Buenos Aires, 15 de mayo de 2025.-

VISTOS estos autos 31.823/2011 caratulados “Gordon, Miguel David (TF 25.421-I) c/DGI” y **CONSIDERANDO**:

I.- Por resolución DRR II - DRP 60/2004, el Jefe de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la DGI - AFIP:

-impugnó las declaraciones juradas presentadas por el señor Miguel David Gordon respecto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los períodos fiscales 8/1999 al 3/2000, todos los meses incluidos (conf. su artículo 1°);

-determinó de oficio, con carácter parcial, por conocimiento presunto de la materia imponible, la obligación impositiva del señor Gordon, frente al IVA por los períodos fiscales 8/1999 al 3/2000, todos los meses incluidos, estableciendo el débito fiscal en la suma de pesos $73.500, surgiendo un morito de impuesto devengado de $68.123,80 (conf. su artículo 2°); contra el cual correspondía detraer la suma de $839,06 en concepto de saldo a favor del período anterior por los periodos 8/1999 y 10/1999, respectivamente, y la suma de $22,86, en concepto de saldo a favor del periodo anterior del segundo párrafo por el periodo 8/1999 (conf. su artículo 3°);

-impuso la obligación de ingresar la suma de $62.959,74, en concepto de IVA por los periodos fiscales 8, 10, 11 y 12, todos del año 1999, y 1, 2 y 3, del año 2000, así como la suma de $109.882,44, en concepto de intereses resarcitorios de acuerdo a lo previsto en el artículo 37 de la ley 11.683 y resoluciones ex MEyOSP 1253/1998, ME 110/2002, 36/2003, 314/2004 y 578/2004, siendo calculados hasta diciembre de 2004 (conf. su artículo 4°); y

-aplicó al señor Gordon una multa, en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, equivalente a tres veces el monto del tributo evadido en concepto de IVA, cuyo importe ascendía a $188.879,22 (conf. su artículo 5°).

II.- Asimismo, por resolución DRRII - DRP 103/2005, el Jefe de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la DGI - AFIP:

-impugnó las declaraciones juradas presentadas por el señor Miguel David Gordon respecto del Impuesto a las Ganancias (IG) por los períodos fiscales 1999 y 2000 (conf. su artículo 1°);

-determinó de oficio, con carácter parcial, por conocimiento presunto de la materia imponible, la obligación impositiva del señor Gordon, frente al IG por los períodos fiscales 1999 y 2000, estableciendo el monto sujeto al pago del tributo en $432.403,21, resultando en consecuencia un monto de impuesto devengado de $117.941,12 (conf. su artículo 2°); contra el cual correspondía computar las sumas de $1322, en concepto de retenciones y/o percepciones por el período fiscal 2000 y de $12.663,71, en concepto de deuda reconocida por el período fiscal precitado (conf. su artículo 3°);

-impuso la obligación de ingresar la suma de $103.955,41 en concepto de IG por los períodos fiscales 1999 y 2000, con más la suma de $173.810,87 en concepto de intereses resarcitorios de acuerdo a lo previsto en el artículo 37 de la ley 11.683 y resoluciones ex MEyOSP 1253/1998, ME 110/2002, 36/2003, 314/2004 y 578/2004, siendo calculados hasta el 14/12/2005 (conf. su artículo 4°); y

-aplicó al señor Gordon una multa, en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, equivalente a tres veces el monto del tributo evadido en concepto de IG, cuyo importe ascendía a $311.866,23 (conf. su artículo 5°).

III.- El señor Gordon solicitó la revisión de ambos actos por parte del Tribunal Fiscal de la Nación (conf. fs. I y II).

IV.- Por resolución del 6/4/2009, la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la defensa de nulidad articulada por el señor Gordon, con costas, y declaró la improcedencia formal del recurso intentado, con costas (conf. esp. fs. 142/145 del expediente judicial que se tiene a la vista en soporte papel).

Dicho pronunciamiento fue revocado por este Tribunal por resolución del 14/2/2012, con costas por su orden.

V.- A continuación, en cuanto aquí importa referir, por resolución del 12/6/2013, el Tribunal Fiscal de la Nación dispuso la

acumulación de ambas causas por tener ambos ajustes, como fundamento común, la presunta omisión de declarar ingresos, toda vez que no se habría probado que las acreditaciones bancarias de la cuenta que el señor Gordon poseería en el Banco Itaú Buen Ayre y los aportes presuntamente realizados a la firma Delivery.com.ar SA, tuvieran su origen en un préstamo efectuado el señor Martín Guyot; verificándose así los recaudos previstos al efecto en el artículo 8° del Reglamento de Procedimiento para la procedencia de la acumulación de causas en trámite por ante distintas Salas (conf. fs. 505 y vuelta del expediente judicial en soporte papel que se tiene a la vista).

VI.- Luego, una vez desarrollada la etapa probatoria, por resolución del 17/2/2023, la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación:

i) por unanimidad, confirmó parcialmente la resolución DRR II - DRP 103/2005, en cuanto determina de oficio el Impuesto a las Ganancias, disponiendo el reencuadre de la multa aplicada en la figura prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, graduándola en el 100% de la obligación tributaria omitida;

ii) por mayoría, revocó la resolución DRR II - DRP 60/2004; y

iii) por unanimidad, distribuyó las costas según los respectivos vencimientos y reguló honorarios de los profesionales actuantes en defensa del señor Gordon y del Fisco Nacional.

Para así decidir, ante todo, dejó sentado que no se encontraba en discusión:

-que el señor Gordon, que declarara como actividad la prestación de servicios de investigación de mercado, entre agosto de 1999 y marzo de 2000 tenía depositados U$S350.000 en su cuenta bancaria; monto que, a entender del Fisco Nacional, a título presuntivo, correspondería a ingresos omitidos y ventas sin declarar, por no guardar relación con sus declaraciones juradas presentadas; y

-que el señor Gordon, junto con otros sujetos, constituyó una sociedad (Delivery.com.ar SA), así como la efectiva existencia del negocio de internet que dicha firma desarrollara, las relaciones entre los inversores y el recurrente de la que darían cuenta, entre otra documentación, los correos electrónicos enviados, la

intervención de asesores legales en su instrumentación, así como también que el señor Guyot habría estado en varias oportunidades en el país; y

-que tanto el negocio “Delivery.com”, como el actor y sus socios salieron en diarios y revistas resultaba de público conocimiento.

Luego, destacó que, conforme investigación seguida por la autoridad administrativa: el señor Gordon era accionista y director de Delivery.com.ar SA, a la que indicó haber realizado los aportes de capital en efectivo, con el dinero también en efectivo, recibido por parte de terceras personas; que los aportes de capital en el año 1999, realizados entre agosto y diciembre, fueron cuatro ($49.829, $60.000, $24.825 y $66.500), mientras que en el año 2000 los aportes, realizados entre enero y marzo, fueron tres ($1800, $70.810 y $76.236), siendo que en ambos períodos el sujeto fiscalizado no tuvo ingresos gravados; y que se encontraba acreditado el depósito de los aportes en la cuenta de Delivery.com.ar SA y el retiro de honorarios por parte del señor Guyot como director de la mencionada sociedad.

Sentado ello, adentrándose en particular en la revisión de la determinación de oficio practicada en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias por resolución DRR II - DRP 103/2005, tras examinar detenidamente las constancias de las actuaciones seguidas por la autoridad administrativa actuante, así como las pruebas rendidas y producidas en autos, concluyó que el recurrente no logró probar efectivamente la secuencia completa de la operatoria de crédito con un residente del exterior con la que pretendía justificar el pasivo impugnado, esto es, no demostró que los fondos en cuestión tuvieran origen en préstamos de dinero legítimos; extremo que, por ser la parte interesada, estaba a su cargo rendir.

Al respecto, tras referir y considerar la justificación brindada por el contribuyente (haciendo alusión al préstamo recibido de parte del señor Guyot con asiento en el Contrato de Facilidad Crediticia suscripto), especificó que lo que el señor Gordon no habría justificado acabadamente era el origen de los fondos que habrían sido destinados a aportes de capital a Delivery.com.ar SA; cuestión en la que el Fisco Nacional habría hecho foco y en función de la cual, haciendo uso de las

facultades conferidas por ley 11.683, recurrió a la presunción simple de ingresos omitidos prevista en la primera parte del artículo 18 de la ley 11.683, así como a la específica prevista en el artículo 18, literal f), de dicha norma.

Al fin de justificar la postura sostenida, entre otras consideraciones, la Sala del Tribunal Fiscal de la Nación decisora resaltó que:

-que independientemente de la potestad del señor Gordon de probar los préstamos recibidos por otros medios diferentes a los exigidos por la autoridad administrativa actuante, lo cierto era que no rindió esos otros medios, puesto que si bien ofreció una prueba pericial contable sobre los libros de Delivery.com.ar SA, el síndico de la quiebra hizo saber que no contaba con los registros contables ya que nunca se habían puestos a disposición, no obstante lo cual adjuntó copia simple de aquellos, respecto de los cuales el recurrente no impulsó la realización de la prueba, siendo, a fin de cuentas, dispuesto el cierre del período probatorio sin que se produjera;

-que si bien el señor Guyot declaró que los fondos fueron efectivamente girados -desde el exterior- entre agosto de 1999 y marzo de 2000, entregados en efectivo y/o depositándose los fondos en las cuentas del señor Gordon y/o de la sociedad, sus dichos carecían de respaldo que acrediten el lugar desde donde salieron y la forma en que los fondos ingresaron al país y luego fueron entregados al contribuyente fiscalizado, salvo las referencias que hicieron los testigos que mencionaron que se retiraban en financieras o casas de cambio;

-que los dichos del señor Gordon carecían de respaldo documental en los términos del artículo 33 de la ley 11.683, incumpliendo asimismo con las exigencias derivadas del artículo 377 del CPPCN; no contribuyendo a dar credibilidad a su discurso el hecho que ni el denominado Contrato de Facilidad Crediticia ni el Contrato de Compraventa de Acciones, en ambos casos celebrados entre él y el señor Guyot, fueron hechos por escritura pública, así como tampoco fueron formalizados en instrumento privado, omitiendo certificar sus firmas ante escribano o por alguna autoridad que otorgara certeza no solamente de la fecha en que se firmaron sino de las personas que efectivamente intervinieron allí;

-que, de igual modo, también carecían de toda formalidad los restantes documentos de la operatoria comercial en la que supuestamente fueron afectados los fondos prestados y finalmente capitalizados como tenencias accionarias en Delivery.com.ar SA, empresa que terminó en quiebra;

-que los fondos prestados al señor Gordon no fueron reintegrados, sino capitalizados por su acreedor en sociedades que tuvieron sucesivos cambios de accionistas domiciliados tanto en la República Oriental del Uruguay como en las Islas Vírgenes, lo cual dificultaba también la prueba sobre su origen y real calificación jurídica; de lo que se seguía que no habría sido la falta de fecha cierta en los acuerdos exhibidos la única objeción que hizo la fiscalización a la justificación del pasivo, sino la sumatoria de irregularidades que en conjunto restaban credibilidad a la operatoria de préstamo en forma integral invocada por el recurrente; y

-que el señor Guyot, según su propia denominación, era un asesor financiero radicado en los Estados Unidos de América.

En este contexto, considerando estas circunstancias, estimó conducente que la autoridad administrativa exigiera prueba más que concluyente respecto de la existencia de los pasivos en cuestión; máxime siendo que los movimientos de los fondos fueron en efectivo y, los fondos prestados terminaron capitalizados en una empresa ubicada en Islas Vírgenes Británicas que es considerada una jurisdicción de baja o nula tributación en lo concerniente al Impuesto a las ganancias.

A lo dicho, añadió que el propio recurrente habría reconocido que la operatoria con los inversores residentes en el exterior se llevó a cabo a cabo de una forma veloz e informal, que no era un mutuo común y corriente; lo que, por tratarse de una persona dedicada a las inversiones y los negocios, en modo alguno lo eximía de adoptar formalidades mínimas exigibles.

En este sentido, con citas jurisprudenciales relativas a la cuestión examinada, explicó que:

-la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo ha de ser indudable; a cuyos efectos resultaba necesaria la demostración de la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo, en particular, la acreditación de la titularidad de los fondos en cabeza de

quien presta, su entrega al deudor, la aplicación del préstamo a la actividad comercial de este, y su posterior restitución; y

-los contratos regidos por el derecho comercial han de ser probados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2246 del Código Civil, según el cual el mutuo puede ser contratado verbalmente, pero no podrá probarse sino por instrumento público o por instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito supera el valor de $10.000.

Concluyó, en lo que al tópico bajo referencia importa, que la falta de demostración suficiente de la operatoria en cuestión, determinaba la confirmación de la determinación de oficio practicada sobre la base de presumir ingresos omitidos en el período fiscal 1999, por aplicación de lo normado por el artículo 18, literal f), de la ley 11.683, como por aplicación de la presunción simple del primer párrafo del mencionado artículo 18 de la ley 11.683, para el periodo fiscal 2000.

Luego, conforme el voto mayoritario, en lo que respecta a la determinación de oficio practicada en lo concerniente al IVA mediante resolución DRR II - DRP 60/2004, tras recordar que conforme lo normado por el artículo 18, literal f), de la ley 11.683, según el texto anterior a la reforma de la ley 25.795, vigente en los períodos fiscales 1999 y 2000 involucrados en autos, la inferencia de las ventas omitidas no era directa, si bien el Fisco Nacional había probado la existencia del incremento patrimonial originado en los fondos acreditados al señor Gordon, no demostró que se hubiesen originado en el ejercicio de sus propias actividades, siendo que la traslación al IVA en cuestión no operaba automáticamente y sin mayor análisis, pues aun cuando la Administración contara por ley con la facultad de utilizar presunciones para determinar la verdadera situación fiscal del contribuyente, resultaba improcedente que intuyera tal situación.

En este aspecto, advirtió que el Fisco Nacional no habría alegado que el señor Gordon hubiera ejercido una actividad generadora de ventas gravadas no declaradas, siendo -en cambio- inferida directamente la existencia de las ventas omitidas de la calificación de ingresos omitidos del pasivo declarado no justificado; lo que resultaba insuficiente y determinaba la descalificación del ajuste practicado en concepto de IVA, así como la multa aplicada en consecuencia.

Finalmente, en lo que respecta a la multa impuesta por resolución DRR II - DRP 103/2005, entendió -por unanimidad- que si bien debía ser confirmada la existencia de una trasgresión al ordenamiento vigente, por encontrarse configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar las maniobras llevadas a cabo por el señor Gordon para sustraerse del cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente, en particular los movimientos de dinero en efectivo con los que sostuvo haber realizado aportes de capital, también sin justificar, por tratarse de una determinación sobre base presunta, a falta de prueba del dolo, requisito insoslayable exigido por el artículo 46 de la ley 11.683, correspondía adecuar el castigo a la figura consagrada en el artículo 45 de la ley 11.683.

Al punto, hizo foco en que la presunción de dolo que el Fisco Nacional invocara, prevista en el artículo 47, literal d), de la ley 11.683, refiere, esencialmente, a la falta de libros y registraciones de las operaciones del contribuyente; recaudos que no eran exigibles al señor Gordon por tratarse de un contribuyente persona humana, lo que debilita aun más la fundamentación de la sanción en la forma dispuesta por la resolución recurrida.

Sin perjuicio de ello, en cuanto a la graduación del reproche, destacó que dada la gravedad y entidad de los importes involucrados, debía ser fijada en el máximo previsto en el artículo 45 de la ley 11.683, es decir, en el 100% del gravamen omitido de declarar en ambos períodos fiscales.

Resta agregar que el doctor Martín, vocal de la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, disintió en cuanto a la revocación de la resolución DRR II - DRP 60/2004, considerando al efecto que con la prueba producida, la documentación existente y la conclusión relativa a la existencia de un incremento patrimonial no justificado, correspondía considerar la presunción aplicada en el marco del artículo 18 de la ley 11.683 en el IVA; todo lo cual determinaba la confirmación del ajuste fiscal, correspondiendo, sin embargo, aplicar el reencuadre propuesto respecto de ambas multas por haber sido el resultado de un único hecho económico cuestionado.

VII.- Disconforme con lo resuelto, el señor Gordon apeló, fundando oportunamente su pretensión recursiva (conf. esp. fs. 596 y 605/611 del expediente judicial en soporte papel que se tiene a la vista).

Explicó que el pasivo cuya efectiva existencia se encontraba acreditada por las declaraciones testimoniales, los contratos y la realidad económica acreditada.

Destacó que como no tenía ingresos de actividad alguna para fondear el emprendimiento Delivery.com.ar, acudió a préstamos de dinero de sus inversores extranjeros, siendo que uno de ellos pasó a ser el accionista mayoritario para recuperar el dinero prestado.

Postuló que resultaba inadecuado exigir la trazabilidad del dinero para demostrar que efectivamente tales fondos fueran los que efectivamente ingresaron a la sociedad, siendo ello una prueba de imposible producción, atento a que, al tiempo en que fue llevada a cabo la operación financiera involucrada en el caso, las exigencias instrumentales del giro del dinero no eran las actuales.

Al punto, resaltó que la exigencia probatoria sostenida por el Tribunal Fiscal de la Nación resultaba inconducente, siendo que en el año 1999, no se realizaban tales pruebas a fin de demostrar la trazabilidad del dinero girado.

Advirtió que, aun habiendo reconocido la existencia de los fondos, las transferencias entre los inversionistas, el ingreso de fondos en su cuenta, entre otros reconocimientos de los testigos, por el pronunciamiento apelado, en forma arbitraria, tuvo por no demostrado el origen de los fondos.

Hizo hincapié en las expresas y precisas manifestaciones del facilitador de los fondos relativas a la modalidad y operatoria de la entrega como plenamente admisibles y valorables como prueba suficiente para tener por acreditada la existencia, origen, aplicación y cancelación del pasivo declarado.

Refirió que, en 1999, no existían las regulaciones, limitaciones y controles que existen actualmente en orden a la transferencia de dinero; de modo que, pronunciarse sobre la cuestión bajo el prisma actual, conduciría a un resultado palmariamente irrazonable.

Reiteró la imposibilidad de llevar a cabo una trazabilidad del dinero en el año 1999, cuando acontecieron los hechos.

Luego, en lo que respecta al reencuadre de la multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, postuló que resultaba improcedente y debía ser dejada sin efecto atento al tiempo transcurrido para el dictado de una resolución desde que acontecieron los hechos fiscalizados.

Alegó que la acción del Fisco Nacional para exigir el pago de la multa se hallaba prescripta por encontrarse configurada en el caso una afectación a la garantía a ser juzgado en un plazo razonable.

Solicitó la aplicación al caso del criterio resultante del pronunciamiento del Alto Tribunal dictado en autos *"Losicer".*

En este aspecto, advirtió que la tramitación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación habría excedido todo parámetro de razonabilidad, en franca violación del derecho constitucional a obtener un procedimiento judicial sin dilaciones indebidas.

Tildó de injustificada a la demora de siete años de parte del Tribunal Fiscal de la Nación para resolver su apelación; máxime ante sus pedidos del 2/1/7/2012, 7/5/2012, 10/12/2013, 1/4/2016, 8/4/2016 y 6/2/2023, tendientes a requerir el avance y resolución de la causa.

Alegó estar "fuera del sistema laboral, con embargo en todas sus cuentas e inhibido por el propio Fisco Nacional", situación que le habría ocasionado un grave perjuicio económico.

A título subsidiario, requirió que se dejara sin efecto el reclamo del pago de intereses, por resultar el reclamo tributario el resultado de una divergencia interpretativa de la prueba que demuestra el origen del pasivo impugnado; de modo tal que la mora no le era imputable.

Al punto, consideró que debía tenerse presente la demora excesiva del Tribunal Fiscal de la Nación en resolver su recurso.

A ello, añadió que el Fisco Nacional habría reclamado intereses por el período entre la notificación de la vista y el acto determinativo; plazo durante el cual la demora resultaba directamente imputable a la Administración, más no a su parte.

Finalmente, cuestionó la distribución de las costas.

Afirmó que, en el caso, se habrían verificado irregularidades en el procedimiento administrativo que implicaron la utilización de criterios disímiles sobre un mismo elemento de prueba, siempre en su desmedro, sumado a la falta de apertura a prueba en dicha sede, conculcando su derecho de defensa, así como la presencia de un ajuste presuncional que, en el caso de la determinación relativa al IVA, fue finalmente revocado, sumado al reencuadre de la multa, inicialmente dolosa, en culposa.

Consideró que los extremos expuestos daban cuenta de motivos suficientes para haber acudido al Tribunal Fiscal de la Nación, solicitando la revisión de los actos determinativos dictados; máxime siendo que tuvo que recurrir incluso la notificación cursada de aquellas resoluciones, declarada nulas por esta Sala, permitiendo así acceder a la jurisdicción.

Por ello, pretendió que fuera revocada la imposición de costas a su parte, distribuyéndolas en el orden causado (ver esp. fs. 610 vta., 5° párrafo, del expediente judicial que se tiene a la vista en soporte papel).

Por lo expuesto, el señor Gordon solicitó que se revocara -en parte- el pronunciamiento dictado por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, fuera dejada sin efecto en todos sus términos la resolución 103/2005, con costas a cargo de su contraria, o bien, fueran atendidos los planteos subsidiarios relativos al plazo razonable, a los intereses y a las costas.

Dicha presentación mereció réplica del Fisco Nacional (conf. esp. fs. 635/647 del expediente judicial en soporte papel que se tiene a la vista).

VIII.- También apeló el Fisco Nacional, fundando en ese mismo acto su pretensión recursiva (conf. esp. fs. 599 y 612/624 del expediente judicial en soporte papel que se tiene a la vista).

Sostuvo que el Tribunal Fiscal de la Nación habría efectuado un incorrecto análisis de la controversia, puesto que, pese a tener por constatado el incremento patrimonial no justificado, correspondiendo -por consiguiente- al contribuyente demostrar que el mismo no se hubiera originado en operaciones alcanzadas por el IVA,

para derribar así la presunción prevista en la ley 11.683; extremo que, según su criterio, no se verificó en la especie.

En este sentido, advirtió que, por el pronunciamiento apelado se puso a su cargo la prueba que los pasivos impugnados correspondieran a ventas no declaradas, invirtiendo erróneamente la carga de la prueba mediante una interpretación contraria al texto de la ley.

Razonó que pretender que además para poder efectuar el reclamo de IVA, además de demostrar la inexistencia del pasivo -indicio cierto-, probara el verdadero origen de los fondos, constituía una prueba diabólica y, por consiguiente, improcedente.

Entendió que el contribuyente era quien debía demostrar que el referido incremento patrimonial no se hubiera originado en operaciones alcanzadas por el IVA, lo cual no ha sucedido en autos ya que lo contrario implicaría invertir, arbitraria e infundadamente la carga de la prueba mediante una interpretación contraria al texto de la ley.

Manifestó que la revocación del ajuste efectuado respecto del IVA por aplicación del artículo 18, literal f), de la ley 11.683, pese a que se aplicara el artículo 18 según su redacción vigente al momento de los hechos, teniendo para ello en consideración las DDJJ presentadas por el contribuyente, resultaba improcedente.

Advirtió que el Tribunal Fiscal de la Nación habría resuelto utilizando de manera automática los fundamentos y criterios jurisprudenciales como si ambos impuestos -IVA e Impuesto a las Ganancias- fueron determinados sobre base presunta conforme la antigua redacción del artículo 18, literal f), de la ley 11.683, cuando en el caso del IVA se aplicó la presunción genérica establecida en el artículo 18, más no la relativa al “incremento patrimonial no justificado”.

Con asiento en tales circunstancias, sostuvo que conforme la redacción vigente al momento de los hechos se preveía ya una presunción de que existieron ventas no declaradas que habría operado en ocasión de haberse detectado un incremento patrimonial ajustado en el Impuesto a las Ganancias carente de justificación; extremo que echaba por tierra la solución alcanzada al respecto por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Alegó que, de convalidarse lo resuelto, se desconocería la letra de la ley, así como también se invertiría la carga de

la prueba, máxime ante la falta de elementos probatorios sólidos y suficientes del contribuyente para desvirtuar la mencionada presunción legal aplicada en el caso.

Citó jurisprudencia que, en su entendimiento, avalaría su postura.

Concluyó, por un lado, que, al haberse comprobado la existencia de incrementos patrimoniales no justificados, la norma citada no le exige probar la existencia de operaciones gravadas para poder ajustar el IVA; y, por otro, que en tanto el contribuyente no desvirtuó la presunción legal aplicada, las conclusiones alcanzadas por el pronunciamiento recurrido resultarían basadas en argumentaciones genéricas y abstractas.

En este sentido, afirmó que si la determinación del Impuesto a las Ganancias resultaba ser consecuencia del hecho que el origen de los fondos no pudo ser justificado, mal podría exigirse a los efectos del IVA que su parte aportara la prueba de la operación generadora de dichos fondos.

Por ello, a entender del Fisco Nacional correspondería revocar en parte el pronunciamiento apelado y confirmar la determinación de oficio relativa al IVA, con costas a cargo de su contraria.

Luego, en lo que respecta al reencuadre de la multa aplicada respecto del Impuesto a las Ganancias a la figura prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, señaló que, en el caso, se habría verificado la existencia de declaraciones presentadas ocultando montos imponibles, situación que no tuvo otro objetivo que inducirlo a engaño y, de este modo, abonar un menor tributo al que correspondía.

Puso de resalto las distintas pruebas rendidas en autos, que darían cuenta de la existencia en autos de una conducta dolosa del contribuyente.

En este sentido, manifestó que el contribuyente se hallaba en conocimiento pleno que sus declaraciones juradas no coincidían con su realidad comercial; habiendo sido necesario de una fiscalización para establecer la irregularidad detectada.

Recordó la presunción de legitimidad de la que obra el actuar estatal y la carga que pesa sobre el particular al fin de cuestionarlo.

Tildó de desacertada afirmación relativa a que la determinación practicada se habría basado en meras presunciones. Por el contrario, continuó en su razonamiento, el reclamo no se sustentó en simples presunciones, sino que se encuentra demostrada la maniobra fraudulenta llevada a cabo por la parte actora para omitir la declaración de ingresos, lo que derivó asimismo en irregularidades en su declaración jurada ante el IVA.

Resaltó que el artículo 47, literal d), de la ley 11.683 no refiere únicamente a la falta de exhibición de los libros y registraciones contables que deben llevar las personas jurídicas, sino de cualquier registración, documentación o comprobación en los que constataran los supuestos préstamos que la recurrente acusaba haber contraído.

Precisó que los hechos cuestionados en autos encajarían en los supuestos contemplados en el artículo 47, literal d), de la ley 11.683, ello en tanto se evidenció la intención del contribuyente de ocultar la real cuantía de la obligación frente a los tributos reclamados, quedando probado que el responsable obró con conocimiento y voluntad de realizar la conducta dolosa prevista en la ley de rito fiscal; siendo que, tras extensas tareas de fiscalización, verificó y cuantificó los verdaderos ingresos que obtuvo el señor Gordon.

En su entendimiento, lo expuesto bastaba para desvirtuar el reencuadre infraccional, correspondiendo estar al tipo previsto en el artículo 46 de la ley 11.683 por darse los indicios del artículo 47, literal d), de la misma ley 11.683.

A todo evento, explicó que el reproche fue cuantificado dentro de los límites legalmente establecidos al efecto, resultando conteste con el disvalor de la conducta desplegada por el contribuyente.

Para finalizar, manifestó que el pronunciamiento recurrido resultaría arbitrario en cuanto dejó sin efecto la sanción dispuesta en la resolución 60/2004 y reencuadró en la figura de omisión la sanción dispuesta por resolución 103/2005.

Por lo expuesto, el Fisco Nacional solicitó que se revocara -en parte- el pronunciamiento dictado por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, se confirmaran en todos sus términos las resoluciones DRR II - DRP 60/2004 y 103/2005, cuestionadas en autos.

Dicha presentación mereció réplica del señor Gordon (conf. esp. fs. 629/634 del expediente judicial en soporte papel que se tiene a la vista).

IX.- La regulación de honorarios fue motivo de apelación, tanto por entenderlos bajos, como por altos (conf. esp. fs. 579/581 del expediente judicial que se tiene a la vista en soporte papel).

X.- Aclarados los antecedentes del caso, recuérdese que el artículo 86 de la ley 11.683 contempla que, en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación en materia de tributos o sanciones, esta Cámara de Apelaciones ha de resolver la cuestión teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados; pudiendo apartarse de aquellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autorizaran a suponer error en la apreciación efectuada de los hechos.

Por tanto, la valoración del Tribunal Fiscal de la Nación respecto a la prueba y su suficiencia resulta una cuestión de hecho reservada a dicho organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, a menos que se pruebe que se hubiera incurrido en arbitrariedad en su decisión.

Sobre el punto, el criterio jurisprudencial imperante en la materia da cuenta que la excepción a tener por válida la valoración efectuada de los hechos efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación, se apoya en la existencia de arbitrariedad, irrazonabilidad o ilegalidad en las conclusiones alcanzadas en lo que al punto refiere, lo que no se verificaría cuando en el recurso ante la Cámara se manifiesta solamente una discrepancia respecto de la selección y valoración de prueba; debiendo resaltarse que el hecho que por el pronunciamiento recurrido se hubiera dado preferencia a determinada prueba no configura, *per se*, un supuesto de arbitrariedad (conf. esta Sala, en autos 2709/2024 "*Bocanera, Rubén Mario (TF 47940-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 23/8/2024; entre muchos otros).

XI.- Dicho lo anterior, razones de orden lógico llevan a revisar en primer término lo decidido por resolución DRRII - DRP 103/2005 en lo concerniente al Impuesto a las Ganancias, confirmada en su faceta tributaria por el pronunciamiento recurrido.

Al punto, a entender del Tribunal, la decisión adoptada en tal sentido, conforme a continuación se explicará, ha de ser confirmada.

Es que, las manifestaciones y consideraciones expuestas al efecto por el contribuyente lucen insuficientes e inconducentes al fin de desvirtuar el razonamiento seguido y la solución alcanzada en consecuencia, por unanimidad, por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, a cuyos fines, efectuó un acabado y abarcativo examen de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas obtenidas producto de las tareas de fiscalización seguidas por la ex AFIP, actual ARCA, así como de las pruebas rendidas por ante el mencionado organismo administrativo con facultades jurisdiccionales.

En este aspecto, cuadra mencionar, con la posibilidad de incurrir en ciertas reiteraciones, que, por el pronunciamiento recurrido, la Sala actuante del Tribunal Fiscal de la Nación destacó, por un lado, que en el ejercicio de tareas fiscalizatorias, detectada la existencia de U$S350.000 en la cuenta bancaria del señor Gordon, el Fisco Nacional haciendo uso de las presunciones legalmente previstas (conf. artículo 18 de la ley 11.683), consideró la existencia de ingresos omitidos, con el consiguiente acto determinativo en lo concerniente al Impuesto a las Ganancias; y, por otro, ante dicho escenario, que pese al intento de justificar tal estado de situación, el contribuyente no logró desvirtuar la conclusión alcanzada.

En cuanto a esto último, entre otras consideraciones, por el pronunciamiento bajo revisión se puso de resalto ciertos extremos del caso, que impedían tener por demostrado el origen de los fondos, conforme la tesitura actoral, en particular, la falta de respaldo probatorio debido respecto del origen y mecánica en que los fondos en cuestión habrían ingresado al país y habrían sido entregados al contribuyente fiscalizado, resultando -a tal fin- improcedente la oposición del Contrato de Facilidad Crediticia y demás documentos -ello atento a la forma y alcance con el que fuera suscripto- e insuficiente lo informado por vía de

declaración testimonial, además de la falta de realización de la pericial contable sobre los libros de Delivery.com.ar SA; ello sumado a distintos factores que, en conjunto, restaban credibilidad a la operatoria de préstamo en forma integral (entre estos, que los fondos en cuestión no habrían sido restituidos sino capitalizados por su acreedor; que los movimientos de los fondos habrían sido en efectivo, siendo a la postre capitalizados en una empresa ubicada en Islas Vírgenes Británicas, jurisdicción de baja o nula tributación en lo concerniente al Impuesto a las ganancias).

Estas consideraciones, en el entendimiento del Tribunal, lucen contestes y coherentes con las probanzas del caso, no mereciendo de parte del particular críticas, del tenor suficiente, que revelen error o desacierto en su valoración; tornando, por consiguiente, procedente el ajuste fiscal efectuado en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 1999 y 2000, llevado a cabo mediante resolución DRRII - DRP 103/2005.

Sin perjuicio de ello, atento al alance de los agravios propuestos, en lo que respecta al contrato que en el entendimiento del contribuyente justificaría el origen de los fondos y desvirtuaría su implicancia tributaria, debe recordarse, ante todo, que frente a dicho documento el Fisco Nacional resulta ser un tercero.

Esto es así, por cuanto, en el derecho argentino, la palabra tercero se utiliza para designar a toda persona ajena a algo, sea una obligación, una convención o una relación jurídica. Es que se supone que la obligación, convención o relación, se forma entre determinadas personas, respecto de las cuales cualquier otra es una “tercera persona”. Con relación al acto jurídico, los terceros son las personas extrañas al acto, es decir que no han concurrido a su formación, ni son sucesores universales de las partes quienes son asimilados a ellas (conf. Llambías, Jorge Joaquín, “*Tratado de Derecho Civil. Parte general”,* T° II, Buenos Aires, Ed. Perrot, 1967, página 332 y ediciones posteriores; y, en este sentido, esta Sala, en autos 47.741/2016 *“Vitkanshas, Alberto José c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 10/11/2016; entre otros).

Así, por revestir el Fisco Nacional tal condición, es menester indicar que, en el caso, la modalidad probatoria debió ajustarse

a lo normado por el artículo 2246 del Código Civil, vigente al tiempo de los hechos fiscalizados, que establecía que el mutuo puede ser contratado verbalmente; pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta, si el empréstito pasa del valor de diez mil pesos (conf., en un sentido similar, Borda, G. "*Tratado de derecho civil. Contratos II"*, 7° edición, Ed. Perrot, Buenos Aires, 1997, página 584).

Sobre tales bases, debe apuntarse que el acuerdo acompañado por el contribuyente fiscalizado, y sobre el cual apoyara principalmente sus agravios, no encuentra adecuado sustento probatorio en un instrumento público o privado de fecha cierta, de conformidad con las exigencias que fueron descriptas precedentemente.

Tal circunstancia, sumado a la informada mecánica y desarrollo del giro de capital, tildada de informal y veloz, que no constituía un mutuo común y corriente, y al margen del eventual destino que hubiera podido asignarse a los fondos, lo real y concreto resulta ser que tal acuerdo se muestra insuficiente para poder acreditar el efectivo origen de las sumas que se imputan al señor Gordon como un incremento patrimonial no justificado (conf., en igual sentido, esta Sala, en autos 22.019/2017 "*Eidico SA - TF 46884-I c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 5/12/2022).

Dicho ello, ha de señalarse que las restantes pruebas obrantes en la causa tampoco revisten idoneidad adecuada que permita acreditar fehacientemente la existencia, entidad y modalidades de lo afirmado por el contribuyente al fin de justificar la situación que determinara la determinación practicada por el Fisco Nacional.

Al punto, recuérdese que, para la comprobación de la realidad de un pasivo, resulta necesaria la demostración de la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo y, en particular, la acreditación de la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación del préstamo a la actividad comercial de éste, y su posterior restitución (conf. Sala IV del Fuero, en autos 49.672/2016 *"Molnar, Hugo c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 27/9/2016).

En este mismo sentido, se ha señalado la necesidad de probar la existencia de dinero disponible en cabeza del acreedor; la forma

y la fecha en la cual se hizo efectiva la entrega del dinero (a través de recibos u otra documentación); la declaración del crédito por parte del prestamista en sus declaraciones juradas y/u otros elementos fehacientes; la forma, fecha y modalidad de las devoluciones del capital y/o los pagos de intereses; la aplicación de los fondos y la fuente de generación de recursos para devolverlos y abonar los accesorios (conf. Fernández, Luis Omar, *"Impuesto a las Ganancias. Teoría, técnica y práctica",* cuarta edición, actualizada y ampliada, T°I, La Ley, 2019, páginas 74/75).

En este orden de ideas, destáquese que, frente al concreto y fundado cuestionamiento respecto de la realidad de la operatoria, el contribuyente no ha logrado acreditar la completa secuencia que permita tener por cierta y efectiva la materialización del empréstito.

En efecto, los elementos que aportados, no permiten demostrar la existencia de la operación, intentando suplir por aquélla vía, la prueba directa, efectiva y conducente requerida no sólo para desvirtuar los actos cuestionados, sino para formar una real convicción acerca de la veracidad de su tesitura respecto de su estado de situación patrimonial y la operatoria en cuestión.

Es así que, a entender del Tribunal, en consonancia con lo decidido por el pronunciamiento bajo revisión, en el caso no se ha demostrado que el contribuyente hubiera constituido, de manera real, fehaciente y creíble en deudor, y que dicha asunción correspondiera por los montos y los sujetos involucrados a la operación invocada; ello sin perjuicio de reiterar que la valoración efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación con relación a la prueba y su suficiencia resulta ser una cuestión de hecho, reservada a dicho organismo administrativo con facultades jurisdiccionales, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara, sin advertirse en el caso que se hubiera incurrido en arbitrariedad en la decisión adoptada.

En conclusión, en lo que al punto bajo revisión refiere, el contribuyente 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.

A todo evento, a mayor abundamiento, en respuesta a lo argumentado por el señor Gordon, cuadra añadir que:

-las consideraciones relativas a las prácticas habituales al tiempo de los hechos, bien distintas de las actuales, carecen de aptitud a los fines de echar por tierra la solución alcanzada, sobre la base de las constancias de la causa y dando plena vigencia a las presunciones previstas en el artículo 18 de la ley 11.683 en lo concerniente al Impuesto a las Ganancias, por parte de la autoridad administrativa actuante; desarrollo convalidado por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación; y

-del modo en que fue planteada la inyección de fondos al negocio a desarrollar, esto es, en el marco de la informalidad, caracterización que merece la mecánica alegada por el contribuyente atento a las formas de los documentos opuestos y al modo en que habría sido aportado el capital, no fue algo obligado sino elegido por el contribuyente fiscalizado y los inversores, mal pudiendo desconocer el riesgo de actuar bajo tal dinámica.

Lo dicho, basta para desestimar los agravios intentados por el señor Gordon en lo que al punto refiere y confirmar lo así resuelto por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación.

XII.- Luego, en lo que respecta a la solución alcanzada en torno a la determinación de oficio practicada respecto del IVA por resolución DRR II - DRP 60/2004, aspecto motivo de apelación por parte del Fisco Nacional, en consonancia con lo resuelto, cuadra recordar que, en el caso de incrementos patrimoniales, la traslación al IVA no opera automáticamente y sin mayor análisis pues si bien la autoridad administrativa tiene por ley la facultad de utilizar presunciones para determinar la verdadera situación fiscal del contribuyente, no está autorizado a intuir tal situación. Por tanto, no habiéndose efectuado ningún tipo de tarea tendiente a demostrar la existencia de ventas omitidas, resulta insuficientemente fundada la pretensión fiscal, sin adentrarse en el análisis de la actividad del contribuyente y sin sopesar la posibilidad de otras alternativas que resultan frecuentes en materia de ardides tendientes a obtener fondeo con dinero no declarado (conf. esta Sala, en autos CAF36.173/2013 *“Ego SA (TF 26.196-I) c/DGI”,* resol. del 29/10/2013 y en autos CAF46.588/2003 “*Montecchiarini, Raúl A. (TF*

16.992-I) c/DGI", resol. del 21/8/2008 y sus citas; entre otros; criterio también seguido más recientemente por la Sala IV en autos 17.360/2021 "*Avital SA TF 32.754-I c/Dirección General Impositiva s/recuso directo de organismo externo"*, resol. del 24/2/2022).

En este sentido, téngase presente que, una vez que se confirma la existencia de un incremento patrimonial no justificado, el Fisco Nacional ha igualmente de determinar, por un método válido, cuál es el importe de las ventas omitidas; por manera que no siempre que se verifique un incremento patrimonial no justificado el Fisco Nacional se encuentra habilitado para efectuar el ajuste impositivo en el IVA, suponiendo por tanto, que tal incremento responde a ventas omitidas alcanzadas por este gravamen; operación que requiere, para que sea ajustada a derecho, una motivación del organismo fiscal avalada por determinada fiscalización puntual con relación a cada período (conf. esta Sala, en autos CAF34.611/2012 "*Muller, Lucindo Celestino (TF 22.454-I) c/ DGI*", resol. del 30/10/2012 y sus citas; pronunciamiento que, tras la denegatoria del recurso extraordinario intentado diera origen a la queja M.336.XLIX "*Recurso de hecho Muller, Lucindo Celestino c/DGI s/recurso*", declarada inadmisible por el Alto Tribunal, en los términos del artículo 280 del CPCCN, por resol. del 21/8/2013).

Por aplicación al caso de esta pauta, teniendo en consideración que de la lectura del acto determinativo del IVA bajo revisión surge que la autoridad administrativa no habría efectuado examen alguno de la actividad del actor en orden a establecer que el incremento corresponde a ventas omitidas, limitándose de tal modo a una aplicación mecánica de la presunción legal, motivo por el cual el fundamento por el que se dispusiera la revocación del ajuste en el IVA luce, en el entendimiento del Tribunal, acertado.

A todo evento, se deja sentado que lo que por el presente Considerando se decide se basa en la forma en que fue dispuesta la fiscalización del contribuyente en lo concerniente a su actividad en lo que respecta al IVA, durante los períodos que determinaron el ajuste fiscal, dando cuenta de un automatismo indebido y de la ausencia de justificación suficiente del reclamo tributario formulado en consecuencia por la autoridad administrativa actuante.

Lo dicho determina la desestimación del agravio vertido por el Fisco Nacional en lo que al punto refiere y, por consiguiente, la confirmación de lo así resuelto por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación

XIII.- Decidido lo anterior, con respecto al planteo del contribuyente relacionado a la inobservancia de la garantía relativa al plazo razonable de duración del procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, debe señalarse que dicha garantía se encuentra prevista para causas de naturaleza penal o vinculada a sanciones administrativas, no así en casos en que se encuentra asimismo en discusión la determinación de un tributo, tal como fue formulado el planteo en esta causa; encontrándose la cuestión infraccional subordinada al reclamo impositivo.

En este sentido, se ha pronunciado esta Sala, en autos CAF39.800/2019 *"Yacylec SA c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 22/11/2023 y CAF36.990/2023 *"Compañía Hotelera Cuyana SA (TF 32874-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 19/12/2023; entre otros.

En esas oportunidades se destacó que el principio del plazo razonable de duración de los procesos, fue concebido para ser aplicado en cuestiones relativas a la materia penal, tal como resulta de los términos en que se encuentra concebido en el artículo 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; y que si bien fue aplicado a los procedimientos infraccionales (conf. CSJN, *Fallos*, 335:1126 y 334:1264; entre otros), en la medida en que, tal como en la especie, se discute la procedencia de un asunto netamente tributario, con el consiguiente reclamo sancionatorio, resulta improcedente su directa aplicación en la especie.

Sin perjuicio de ello, examinados los antecedentes del caso, no se advierte la configuración de un retardo relevante y perjudicial para el particular exclusivamente imputable al Tribunal Fiscal de la Nación durante la tramitación de la actuación ante dicha sede que, eventualmente, justifique la aplicación del instituto bajo examen (conf. Sala IV del Fuero, en autos 17.330/2024 "*Alba Compañía Argentina de Seguros SA (TF 35.612-A) c/DGA s/recurso directo de organismo*

externo", resol. del 29/10/2024); siendo que cierta postergación en su desarrollo se debió a la decisión del organismo administrativo con facultades jurisdiccionales en orden a la admisibilidad formal del recurso, a fin de cuentas revocada por esta Sala, lo que importó una diferencia de criterio en lo que a dicho punto refiere, sumado a que la defensa del contribuyente exigió de la realización de actividad probatoria.

Lo dicho basta para desestimar el agravio vertido en lo que al punto refiere.

XIV.- En cuanto al reproche infraccional que a esta altura mantiene virtualidad, ello atento a haberse confirmado la determinación de oficio practicada en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias por resolución DRR II - DRP 103/2005, cuadra señalar que el Tribunal no comparte la postura asumida por el pronunciamiento recurrido, que determinó el reencuadre de la multa aplicada en la figura prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, graduándola en el 100% de la obligación tributaria omitida.

Es que, sin desconocer que a efectos de establecer el ajuste, el Fisco Nacional hubo de acudir a las herramientas que el ordenamiento tributario le otorgara al efecto (conf. artículo 18 de la ley 11.683), los hechos del caso dan cuenta de una operatoria con particulares características e incidencia como para abordarla, desde la faceta infraccional, como a título culposo.

En efecto, según fuera referido con anterioridad, producto de la fiscalización desarrollada, se detectó la existencia de sumas de dinero no declaradas en la cuenta del señor Gordon, cuyo origen no pudo ser justificado pese a las distintas oportunidades con las que el contribuyente contó al efecto, con significancia de suficiente tenor en lo que hace al Impuesto a las Ganancias que impide sino interpretarla bajo la figura del artículo 46 de la ley 11.683, por aplicación de la presunción del artículo 47, literal d), de dicha norma.

Y si bien es cierto que el dolo no se presume, una vez probado por el organismo fiscal el hecho descripto en alguna de las presunciones del artículo 47, tal el caso bajo examen, se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones

maliciosas, permitiendo, por ende, tener por cierto que se obró en fraude al organismo recaudador, dispensándolo de la prueba del "dolo presumido", recayendo sobre el contribuyente la prueba de la inexistencia de la intención de defraudar (conf., en igual sentido, Sala III del Fuero, en autos 60.021/2022 "*Constructora Sudamericana SA (TF 64506412-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 26/12/2023; entre otros).

De este modo, sin perjuicio de las manifestaciones del particular en sentido contrario, la incidencia y responsabilidad resultante de lo declarado, a la luz de la fiscalización practicada por el Fisco Nacional y la falta de demostración de las circunstancias alrededor del incremento patrimonial advertido, lleva a tener por constatados los elementos constitutivos de la figura sancionatoria prevista en el artículo 46 de la ley 11.683.

En este punto, cuadra advertir que lo oportunamente alegado por el señor Gordon al fin de justificar su actuar y revelar una conducta "no dolosa", luce -en el caso- inatendible y carente del suficiente respaldo probatorio.

Por ello, corresponde admitir el agravio vertido en lo que al punto refiere por el Fisco Nacional, dejar sin efecto el reencuadre dispuesto por el pronunciamiento recurrido; todo lo cual, lleva a la confirmación del reproche infraccional en los términos dispuestos por resolución DRR II - DRP 103/2005; máxime siendo que el contribuyente no esbozó agravios en cuanto a su cuantificación, limitándose a postular la improcedencia de la multa, haciendo foco en la falta de demostración del dolo.

Lo expuesto, determina la admisión del agravio vertido por el Fisco Nacional en lo que al punto refiere, la revocación de lo así resuelto por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación y, a fin de cuentas, la confirmación de la multa aplicada al señor Gordon por el artículo 5° de la resolución DRR II - DRP 103/2005 en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, equivalente a tres veces el monto del tributo evadido en concepto de IG, cuyo importe ascendía a $311.866,23.

XV.- Luego, en lo que hace a los intereses reclamados, cuadra referir que lo así expuesto por el contribuyente carece del debido

espíritu crítico necesario al fin de desvirtuar dicha pretensión fiscal (conf. arg. artículo 265 del CPCCN); luciendo lo argumentado por el contribuyente mas bien una discrepancia con el ordenamiento vigente y la dinámica recursiva y los riesgos ínsitos producto de transitar la vía recursiva, que un cuestionamiento certero de la pretensión fiscal resultante del acto determinativo del Impuesto a las Ganancias que, a esta altura, mantiene virtualidad; todo lo cual impone el rechazo de la pretensión recursiva del señor Gordon en este sentido.

XVI.- Del mismo modo, el agravio formulado, también por el contribuyente, respecto de la distribución de las costas, solicitando que las que habrían sido impuestas a su cargo, fuesen distribuidas por su orden, carece del debido sustento y justificación; máxime atento a la solución de fondo que se proyecta en el caso, sumado a que, en el caso, no se advierten extremos valederos que justifiquen apartarse del principio objetivo de la derrota, rector en la materia.

A todo evento, recuérdese que la sola creencia subjetiva del litigante de la razón probable para efectuar un planteo, no es por sí suficiente para eximir del pago de las costas al perdidoso, pues es indudable que todo aquél que somete una cuestión a los tribunales de justicia, lo hace porque cree tener razón de su parte, más ello no le exime del pago de los gastos del contrario si el resultado del juicio no le es favorable (conf. esta Sala, en autos 33.089/2023 “*LDC Argentina SA (TF 34.376-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*”, resol. del 18/10/2024 y su cita; entre otros).

Lo dicho, basta para desestimar el agravio vertido por el contribuyente en lo que al punto refiere.

XVII.- Por lo hasta aquí expuesto, corresponde desestimar el recurso intentado por el señor Gordon y admitir parcialmente el recurso intentado por el Fisco Nacional; lo que importa la confirmación del pronunciamiento dictado por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, salvo en lo que respecta a la multa aplicada respecto del ajuste fiscal en cuanto al Impuesto a las Ganancias; todo lo cual, clarificando el escenario final del caso implica:

-la revocación, en todos sus términos, de la resolución DRR II - DRP 60/2004 en cuanto determinó de oficio la obligación impositiva del señor Gordon frente al IVA por los períodos fiscales 8/1999 al 3/2000, y le aplicó una multa, en los términos del artículo 46 de la ley 11.683; y

-la confirmación, en todos sus términos, de la resolución DRR II - DRP 103/2005, en cuanto determinó de oficio la obligación impositiva del señor Gordon frente al Impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1999 y 2000, y le aplicó una multa, en los términos del artículo 46 de la ley 11.683.

XVIII.- Finalmente, la debida adecuación de la distribución de las costas al resultado final del proceso, dando plena vigencia al principio general rector en la materia, determina que las vinculadas tanto a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, relativas al cuestionamiento de la resolución DRR II - DRP 60/2004, queden a cargo del Fisco Nacional, mientras que las relativas al cuestionamiento de la resolución DRR II - DRP 103/2005, queden a cargo del contribuyente (conf. artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN y artículo 184 de la ley 11.683).

XIX.- Atento lo resuelto precedentemente, deviene inoficioso pronunciarse respecto del recurso intentado contra el auto regulatorio; debiendo adecuarse los honorarios a lo aquí decidido.

En consecuencia, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) desestimar el recurso intentado por el señor Gordon;

2°) admitir parcialmente el recurso intentado por el Fisco Nacional, lo que determina la modificación de lo resuelto en lo que respecta a la multa aplicada por resolución DRR II - DRP 103/2005;

3°) adecuar la distribución de las costas relativas a la actuación desplegada ante el Tribunal Fiscal de la Nación y fijar las correspondientes a esta instancia judicial, ello conforme lo dispuesto en el Considerando XVIII de la presente; y

4°) declarar inoficioso pronunciarse respecto del recurso intentado contra el auto regulatorio, debiendo adecuarse los honorarios a lo aquí decidido.

Se deja constancia que el doctor Luis María Márquez no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (conf. artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírese a la instancia de origen.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

Fecha de firma: 15/05/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#10746199#447425729#20250514180835191