79030/2017 MARTIN VIVIANA NOEMI (TF 46568-I) Y ACUM (TF 45569-I) C/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de diciembre de 2023

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 649/658 el Tribunal Fiscal de la Nación **confirmó** las resoluciones dictadas por la AFIP-DGI por las que se habían determinado de oficio las obligaciones tributarias de la actora frente al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto sobre los Bienes Personales por los ejercicios fiscales 2008, 2009 y 2010, con más intereses y multas de conformidad con los arts. 46 y 47 de ley 11.683. Impuso las costas a la vencida.

Para así resolver efectuó las siguientes consideraciones:

a) Conforme surgía de los actuaciones administrativas, a raíz de la fiscalización practicada surgieron diferencias como consecuencia de atribuir la titularidad dominial de inmuebles construidos en Bahía Blanca en cabeza de la contribuyente del asunto, conjuntamente con su cónyuge, concluyendo en base a las pruebas colectadas que dichos inmuebles habían sido construidos por el matrimonio con recursos propios.

b) Los edificios en cuestión se encuentran ubicados en Bahía Blanca y se instrumentaron mediante un fideicomiso y un consorcio de propietarios, concluyendo que dichas figuras fueron utilizadas como artificios para encubrir el negocio real subyacente, esto es, la construcción de los inmuebles por parte de los cónyuges Geisbuher y Martín con fondos propios.

c) Además se efectuaron ajustes de menor magnitud en los rubros de derechos reales y depósitos de dinero en base a la documentación aportada y a la información obtenida en las bases de datos del organismo. La auditoría interviniente procedió a confeccionar las planillas de ajustes del gravamen por los períodos fiscales 2008; 2009 y 2010, las que fueron puestas a consideración de la responsable sin ser conformadas.

d) Mediante escritura nº 496 los cónyuges adquirieron una fracción de terreno ubicada en la calle Aguado. Asimismo, mediante instrumento privado del 27/7/2005, se celebró un contrato de fideicomiso inmobiliario con el objeto de constuir un edificio destinado a viviendas y locales en el referido inmueble bajo el régimen de propiedad horizontal. En el citado contrato obrante a fs. 230/4 del expte. de Impuesto a las Ganancias, se

estableció que asumían el carácter de fiduciantes los Sres. Geisbuhler y Martín, quienes aportaron el terreno sobre el cual se efectuó la edificación, siendo financiada con los aportes de dinero del resto de los fiduciantes, a saber: Gabriel Martín (hermano de Viviana Martín), Manilio Geisbuhler (padre del contribuyente), María de las Mercedes Alicia Moyano (esposa de Gabriel Martín), Miriam Beisbuhier (hermana del contribuyente), Italia Morichetti (madre del contribuyente), Virginia Martín (hermana de Viviana Martín), Eduardo Martín (padre de Viviana Martín) y Noemí Locatelli (madre de Viviana Martín).

e) Se designó en calidad de fiduciaria a la Sra. Peña y como beneficiario del contrato a los fiduciantes, siendo los adquirentes de las unidades a construir.

f) Este contrato fue firmado por los Sres. Geisbuhler y Martín, quienes actuaron por sí y en representación de los demás.

g) En cuanto al origen de los fondos que habrían sido destinados a las inversiones inmobiliarias en cuestión, las respuestas de los fiduciantes remiten a ahorros personales, sin aportar en ningún caso documentación respaldatoria que justifique acabadamente la existencia material de las sumas de dinero involucradas a fin de dar sustento a sus dichos.

h) En orden a la forma en que se habrían efectuado los aportes, las respuestas coinciden en el sentido de que se pagaron en efectivo y en entregas parciales en mano, sin conservar ninguna documentación de respado, ej. recibos, debido a la confianza depositada en los cónyuges Geisbuhler – Martín por los lazos familares existentes, no obstante, la importancia de las sumas de dinero involucradas.

i) El Fisco sostiene que no resulta posible el seguimiento del circuito económico del dinero por no contar con bancarización ni respaldo documental en ninguna etapa, puesto que tanto los aportes de los presuntos inversores para financiar la construcción de los edificios, como así también el cobro de los alquileres por parte de los adjudicatarios de cada una de las unidades funcionales se efectuaron en todos los casos en efectivo, sin dejar rastros ostensibles y/o pruebas que permitiesen acreditar de manera fehaciente e indubitable la operatoria invocada.

j) En cuanto a la capacidad económica de los presuntos fiduciantes y consorcistas, el área fiscalizadora destaca que tuvieron ingresos modestos durante los períodos involucrados por ser jubilados en algunos casos y en otros monotributistas inscriptos en categorías bajas, sin acreditaciones bancarias importantes ni bienes que permitieran justificar la magnitud de


#30940600#396534586#20231221101900139

las inversiones que sostienen haber realizado para la construcción de los edificios, siendo ilustrativo remitirse al efecto a lo manifestado en las multinotas presentadas donde los supuesos fiduciantes y consorcistas declararon haber aportado sumas importantes.

k) Por lo tanto, advierte el Fisco que no se ha acreditado en las actuaciones la existencia de dinero disponible en cabeza de los presuntos fiduciantes y consorcistas a fin de cumplir con aportes de la magnitud que se invoca, como así tampoco la entrega de los fondos ni la fecha cierta en que se habrían efectuado, por tratarse en todos los casos de remesas parciales entregadas en mano y en efectivo, sin documentación de respaldo, lo que arrojaba más incertidumbre acerca de la efectiva participación de dichos sujetos en el negocio inmobiliario emprendido por los actores.

l) A lo expuesto agregó la fiscalización que los presuntos inversores no registraban presentaciones de los Impuestos a las Ganancias y Personales, declarando la propiedad de los departamentos que les habrían sido adjudicados y la renta de primera categoría por los alquileres que habrían percibido.

m) Recién con posterioridad al inicio de las acciones de fiscalización los fiduciantes/consorcistas presentaron declaraciones juradas extemporáneas de los gravámenes señalados, exteriorizando las unidades funcionales y las rentas por alquileres, lo que puede considerarse como otra maniobra intentada para otorgar algún indicio de veracidad en cuanto a la efectiva participación de tales sujetos en el negocio inmobiliario, lo que aparece desvirtuado por la abundante prueba reunida en las actuaciones.

n) Por todo lo expuesto, la fiscalización concluyó que las figuras del fideicomiso y del consorcio de copropietarios -esta última no instrumentada formalmente- habrían sido utilizadas como un artificio o pantalla para encubrir el negocio real subyacente, esto es, la construcción de los inmuebles por parte de los cónyuges Geisbuhler y Martín con fondos propios que fueron excluidos de la tributación.

o) Respecto a los ajustes en los rubros derechos reales y depósitos en dinero, correspondientes al Impuesto sobre los Bienes Personales, la actora no esbozó agravios en su escrito por lo que correspondía su confirmación. Asimismo, en el Impuesto a las Ganancias se efectuaron ajustes de menor magnitud relacionados con la cuarta categoría, gastos y deducciones,

respecto de las cuales la contribuyente no ha opuesto defensa alguna, por lo que correspondía también su confirmación.

p) Las pruebas testimonial e informativa no resultaban suficientes a fin de acreditar los dichos de la actora.

q) Por lo expuesto correspondía confirmar los actos y los intereses.

r) En cuanto a las multas por defraudación, correspondía tambíen su confirmación toda vez que se encontraba acreditado en forma clara y suficiente la intención de defraudar.

2º) Que, contra dicha resolución **apeló la actora** y expresó agravios a fs. 699/710, contestados por su contraria a fs. 731/737. Asimismo a fs. 684/5 apeló los **honorarios** regulados a los letrados del Fisco por considerarlos altos, lo que fue contestado a fs. 738/739 vta.

Afirma que el Tribunal Fiscal realizó una valoración arbitraria de las pruebas.

Sostiene al respecto que su parte tomó todos los recaudos para cumplir con determinadas formalidades propias de la relación económica entre terceros. Manifiesta sobre el punto que los aquí condóminos o fiduciantes aportaron los fondos y así surge de la escritura y acuerdos realizados entre ellos.

La sentencia omite considerar la documental aportada por la cual se demostró la adquisición por el matrimonio del primer terreno en el año 2004, donde luego se construyó el Fideicomiso Camila I y que los inversores les confirieron un poder especial para constituir el fideicomiso. Luego se acompañaron documentos privados que demostraron la adjudicación de las unidades funcionales privadamente y escrituras públicas por las que la fiduciaria María Luisa Peña adjudicó determinadas unidades funcionales a algunos de los inversores, todo esto con relación al Fideicomiso Camila I.

Igualmente se ofreció prueba testimonial donde cada uno de los inversores reconoció la realización de las obras con fondos propios y la adjudicación de las unidades a su favor.

Esgrime al respecto que la constitución del fideicomiso/consorcio y la participación de los familiares en calidad de inversores para aunar recursos y llevar a cabo las obras no puede desconocerse ya que se encuentra debidamente probado.

Manifiesta en tal sentido que las entregas en efectivo se realizaron por el simple hecho de viajar con frecuencia a la localidad de Córdoba, así como los familiares a Bahía Blanca, sin perjuicio de que en muchos casos la operación consistió en la constitución de depósitos a plazo fijo.

Sostiene que si la operatoria realizada hubiera sido una farsa con la única intención de defraudar al Fisco no se lograba explicar por qué tres de los fiduciantes

originales renunciaron a integrar el fideicomiso por no poder cumplir con los aportes.

Afirma que el sentenciante ha optado por vulnerar los derechos constitucionales invirtiendo la carga probatoria, endilgándole a Viviana Martín que acredite la falta de fondos como si no fuera notorio lo ilógico de atribuirle 26 unidades funcionales a dos personas cuyo ingreso proviene de un empleo público en relación de dependencia.

Agrega a lo expuesto que tratándose de empleados públicos las acreditaciones de los haberes constan en los sistemas informáticos de la AFIP, por lo que la falta de fondos para construir las 26 unidades funcionales es evidente.

En cuanto a las sanciones por defraudación, sostiene que no se ha probado ningún hecho configurante de ardid o engaño en los casos descriptos en los incisos a y b del art. 47 de la ley 11.683 y que resulta necesario acreditar los elementos exigidos por dichas presunciones.

3º) Que, conforme surge de las actuaciones administrativas, mediante instrumento privado certificado por notario se celebró un contrato de fideicomiso inmobiliario con el objeto de construir un edificio de departamentos destinados a vivienda y locales comerciales en el inmueble ubicado en Aguado nº 33 de Bahía Blanca,cuyo terreno había sido adquirido por la actora y su cónyuge.

En el citado contrato se establece que asumen el carácter de fiduciantes los referidos cónyuges, quienes aportaron el terreno donde se efectuaría la edificación, siendo financiada por los aportes de dinero de los fiduciantes que allí se detallan (familiares de los cónyuges).

Asimismo, se designó como fiduciaria a la Sra. Peña y como beneficiarios a los referidos fiduciantes, adquirentes de las unidades que se construyeran.

El contrato fue suscripto por ambos cónyuges a nombre propio y en representación de los fiduciantes, quienes mediante un poder les otorgaron amplias facultades de orden administrativo, comercial, industrial y judicial como así también para adquirir y enajenar bienes.

Asimismo, la Sra. Peña otorgó un poder general a nombre de la actora y su esposo también con amplias facultades. Al respecto, ésta al declarar ante la AFIP manifestó no haber percibido honorarios ni realizado ningún trámite vinculado con el fideicomiso y que sólo firmó el contrato y el poder por amistad y confianza.

Cabe destacar que el Fisco advirtió que se habían unificado en las mismas personas (los cónyuges Geisbuhler y Martín) los roles de fiduciante y fiduciario, en

virtud del poder otorgado por la Sra. Peña, lo que resultaba contrario a las previsiones legales que regulaban la figura contractual utilizada.

Por otro lado, en cuanto al edificio de la calle 19 de mayo, cabía señalar que según escritura 317 se compró un terreno a nombre de la actora y su cónyuge y otros compradores, actuando los primeros también en representación de los restantes adquirentes, en virtud de un poder otorgado a su favor.

Destaca la fiscalización al respecto que el convenio de adjudicación tiene fecha cierta oponible a terceros en virtud de la certificación notarial de firmas efectuada el 29/10/2012, es decir con posterioridad al inicio del procedimiento de inspección. Por otra parte, no se presentó ningún documento de instrumentación del referido contrato.

La auditoría indicó al respecto que no se verificó el alta del consorcio en el organismo ni la utilización de cuentas bancarias de su titularidad.

Ante las irregularidades detectadas, el Fisco cursó requerimientos a los fiduciantes y consorcistas de cuyo resultado surgió, entre otras cosas que fueron detalladas por la inspección, que éstos ratificaron todo lo actuado por la actora y su cónyuge por un documento privado firmado con posterioridad a la inspección y en el que manifiestaron que otorgaron un poder tácito a aquéllos a fin de que administren y alquilen los inmuebles.

En cuanto al origen de los fondos que habrían sido destinados a las inversiones inmobiliarias en cuestión, las respuestas de los fiduciantes/consorcistas remiten en términos generales a ahorros personales, sin aportar en ningún caso documentación respaldatoria que justifique acabadamente la existencia material de las sumas de dinero involucradas a fin de dar sustento a sus dichos.

Por lo demás, surge también que los aportes se efectuaron en efectivo y en entregas parciales en mano, sin conservar ninguna documentación de respaldo.

A ello se agregó que los presuntos fiduciantes y consorcistas tuvieron ingresos modestos durante los períodos involucrados por ser jubilados en algunos casos y en otro monotributistas inscriptos en categorías bajas, sin acreditaciones bancarias importantes ni bienes que permitieran justificar la magnitud de las inversiones que sostienen haber realizado para la construcción de los edificios.

El Fisco concluyó al respecto que no resultaba posible el seguimiento del circuito económico del dinero por no contar con bancarización ni respaldo documental en ninguna etapa, puesto que tanto los aportes de los presuntos inversores para financiar la construcción de los edificios, como así también el cobro de los alquileres por parte de los adjudicatarios de cada una de las unidades funcionales, se efectuaron en todo los casos en efectivo, sin dejar rastros ostensibles y/o pruebas que permitiesen acreditar de manera fehaciente e indubitable la operatoria invocada.

#30940600#396534586#20231221101900139

4º) Que, en cuanto a las pruebas presentadas ante el Tribunal (testimonial e informativa) cabe señalar que tampoco logran acreditar la entrega de los fondos ni la fecha cierta en que se habrían efectuado. A lo que cabe agregar que los testimonios resultan ser meras manifestaciones de los familiares que no están respaldadas por otras pruebas. Todo esto fue analizado por el Tribunal Fiscal para concluir confirmando los actos de determinación de oficio.

5º) Que, según los arts. 16 y 18 de la ley 11.683 (t.o.vigente), resulta admisible que el organismo recaudador, ante la falta de elementos ciertos que permitan conocer la existencia y magnitud de la obligación tributaria, pueda considerar, a efectos de establecer la materia imponible, el conjunto de circunstancias relativas al contribuyente a través de una adecuada valoración y en el marco conceptual de las leyes impositivas aplicables.

La determinación de oficio sobre base cierta implica que el Fisco conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, y ello sólo es posible cuando el ente recaudador dispone de libros, registros y comprobantes llevados por el contribuyente en legal forma, lo que permite establecer con exactitud el monto de su obligación impositiva.

La regla es la determinación sobre base cierta, si es que el organismo encargado de realizarla dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que suscita la obligación tributaria, tanto con relación a su existencia como en cuanto a su significación económica.

En estos casos las magnitudes que integran la base son reales y su determinación es producto de una simple fijación o constatación de hechos.

Sólo se puede recurrir a la determinación sobre base presunta cuando no se disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible por ausencia de ellos o por ser insuficientes, o aún por descalificación de los existentes. Esto significa que debe primero agotar las medidas que permitan reconstruir la materia imponible sobre base cierta. Sin embargo, las distintas formas de determinación cierta o presunta no constituyen compartimientos estancos, por cuanto nada impide que una determinación sobre base cierta, por conocimiento directo de la materia que constituye el hecho imponible, cuente con algunos componentes que sean comprobados mediante presunciones, así como una determinación presuntiva no excluye la posibilidad de que alguno o varios de sus elementos constitutivos resulten de pruebas directas. Lo sustancial es que, en definitiva, la determinación de oficio constituirá el acto por el que la Administración

tributaria buscará suplir la inacción del contribuyente o su deficiencia, pero no podrá establecer una pretensión que exceda la real magnitud de la obligación tributaria.

6º) Que, la valoración del Tribunal Fiscal con relación a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara y, en el caso, no se ha probado que dicho tribunal hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión.

7º) Que, por ello, y por considerar que no hubo error en la apreciación que se hizo en la sentencia apelada de los hechos, corresponde rechazar los agravios de la actora, pues en última instancia sólo trasuntan su discrepancia con relación al criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios no configura arbitrariedad (Fallos 273:205; 274:35; 276:311, entre otros).

8º) Que la tesis contraria importaría consagrar un excesivo rigor formal contrario al principio de realidad económica que debe prevalecer en el análisis de las relaciones tributarias de conformidad con lo establecido por la ley 11.683. En tal sentido nuestra Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define la justicia, sea esta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos 307:118).

9º) Que, en efecto, la actora se ha limitado a reiterar las manifestaciones esgrimidas en su escrito de apelación ante el Tribunal Fiscal sin efectuar una crítica concreta y razonada de los fundamentos de la resolución por la que se confirma la determinación de oficio.

Por las razones expuestas corresponde desestimar los agravios de la actora y confirmar la resolución apelada, en cuanto al fondo.

10) Que, **con relación a los agravios referidos a las sanciones,** la actora sostiene que ningún hecho cierto configurante de ardid o engaño –en el caso los descriptos en los incisos a y b del art. 47 de la ley 11.683- han sido demostrados.

Sostiene en tal sentido que en el caso no existieron pruebas fehacientes y concretas del accionar doloso y que se debe exigir que el soporte fáctico de la presunción de dolo sea cierto, unívoco, sin margen razonable para una consecuencia distinta, y no meramente probable o conjetural, situación que no se configura en el caso.

Al respecto, es dable señalar que con relación a las multas aplicadas en el Impuesto a las Ganancias – períodos 2008, 2009 y 2010- y en Bienes Personales –


#30940600#396534586#20231221101900139

períodos 2009 y 2010-, tratándose de una determinación sobre base presunta resulta de aplicación la doctrina sentada por la Corte Suprema en Fallos:312:447 en el sentido que si bien la presunción consagrada en el artículo 25 (actual artículo 18) de la ley 11.683 resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, tales consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco.

Posteriormente en Fallos:322:519, la Corte especificó respecto de la doctrina sentada en el citado caso "Mazza", referida a la aplicación de las presunciones previstas en el artículo 25 de la ley 11.683 (actual artículo 18) que ésta sólo encuentra sentido respecto de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar al Fisco, y no de omisiones culposas.

En Fallos: 323:2172, la Corte sostuvo que conforme la doctrina sentada en Fallos 322:519 en que se precisaron los alcances del primero de los casos mencionados, cuando se trate de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco, como ocurre con la prevista en el artículo 46, la doctrina de dicho tribunal impide que las presunciones que contempla la ley en el artículo 18, a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas además, para presumir y tener por probada la existencia de esa conducta dolosa, tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba.

Cabe recordar al respecto que la "presunción" es el resultado de un proceso lógico en virtud del cual de un hecho conocido se infiere otro desconocido cuya existencia es probable que guarde una vinculación o conexión con el primero.

El hecho conocido tiene el nombre de indicio y es el antecedente a partir del cual mediante un razonamiento lógico se desarrolla la presunción alcanzándose la conclusión.

En virtud de la doctrina de la Corte federal precedentemente expuesta y toda vez que no surgen de autos otros elementos a fin de acreditar la existencia de dolo distintos a los tomados en cuenta para determinar de oficio los tributos, corresponde revocar lo resuelto por el tribunal *a-quo* en cuanto confirma la sanción de multa por defraudación impuesta respecto de Impuesto sobre los Bienes Personales, períodos 2008; 2009 y 2010 e Impuesto a las Ganancias, períodos 2009 y 2010 en tanto que respecto de estas sanciones se aplicaron las presunciones de dolo del artículo 47 de la ley 11.683.

11) Que, en cuanto a la multa aplicada respecto del Impuesto a las Ganancias, período 2008, en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, es preciso señalar que toda vez que no existe un agravio concreto, dado que en este caso no se aplicó el sistema de presunciones del art. 47 de la ley 11.683, nada cabe decir.

12) Que, en atención a la forma en que se resuelve se deja sin efecto la regulación de honorarios.

13) Que, habida cuenta la liquidación presentada, pasen los autos al Representate del Fisco a fin de que se expida sobre el pago de la tasa de justicia efectuado en atención a encontrarse configurado el supuesto previsto en el punto 10, in fine, de la acordada 20/92.

Por todas las razones expuestas **SE RESUELVE**: confirmar la resolución apelada en cuanto a la determinación de los tributos y respecto de la multa impuesta con relación al Impuesto a las Ganancias, período 2008, en los términos del art. 46 de la ley 11.683 e intereses y revocarla en cuanto a las sanciones de defraudación aplicadas en los términos del art. 47 incs. a, b y e, con relación a Impuestos a los Bienes Personales –períodos 2008, 2009 y 2010 – e Impuesto a las Ganancias – períodos 2009 y 2010- y sus intereses, de conformidad con lo resuelto en el considerando 10. Con costas por su orden en atención a la forma en que se resuelve (art. 68, segunda parte del CPCCN).

Regístrese, notifíquese, pase al Representante del Fisco y oportunamente devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 21/12/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#30940600#396534586#20231221101900139