organismo Fiscal no se encontrarían vinculados con la actividad gravada del actor.

Cabe recordar que el art. 17 de la LIG prevé que *“para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita*

esta ley, en la forma que la misma disponga", mientras que el art. 80 de la citada ley dispone que "Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina".

Sentado ello, corresponder precisar que al momento de contestar la vista la recurrente aportó un gran número de comprobantes y un listado identificado como “Anexo VI: Documentación respaldatoria de compras y gastos” en el que simplemente se detallan uno a uno, sin mencionar bajo que rubro fueron incorporados en cada una de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, limitándose a informar únicamente el mes y el año que habrían sido incorporados en el IVA.

A partir de allí, el Fisco Nacional observó que había gastos personales del actor y de su familia que no podían computarse como deducción (como ser: internet del domicilio particular, almuerzos, alquiler de tubo de oxígeno, aviso fúnebre, materiales para construcción del domicilio particular, juego de cadenas para nieve, etc.) (vide cuadro de fs. 160)

A su vez, se detectó que los gastos en telefonía celular correspondían a ocho líneas telefónicas, las que finalmente se convertían en veinte líneas telefónicas, y en los que también se observaron cargos por roaming desde distintos países (Chile, Brasil y USA). Dichos gastos fueron impugnados por el Organismo Recaudador, ya que de los comprobantes se demostró que eran líneas telefónicas utilizadas por el contribuyente y su familia.

Por otro lado, se impugnaron comprobantes por la compra de combustibles en distintas localidades del país, alejadas de la localidad donde la parte actora ejerce su actividad como abogado, como así también comprobantes por gastos de alojamiento, pasajes aéreos, etc. que por las fechas en que fueron realizadas, el tipo de gasto y las localidades se corresponden más con actividades de recreo, verano y/o turismo de la parte y su familia.

Asimismo, existen otra serie de comprobantes con los conceptos de: análisis nematológico de suelo y raíz, riego, sensor de crecimiento fruto, fabricación de maquina atomizadora con tanque, asesoramiento de ingeniero agrónomo, etc. que también fueron impugnados, ya que el Fisco Nacional determinó que no se relacionan con el ejercicio de su profesión de abogado.

Además, el Ente Fiscal observó la existencia de comprobantes por la adquisición de bienes que deberían formar parte del activo de la recurrente y que no son susceptibles de deducción. (como ser cuatriciclo, Dodge Ram 2500, Laptop, Informática, maquina cosechadora de olivos)

Asimismo, existe un grupo de gastos vinculados a automotores (combustible, neumáticos, cristales, seguros, servicios de mantenimiento, entre otros) que, según el artículo 88 inciso l), resultarían deducibles bajo la limitación de estar afectados a una actividad gravada. En el presente caso, la recurrente omitió especificar la existencia y los datos del vehículo afectado. Al respecto, el Organismo Fiscal señaló que es carga del actor identificar el rodado para determinar el monto deducible; por lo tanto, ante la falta de elementos fehacientes que vinculen estos gastos con la actividad y no con egresos personales, procedió a impugnar dichas deducciones.

Con base en la pericia, el juez penal determinó que la parte actora también estuvo inscripta en la actividad agropecuaria de cultivo de oleaginosas entre los años 2008 y 2012, dado que dicha inscripción figura en los propios registros del Organismo Fiscal en esos periodos. Por lo tanto, el juez penal (punto Ñ, fs.850vta/ 851) dictaminó que deben "*... ser computados todos los gastos y amortizaciones relacionadas con las actividades gravadas, servicios jurídicos y cultivo de oleaginosas, entre los años 2008 y 2012”*

Por lo expuesto y en función de la jurisprudencia mencionada previamente en el Considerando VIII corresponde admitir todos aquellos gastos relacionados con las actividades gravadas de la parte actora esto son: servicios jurídicos y cultivo de oleaginosas que se efectuaron durante los periodos fiscales mencionados por el juez penal.

En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente el ajuste, exclusivamente de la impugnación de aquellas erogaciones que el Fisco Nacional determinó como gastos personales de la parte actora. Específicamente, se convalidan los ajustes sobre conceptos ajenos a la actividad agropecuaria o profesional, tales como: servicios de internet del domicilio particular, almuerzos, alquiler de tubos de oxígeno, avisos fúnebres, materiales de construcción para la vivienda personal y accesorios de vehículos (cadenas para nieve), entre otros.

Asimismo, debe confirmarse el ajuste respecto a los consumos de telefonía y roaming efectuados en el exterior, así como los gastos de combustible en diversas localidades del país. En la misma línea, resultan procedentes los ajustes vinculados a automotores (combustible, neumáticos, cristales, seguros y servicios de mantenimiento). Al respecto, cabe señalar que la recurrente omitió especificar cuál de los vehículos se encontraba afectado a su actividad profesional, impidiendo así la deducibilidad de los gastos asociados. En consecuencia, ante la falta de prueba sobre la afectación de los bienes y la naturaleza personal de los consumos, corresponde confirmar el criterio fiscal.

XIII.- Que, seguidamente corresponde expedirse con respecto al agravio formulado por el ajuste de tenencia de moneda extranjera en el país, expuesta en la justificación patrimonial del Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2006 a 2011.

En esa línea, el actor plantea que, en la resolución apelada del Impuesto a las Ganancias, existe un error de cálculo en el cuadro expuesto allí (fs. 173/174). Explica que el Fisco Nacional omitió detraer la operación informada por el BCRA correspondiente a la fecha 22/10/2008 por USD 400.552 – Boleto F1259504- (vide fs. 999 del cuerpo V de los antecedentes administrativos del Impuesto a las Ganancias).

Explica que tal operación no se corresponde a una adquisición de moneda extranjera, y que por tal motivo no debe ser considerada como tal para calcular la tenencia de moneda extranjera; agrega que el Ente Fiscal mantiene dicha operación en el cuadro de tenencia de moneda extranjera expuesto a fs. 176.

Ahora bien, en respuesta al planteo de la recurrente cabe dejar en claro ciertas consideraciones: i) el número de boleto que indica (Boleto F1259504) se refiere al código 856 y es por el valor de 400.000USD ii) la operación de 400.552 USD corresponde al Boleto F1259495C1 con el código 457 “repatriación de inversiones de residentes”, iii) el Fisco a los efectos del cálculo de la tenencia de moneda en el cuadro obrante a fs. 176, únicamente expuso la operación Nro. F1259504 por el la suma de USD 400.000 correspondiente al código 856 y que refiere a la compra de moneda extranjera.

Según lo expuesto, la operación que el actor considera errónea no coincide el número de boleto ni el monto con la informada por el BCRA (conforme fs. 999 del cuerpo V de los antecedentes administrativos del Impuesto a las Ganancias).

No obstante ello, el magistrado penal, basándose en la pericia, determinó en el Punto Q de sus conclusiones que AFIP incurrió en una duplicación de cargos al no realizar correctamente estas detracciones: “*Q) Tenencia moneda extranjera. Conforme constancias de la AFIP, archivo operaciones de cambio... se ha producido una duplicación en el cómputo de tenencias de moneda extranjera y se han computado como compras para atesoramiento, sumas que son gastos, consumos en moneda extranjera, por un total de u$s 901.369...".*

Dentro de ese monto que el juez ordena detraer, se incluyen explícitamente las "*Repatriaciones de moneda extranjera... las cuales deben ser detraídas*". Se calificó como "*arbitraria e ilógica*" la conducta de la AFIP de desconocer el origen de estos fondos (tratándolos como incrementos patrimoniales no justificados o ingresos de la profesión) cuando el propio organismo contaba con la información del BCRA que detallaba las "fechas de repatriación" y la naturaleza de las divisas. En conclusión, la sentencia penal convalida que la operación de U$S 400.552 (Boleto F1259504) y otras similares fueron mal computadas por el Fisco y ordena su detracción definitiva al considerarlas parte de una duplicación de cargos que no refleja la realidad económica del contribuyente.

Por lo expuesto y base a la jurisprudencia citada en el Considerando VIII corresponde revocar el ajuste en el aspecto considerado válido por el juez penal.

XIV.- Que, a continuación, se debe atender el ajuste originado por el rechazo del diferimiento del Impuesto a las Ganancias 2007.

Cabe recordar que la recurrente – en su carácter de inversionista de la empresa Max Frut S.A., de acuerdo al régimen previsto en la Ley N° 22.021-, peticionó el diferimiento impositivo para la cancelación del saldo de la declaración jurada del año 2007.

Al respecto, el Fisco Nacional dictó una medida para mejor proveer a partir de la cual consultó a la Agencia de San Juan, que informa que la recurrente presentó el 24/04/2008 el F518 de diferimiento del Impuesto a las Ganancias correspondiente al periodo fiscal 2007, por un importe de $1.264.852, como inversionista en la empresa promovida Max Frut S.A., el cual fue procesado en el Sistema Control de Diferimiento con fecha 02/07/2008 N° homogéneo 60440697 y dado de baja posteriormente, en función de lo establecido por el artículo 23 de la Ley 22.021, por poseer deuda administrativa. (Vide fs, 938 cuerpo V Impuesto a las Ganancias).

La deuda estaba referida al periodo 03/08 conforme la Cuenta Corriente de Autónomos y Monotributistas, cuyo vencimiento había operado el 08/04/2008 y el pago efectivo se había producido el 07/05/2008.

Cabe indicar que el mencionado artículo 23, en lo que aquí es relevante, establece que: “No *podrán ser beneficiarias del régimen de la presente ley:*

b) Las personas físicas y jurídicas que al tiempo de concederle los beneficios tuviesen deudas exigibles o impagas con carácter fiscal o previsional, o cuando se encuentre firme una decisión judicial o administrativa declarando tal incumplimiento en materia aduanera, cambiaría, impositiva, previsional e imponiendo a dicha persona el pago de impuestos, derechos, multas o recargos y siempre que no se haya hecho efectivo dicho pago; “

Por su parte, el juez penal, al adoptar íntegramente las conclusiones de la pericia contable conjunta en la sentencia, dictaminó lo siguiente:

"*O) Diferimiento impositivo período 2007, me remito a lo tratado y concluido en el punto 9) de la presentación, debiéndose computar para el pago del saldo de la DDJJ correspondiente al período 2007, el diferimiento impositivo en la empresa Max Frut S.A. por $1.264.852***.".

A partir de la pericia, el juez consideró probado que este beneficio fiscal era válido y debía ser reconocido para cancelar el saldo del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2007, lo cual fue uno de los elementos clave para determinar la inexistencia de la deuda reclamada por el Fisco por ese período. No obstante ello, el juez penal

(punto O, fs. 851) dictaminó que se debe "*... computar para el pago del saldo de la DDJJ correspondiente al período 2007, el diferimiento impositivo en la empresa Max Frut S.A. por $1.264.852*"**.**

Por lo expuesto y en función de la jurisprudencia mencionada previamente corresponde también revocar este ajuste.

XV.- Que, seguidamente corresponde atender los ajustes efectuados en la Resolución Apelada N° 74/2015 (DV RSJU) a través de la cual se determinó el Impuesto sobre los Bienes Personales por los períodos fiscales 2006 a 2011.

En primer lugar es dable indicar que, el contribuyente – en la etapa de fiscalización – solicitó que el ajuste neto sea consignado como un mayor monto consumido en el Impuesto a las Ganancias y no como integrante del patrimonio al cierre de cada período fiscal en el rubro "Otros Bienes" sobre la base considerar que nada impide que el monto consumido sea rectificado.

En esa línea, el Organismo fiscal indicó que el monto consumido es un concepto contenido en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias de las personas físicas y sucesiones indivisas, dentro del cuadro de justificación patrimonial.

De allí, el Fisco Nacional procedió a realizar los ajustes pertinentes los cuales impactaron en la justificación patrimonial del Impuesto a las Ganancias y cuyos montos fueron consignados en "Resto de Bienes en el País" en el Impuesto sobre los Bienes Personales – en los periodos fiscales 2006 a 2011 -, con fundamento en los arts. 16,17,19 incs. g) y h) de la ley del impuesto y el Anexo II de la RG (AFIP) 2218

Asimismo, en relación a este ajuste, la recurrente se agravia de que el juez administrativo incrementó su patrimonio sobre la base de una presunción que la ley no establece. En esa idea, también se agravia de que la RG 2218 (AFIP) no es de aplicación para el período fiscal 2006.

Al respecto, cabe recordar que los artículos 16, 17 y 19 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales establecen que:

ARTICULO 16*: Establécese con carácter de emergencia por el término de NUEVE (9) períodos fiscales a partir del 31 de diciembre de 1991, inclusive, un impuesto que se aplicará en todo el territorio de la Nación y que recaerá sobre los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior.*

ARTICULO 17*: Son sujetos pasivos del impuesto: a) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior. b) Las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones.*

Las sucesiones indivisas son contribuyentes de este gravamen por los bienes que posean al 31 de diciembre de cada año en tanto dicha fecha quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos o aquella en que se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

A los fines de este artículo se considerará que están domiciliados en el país los agentes diplomáticos y consulares, el personal técnico y administrativo de las respectivas misiones y demás funcionarios públicos de la Nación y los que integran comisiones de la provincias y municipalidades que, en ejercicio de sus funciones, se encontraren en el exterior, así como sus familiares que los acompañaren.

ARTICULO 19*: se consideran bienes en el país: g) Los bienes personales del contribuyente, cuando éste tuviera su domicilio en él, o se encontrara en él. h) Los demás bienes muebles y semovientes que se encontraren en su territorio al 31 de diciembre de cada año, aunque su situación no revistiera carácter permanente, siempre que por este artículo no correspondiere otro tratamiento. …"*

Sentado lo expuesto, corresponde desatender el agravio del actor sobre la RG 2218 y su no aplicabilidad durante el período fiscal 2006, debido a que fue publicada en febrero del 2007. En ese orden de ideas, cabe indicar que, si bien la normativa fue publicada con posterioridad al período fiscal ajustado, el plazo para la presentación de las declaraciones juradas del gravamen para el año 2006 aún no había vencido.

Además, cabe señalar que esta Resolución no introdujo cambios significativos en comparación con la anterior; más bien, lo que se añadió fue el campo del monto consumido. Dicho concepto debía reflejar los gastos de sustento del responsable y de su grupo familiar primario, así como aquellos que corresponden al esparcimiento propio y de sus familiares a cargo. A su vez, se cambió la forma de presentar la información en el aplicativo, ya que se requería incluir más detalles sobre los conceptos patrimoniales. Sin embargo, las modificaciones introducidas en la RG 2218 no cambiaron sustancialmente la determinación del Impuesto sobre los Bienes Personales, solo se exigió un nivel de información mayor.

En ese sentido, el agravio del actor no puede prosperar ya que la RG 2218 fue un elemento más que utilizó el Fisco Nacional para confeccionar el ajuste efectuado en el gravamen junto con los artículos de la ley del impuesto.

Conforme lo expuesto y de la normativa aplicable, corresponde advertir que la recurrente no aportó ningún elemento que pueda avalar su postura ni tampoco explica la razonabilidad del monto consumido expuesto en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, por lo que los argumentos que expone no logran conmover el criterio utilizado por el ente fiscal que consideró el ajuste neto en el Impuesto a las Ganancias en el Impuesto sobre los Bienes Personales al cierre de cada periodo fiscal.

Por lo expuesto, corresponde confírmalo parcialmente, en la medida del ajuste neto del Impuesto a las Ganancias, confirmado en esta sentencia (cfr. Considerando XII)

XVI.- Que, seguidamente corresponde expedirse con respecto al ajuste efectuado en el rubro tenencia de moneda extranjera, en el Impuesto sobre los Bienes Personales, en los períodos fiscales 2006 a 2011.

Sobre el particular, se advierte que los agravios expuestos por la recurrente sobre dicho ajuste fueron tratados en el considerando **XIII**, por lo que corresponde estar a lo resuelto en ese punto.

XVII.- Que, seguidamente corresponde abordar la Resolución Apelada N° 73/2015 (DV RSJU), a través de la cual se determinó el Impuesto al Valor Agregado.

En primer lugar, con respecto, al ajuste originado por libramiento de honorarios y ejecución de sentencias y por los ingresos obtenidos por cesiones de derechos y acciones por los períodos fiscales 2006 a 2011 que el Fisco Nacional consideró ingresos provenientes de profesión, gravados también en el IVA, corresponde remitirse a lo resuelto en el considerando IX del Impuesto a las Ganancias.

XVIII.- Que, a continuación, corresponde tratar el ajuste practicado por el Fisco Nacional relacionado con el rechazo de ingresos declarados como exentos o no gravados en el Impuesto a las Ganancias y su gravabilidad en el IVA como ingresos gravados por el ejercicio de la actividad profesional durante los períodos fiscales 2006,

2009 y 2011.

En este aspecto, corresponde remitirse a la resuelto en el considerando **X** del Impuesto a las Ganancias.

XIX.- Que, se procede a resolver el ajuste originado por alquileres presuntos correspondiente al IVA por los períodos fiscales 2006 a 2011.

Al respecto, se debe estar a lo resuelto en el considerando XI.- Sin perjuicio de ello, corresponde advertir que este gravamen – según su texto legal y decreto reglamentario – no alcanza a los alquileres presuntos o valores locativos de los inmuebles. Ello así pues no son operaciones de locación de inmuebles reales o efectivas y menos aún a título oneroso, por lo que el ajuste debe revocarse.

XX.- Que, seguidamente se debe atender el ajuste por impugnación de créditos fiscales en el IVA correspondiente a los períodos fiscales 2006 a 2011 que según el Organismo Fiscal no se encontrarían vinculados a la actividad gravada por el actor ante él.

En esa línea corresponde recordar que, el art. 12 inciso a) de la ley del IVA dispone que "*del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán: a) el gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios -incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso- y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.* ***Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación"*** (el resaltado me pertenece)

Sentado ello, sobre este ajuste debemos remitirnos a lo expuesto en el considerando XII, y por lo tanto revocarlo parcialmente admitiendo los créditos fiscales que estén vinculados a las actividades gravadas del contribuyente estas son: servicios jurídicos y cultivo de oleaginosas.

XXI.- Que, con respecto al ajuste efectuado por el Organismo Fiscal, correspondiente a la diferencia incorporada como ingresos profesionales en el IVA, por el importe $65.299,92.- por haber detectado discrepancias entre los ingresos declarados en el IVA ($2.289.219,46) contra los declarados en el Impuesto a las Ganancias ($2.354.519,38.-) en los períodos fiscales 01/2009 a 12/2009.

A partir de la pericia, el juez consideró según el punto P) (fs. 851) "*Devolución de crédito fiscal año 2009. Conforme constancia de sumario penal, la suma de $13.713, determinada como un incremento patrimonial no justificado para el periodo 2009, es erróneo ya que el mismo corresponde a una devolución de crédito fiscal y no ingreso, como se demuestra en el periodo respectivo, no debiéndose computar como tal, correspondiendo su detracción*".

En conclusión, el ajuste por la diferencia detectada por la AFIP no puede prosperar, toda vez que de la pericia producida en sede penal surge que dicha cifra ($13.713), corresponde al IVA de una factura de compra de un inmueble del año 1999, por un importe de $65.299,92 (vide fs, 746 de la pericia contable de sede penal). En consecuencia, al haberse acreditado el origen del fondo, corresponde revocar el ajuste en este punto.

XXII.- Que, también la recurrente se agravia de que no fueron consideradas las declaraciones juradas rectificativas en menos correspondientes al período fiscal 2010 Impuesto a las Ganancias y al Impuesto sobre los

Bienes Personales en los años 2008 a 2011.

En tal sentido, el Fisco Nacional rechazó las rectificativas basándose en el artículo 13 de la Ley 11.683, el cual limita la presentación de estas declaraciones a supuestos de errores de cálculo. Al no acreditarse este extremo por parte del actor, el Fisco tomó como válidas las declaraciones originales para sustentar los ajustes efectuados

En esa tónica, el actor plantea que debido a un error involuntario procedió a presentar declaraciones juradas rectificativas en menos. Se agravia de que, el juez administrativo no las tuvo en consideración.

En ese orden de ideas, cabe recordar que el artículo 13 expone que: "*La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad"*.

Ahora bien, respecto a las declaraciones juradas rectificativas del Impuesto sobre los Bienes Personales (períodos 2008 a 2011), el recurrente no aportó prueba ni documentación de respaldo que sustente el error invocado. En consecuencia, al no poder analizarse la procedencia de las rectificativas en menos, estas carecen de validez, confirmándose así el criterio fiscal.

No obstante, la situación difiere en cuanto a la rectificativa del Impuesto a las Ganancias (período 2010). En este caso, el magistrado penal admitió en su decisorio el argumento del recurrente sobre la duplicidad de operaciones —punto tratado previamente en el Considerando XIII—, razón por la cual corresponde otorgar validez a dicha presentación.

XXIII.- Que, no habiendo agravios concretos con relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en este acto respecto de la parte que se confirma. No obstante, ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco Nacional como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

XXIV.- Que, finalmente corresponde pronunciarse sobre el aspecto sancionatorio vinculado a los ajustes confirmados precedentemente.

En primer lugar corresponde advertir que, en el caso particular, el juez penal concluyó que: "*no alcanzan los elementos obrantes para configurar el tipo delictivo investigado en autos – evasión – en tanto que conforme las conclusiones periciales expuestas en el caso de marras, se encuentran justificados todos y cada uno de los puntos cuestionados por AFIP"* A su vez, agrego que "*la conducta de la contribuyente durante la inspección fue de colaboración, en atención a que se aportó la documentación requerida en tiempo y formal"*.

Asimismo, el magistrado remite al criterio sentado en un pronunciamiento anterior, donde dictaminó que: *"(…) Considero que no constituye un supuesto de defraudación cuando el contribuyente consideró que por aplicación de un criterio de interpretación jurídica, o bien no se perfecciona el hecho imponible o bien la norma es inconstitucional, pero como sea, la autoridad administrativa sustenta un criterio diferente (…)"*

Sentado lo expuesto, cabe señalar que el ajuste subsistente – relativo a la impugnación de gastos en el Impuesto a las Ganancias, su consecuente incidencia en el Impuesto sobre los Bienes Personales, y la impugnación de

créditos fiscales en el IVA -, no fue objeto de la pericia contable efectuada en sede penal. Sin embargo, este Tribunal no advierte un ardid o dolo en la conducta del contribuyente, sino más bien una errónea interpretación de la norma. No obstante, corresponde evaluar el posible reencuadre de la sanción en los términos del art. 45 de la ley ritual.

Al respecto, cabe señalar que dicho artículo tipifica la infracción requiriendo la concurrencia de la omisión de pago del impuesto mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas, considerándolo un ilícito culposo que protege como bien jurídico la renta fiscal. Asimismo, la norma establece expresamente que no procederá la sanción en los casos en que exista "error excusable". En otras palabras, para que la conducta en análisis pueda ser reprimida, se deben verificar concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores de este ilícito.

En efecto, en el caso de autos se encuentra debidamente acreditado el elemento objetivo requerido por la norma para que se configure la infracción, en atención a que las declaraciones juradas correspondiente a los impuestos aquí apelados fueron inexactas. Ahora bien, ello no implica que no debe analizarse el elemento subjetivo que exige la figura a los fines de su configuración en cada caso en particular, el cual requiere para su configuración el elemento culposo, traducido en una conducta negligente desplegada por el contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos "Casa Elen Valmi de Claret y Garello" del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa dijo: *"(…) Que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador"*. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: *"(...) Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente"*.

En relación a la excusabilidad del error, cabe señalar que la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiere resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN -Morixe Hnos. SACI - 20/8/96). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación.

En tales condiciones, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que, el contribuyente presentó declaraciones juradas inexactas conforme lo indicado precedentemente.

En definitiva, en virtud de las circunstancias del caso y no habiéndose acreditado la verificación de un error con entidad excusante, esencial, decisivo e inculpable, corresponde confirmar la graduación de la pena en el 100% del impuesto omitido.

En cuanto a las costas - de la cuestión tratada en el presente considerando - corresponde imponerlas en el orden causado (cf. art. 184 último párrafo in fine, ley 11.683).

SE RESUELVE:

1) Confirmar parcialmente las resoluciones apeladas en autos de conformidad con lo resuelto en los considerandos precedentes, en cuanto determinan impuestos e intereses. Con costas según sus respectivos vencimientos.

2) Reencuadrar la conducta de la apelante en los términos del artículo 45 de la Ley N° 11.683, conforme lo resuelto en el considerando **XXIV**. Con costas en el orden causado.

3) Ordenar al Fisco Nacional que, en el término de treinta (30) días, practique reliquidación en atención a la forma en que se resuelve en los puntos que anteceden. A tal efecto, pónganse a disposición de la representación fiscal los antecedentes administrativos en la Mesa de Entradas de este Tribunal, dejándose constancia que el plazo ordenado involucra el retiro y devolución de las actuaciones administrativas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese. Resérvese para su posterior impresión e incorporación al expediente.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2026.05.15 15:09:47 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2026.05.15 15:16:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.05.15 15:19:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.15 15:19:46 -03:00