23459/2022

HOJMAN, ALBERTO RAFAEL (TF 44169-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2024.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, el 14 de julio de 2021, el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente Alberto Rafael Hojman y revocó la Resolución n° 173/2015, dictada el 30 de junio de 2015 por el Jefe de la División Determinaciones de Oficio “A” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales, mediante la cual se había determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias, correspondiente al período fiscal 2006, en la suma de 355.959,77 pesos, más 886.339,83 pesos en concepto de intereses resarcitorios, y se había hecho reserva de la eventual aplicación de una multa, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la ley n° 24.769.

De manera preliminar, señaló que la fiscalización había tenido su origen en la información aportada a la Administración Federal de Ingresos Públicos sobre cuentas bancarias en entidades financieras de la Confederación Suiza pertenecientes a contribuyentes argentinos, en el marco del Convenio suscripto por nuestro país con la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, previsto en la ley n° 22.357 y su Protocolo Modificatorio aprobado por la ley n° 26.276. Examinó los aspectos pertinentes del referido acuerdo y concluyó que el intercambio de información se había ajustado a sus previsiones normativas, en la medida en que consideró que no era exigible la aprobación o intervención de las autoridades de la Confederación Suiza.

Posteriormente, puso de manifiesto que el contribuyente tenía como actividad declarada la “prestación de servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizado por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización de sociedades anónimas”.

Refirió, en cuanto aquí interesa, que en el informe final de inspección se le había atribuído al contribuyente la omisión de declarar, al 31 de diciembre de 2006, el saldo de la **cuenta bancaria n° 9050 9116 6832 1,** que ascendía a 308.571 dólares estadounidenses.

En consecuencia, el saldo de esa cuenta se consideró como un incremento patrimonial no justificado y, por tanto, como renta gravada, con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en la determinación del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2006.

En cuanto interesa, y después de examinar las constancias de la causa concluyó que el dinero en esa cuenta **n° 9050 9116 6832 1** le pertenecía a una sociedad uruguaya, denominada Plavenar S.A., de propiedad de ese contribuyente en un 100%, cuya participación había sido exteriorizada en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales del período correspondiente; y también había informado que al 31 de diciembre de 2005 tenía los fondos suficientes para justificar ese saldo (ver DDJJ agregadas a fs. 39, 41 y 58 de autos).

Para llegar a esa conclusión, relevó las diversas pruebas acompañadas por el contribuyente y destacó que:

-De la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales, correspondiente al período fiscal 2005, resultaba que poseía bienes en el exterior por los siguientes valores: a) Depósitos en dinero: 2.291.042,92 pesos, los que incluían un saldo de 912.822,07 pesos – equivalentes a 305.088 dólares estadounidenses- vinculados a la cuenta **número 1425250 42842 AH** radicada en el Banco HSBC de Suiza; b) Títulos, acciones y demás participaciones: 4.823.480,97 pesos.

-De la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales, correspondiente al período fiscal 2006, resultaba, para los mismos rubros, los siguientes valores: a) Depósitos en dinero: 424.079,35 pesos; b) Títulos, acciones y demás participaciones: 7.079.237,53 pesos, importe que incluía la cantidad de 1.777.559,68 pesos como participación en Plavenar S.A. –sociedad uruguaya-, equivalentes a 588.206,38 dólares estadounidenses, los que se correspondían con el patrimonio de esa empresa al 31 de agosto de 2006.

-Del Balance de Plavenar S.A. al 31 de agosto de 2006, resultaba que en dicho momento el saldo de las Inversiones Temporarias era de 575.589 dólares estadounidenses; mientras que al cierre del ejercicio anterior había sido de 0 dólares estadounidenses.

-Del informe producido por el HSBC Private Bank, resultaba que la **cuenta n° 1425250 42842 AH**, de titularidad del señor Hojman, había sido abierta el 16 de diciembre de 2004 y cerrada el 10 de agosto de 2006 y se habían acompañado también los estados de cuenta desde el 1° de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2006. A su vez, y con relación a la **cuenta n° 1438751** (**IBAN CH69 0868 9050 9116 6832 1**) de la compañía Plavenar S.A., resultaba que había sido abierta el 30 de mayo de 2005 y cerrada el 24 de junio de 2011. Además, del examen de composición de la cuenta n° **9050 9116 6832 1**, al 31 de diciembre de 2006, resultaba un monto total equivalente a 308.571 dólares estadounidenses (“liquid assets”, “equities”, “alternative investments”).

El relevamiento de tales documentos le permitió al Tribunal Fiscal concluir que resultaba inequívoco que la cuenta que se identifica con el n° **1425250 42842 AH**, cuyo titular era el señor Hojman fue cerrada el 10 de agosto de 2006, de manera tal que no existía la posibilidad formal de que aquella le perteneciera al cierre del ejercicio 2006, sino que el saldo le correspondía a la sociedad uruguaya Plavenar S.A.

En tales condiciones, consideró que corrrespondía establecer si el origen de aquel saldo de 308.571 dólares estadounidenses que poseía la firma Plavenar S.A., en la cuenta n° **9050 9116 6832 1** podía identificarse con los fondos aportados por el contribuyente en cuestión a esa sociedad.

Al respecto señaló que *“[l]os estados contables de la sociedad indican que recibió hasta el 31/08/2006, aportes a cuenta de futuros aumentos de capital por un monto equivalente a U$S 519.472, con más una capitalización de U$S 15.527, pero no surge de los mismos la identificación de las personas humanas o jurídicas que pudieron haber realizado dichos aportes…a los fines de la resolución del presente caso, lo que importa es el saldo que se está objetando de U$S 308.571 al 31/12 /2006, por inversiones que al 31/08/2006 representaban U$S 302.003, ya que la diferencia corresponde a la rentabilidad en esos cuatro meses entre septiembre y diciembre de 2006”.*

Al examinar los aportes del Sr. Hojman al 31/12 /2005 y los fondos depositados en la cuenta de la sociedad Plavenar S.A. al 31/12/2006 llegó al convencimiento de que los fondos que poseía la sociedad uruguaya en el HSBC anteriormente le habían pertenecido al Sr. Hojman. Consideró que existía una semiplena prueba de que los aportes que recibió la sociedad uruguaya entre febrero y agosto de 2006 provenían de los aportes del Sr. Hojman, en razón de que éste a su vez

había demostrado que al 31/12/2005 tenía los fondos suficientes para realizar aportes por la cantidad de 302.003 dólares estadounidenses y que ello se corroboraba además por la disminución de disponibilidades durante el año 2006 (ddjj bienes personales) y el aumento de las participaciones en sociedades del exterior en la cantidad de 1.777.559,68 pesos como participación en Plavenar S.A. –sociedad uruguaya-, equivalentes a 588.206,38 dólares estadounidenses, los que se correspondían con el patrimonio de esa empresa al 31 de agosto de 2006 y que incluían el dinero en la referida cuenta n° **9050 9116 6832 1,** que al 31 de diciembre de 2006, alcanzó los 308.571 dólares estadounidenses, como consecuencia de la rentabilidad producida en esos meses. Concluyó que aquello, en esencia, podía presumirse como una transformación de sus activos, sin incidencia en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2006.

Con base en tales consideraciones, revocó la determinación apelada.

Asimismo, reguló los honorarios del Dr. Jorge Alberto Mencarini en 18.220 pesos y los del Dr. Federico Alberto Mercarini en 45.551 pesos, por las actuaciones cumplidas en el carácter de letrado apoderado y patrocinante de la parte actora, respectivamente.

II.- Que, contra esa sentencia, el Fisco apeló y fundó su recurso a fs. 356/362, que fue replicado a fs. 373/379. Asimismo, a fs. 316 el Fisco apeló los honorarios regulados por considerarlos altos.

El agravio central del Fisco se basa en que el Tribunal Fiscal habría valorado arbitrariamente la prueba, *“…sin hacerse cargo de las graves falencias que evidencia toda la estructura defensista esgrimida y la prueba documental aportada por el contribuyente”.*

Insiste en que los estados contables de la sociedad uruguaya Plavenar S.A. al 31 de agosto de 2006, y las certificaciones e informes de compilación del 13 de febrero de 2015 y del 21 de mayo de 2015, mediante los cuales se había pretendido acreditar la participación social del contribuyente en la referida sociedad, así como también la titularidad de las cuentas (contrastados con los datos que resultaban de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto sobre los Bienes Personales, correspondientes a los períodos fiscales 2005 y 2006) no constituían un medio idóneo a tal efecto. Ello, en la medida en que, a su entender, las certificaciones del escribano interviniente únicamente daban cuenta de que quien había suscripto los documentos agregados

(el señor Daniel González Cotelo), es decir, el “Informe de Compilación” de la información contenida en el “Estado de Situación Patrimonial”, el “Estado de Resultados”, el “Estado de Evolución del Patrimonio”, el “Estado de Origen y Aplicación de Fondos” y sus Notas, era contador público, egresado de la Universidad de la República Uruguaya, mas no daban fe del contenido de los instrumentos expedidos por aquél.

Además, y con relación a los estados contables de la firma uruguaya, pone de manifiesto que aquellos habían sido *“… presentados en impresión simple, sin exhibir los originales para su cotejo, sin estar suscriptos por autoridad alguna de la firma, ni por profesionales que hubieran intervenido en su confección, y más aún, sin informe de auditor”.*

Por otra parte, afirma que el Tribunal Fiscal efectuó una reconstrucción contable de la situación que no fue solicitada de manera expresa por el contribuyente y que lo fue, además, sobre la base de información y documentos que no habían sido oportunamente acompañados en sede administrativa. Considera que, en todo caso, la cuestión pudo haberse examinado en el marco de una medida para mejor proveer, dándole la posibilidad de designar un profesional que actuara en su representación y analizara la contabilidad.

Afirma que es el contribuyente quien se halla en mejores condiciones para brindar información detallada respecto de la cuenta bancaria en el exterior, que supuestamente le pertenecería a una sociedad también constituida en el exterior y de la cual sería el único miembro. En esas condiciones afirma que fueron infundadas las críticas al método de determinación presuntivo utilizado por su parte ya que, a su modo de ver, se halla probada la existencia de sumas de dinero en una cuenta bancaria del exterior, respecto de la cual la parte actora no acreditó que no hubiera sido de su titularidad o que no correspondiera a ingresos gravados.

Por las razones expuestas, solicita que se revoque la sentencia apelada y se confirme la resolución n° 173/2015 en lo relativo al Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2006 así como también a los intereses devengados por la mora en el pago de aquél tributo.

Subsidiariamente, y para el caso en que no se hiciera lugar a su recurso en lo relativo al fondo de la cuestión, solicita que se modifique la manera en que fueron impuestas las costas en la instancia precedente y que sean fijadas asimismo las de esta instancia por su orden. Ello, sobre la base de que la solución que se tomó en el caso lo fue sobre la base de documentación aportada en sede del

Tribunal Fiscal, lo que impidió la posibilidad de cerrar el procedimiento determinativo en sede administrativa.

III.- Que, en primer término, corresponde poner de manifiesto que no se halla controvertido en autos lo concluido por el Tribunal Fiscal en orden a que fue legítimo el modo en que el organismo fiscal obtuvo la información correspondiente a las cuentas radicadas en el Banco HSBC de la Confederación Suiza. Por lo demás, fue el propio contribuyente quien aportó ante la anterior instancia el detalle de la titularidad, composición y estado de las cuentas n° 9050 9116 6832 1 y 1425250 42842 AH, emitido por el referido banco y cuya veracidad no fue controvertida por el Fisco.

IV.- Que, aclarado lo precedentemente expuesto, cabe señalar que los agravios expuestos por el Fisco remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba, como regla ajenas al recurso de apelación previsto en artículo 86 inciso b), punto segundo, de la ley 11.683, que han sido resueltas sin que se pueda advertir un error manifiesto en la apreciación de la prueba (cfr. art. 86, inciso b), apartado 2), primer y segundo párrafo; Fallos 300:985; 318:2304, consid. 8º; 332 :57, consid. 8º y sus citas; CNAp. en lo Cont. Adm. Fed., Sala IV "La Rueca Porteña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I" del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006).

Las observaciones planteadas por el Fisco tendientes a cuestionar la idoneidad de las pruebas son insuficientes para demostrar la existencia de un error manifiesto en su apreciación y, por tanto, para modificar las conclusiones a las que llegó el Tribunal Fiscal con base en ellas. Es decir, a la circunstancia de que el pretendido incremento patrimonial ya había sido oportunamente declarado por el contribuyente en calidad de "participaciones societarias", por lo que no correspondía volver a computarlo como si no hubiera sido expuesto. En tal sentido, cabe tener presente que, según lo establecido en el artículo 164 de la ley 11.683, el Tribunal Fiscal tiene amplias facultades para establecer la verdad de los hechos controvertidos con independencia de lo alegado por las partes, así como para determinar el tributo o fijar las base precisas para su determinación.

Asimismo, cabe destacar que el Fisco, al contestar el traslado del recurso interpuesto ante el Tribunal Fiscal, no formuló consideración alguna con respecto a la pertinencia de la prueba ofrecida ni a las pretendidas deficiencias de la prueba documental acompañada por la actora. En dicha oportunidad, se limitó a señalar que *“…con*

relación a la prueba documental ofrecida por el actor, cabe su rechazo, toda vez que la misma se encuentra agregada en los antecedentes administrativos que acompaño. Por otra parte, mi mandante ofrece como prueba instrumental los antecedentes administrativos que se acompañan en un (2) dos cuerpos de 264 fojas" (cfr. fs. 289). Es decir, y a contrario de lo que en esta instancia plantea, tomó efectivo conocimiento de la documentación que había sido incorporada como prueba documental a la causa (cfr. fs. 268) y además tuvo oportunidad, al tiempo de contestar aquél recurso, de formular todas las consideraciones que estimara pertinentes en orden a la procedencia o insuficiencia de la prueba acompañada por la parte actora en esa instancia , así como también de solicitar que se le permitiera examinar los aspectos que estimara necesarios o bien requerir las aclaraciones, ampliaciones o especificaciones que entendiera oportunas y ofrecer la prueba que considerara pertinente (cfr. artículo 169 de la Ley 11.683). Ahora bien, por el contrario, se limitó a expresar que se trataba de documentación que ya había sido examinada en sede administrativa y acompañó las actuaciones que se hallaban en su poder.

En consecuencia, son tardías las objeciones que introduce en esta instancia, según las cuales el Tribunal Fiscal debió haber ordenado una medida para mejor proveer para permitirle a su parte designar un profesional y examinar tales pruebas; porque no cuestionó oportunamente su incorporación y de las constancias de la causa tampoco resulta que hubiera estado impedido de cuestionar la prueba ofrecida por la parte actora y/o de ofrecer la que estimara pertinente, de modo que no se vio afectado su derecho de defensa.

V.- Que, concretamente y con respecto a la evaluación de las pruebas, cabe señalar que, tal como ya se refirió, en la sentencia apelada se indicó que el saldo de la cuenta n° **9050 9116 6832 1** no era de titularidad del señor Hojman sino que lo era de la firma Plavenar S.A. y así se veía reflejado en las declaraciones juradas oportunamente presentadas por aquél a fs. 39, 41 y 58.

Sobre la base de los elementos de prueba y el razonamiento ya expuesto, el Tribunal Fiscal sostuvo que el contribuyente fue titular de la cuenta bancaria en el HSBC de Suiza n° **1425250 42842AH** durante el período comprendido entre el 16 de diciembre de 2004 y el 10 de agosto de 2006 (cfr. fs. 76 y 237); y los activos de esa cuenta fueron transferidos durante el año 2006 a la cuenta n° **9050 9116 6832 1** constituida en el mismo Banco y de titularidad de Plavenar S.A. (sociedad uruguaya y de la cual el señor Hojman era el

único accionaista en un 100%). Para llegar a esa conclusión consideró que, de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales presentadas por el contribuyente, correspondientes al año 2006, se verificó una disminución en los depósitos en dinero situados en el exterior y; paralelamente, un incremento en las participaciones sociales relativas a las empresas radicadas en el exterior, en comparación con los declarados en el período fiscal 2005.

Entre otras razones, el Tribunal tuvo en cuenta que los débitos de la cuenta n° 1425250 42842AH de titularidad del señor Hojman coincidían con los créditos reflejados en la cuenta n° **9050 9116 6832 1**, de titularidad de la empresa Plavenar S.A, por un importe de 302.003 dólares estadounidenses.

Por lo demás, también puso de manifiesto la correspondencia entre el saldo de la cuenta n° **9050 9116 6832 1**, de titularidad de la sociedad extranjera, con el Estado de Situación de Activos incluidos en el balance confeccionado por esa empresa al cierre del ejercicio 2006, que incluía los 308.571 dólares estadounidenses que el Fisco consideró que el contribuyente había omitido declarar, pese a que aquellos sí habían sido incluidos en las declaraciones juradas presentadas, no ya como “depósitos en dinero” situados en el exterior sino como “participaciones sociales” en el extranjero, lo que; en palabras del Tribunal Fiscal, constituyó una “mutación de activos” sin incidencia en la determinación del impuesto,

Finalmente, y con relación a las observaciones relativas a que los estados contables de la firma uruguaya carecerían de virtualidad probatoria por haber sido presentados en copia simple, cabe señalar que el “Estado de Situación Patrimonial”, el “Estado de Resultados”, el “Estado de Evolución del Patrimonio”, el “Estado de Origen y Aplicación de Fondos” y sus Notas respectivas están firmados por el señor Alberto Rafael Hojman (cfr. fs. 22/27) cuya titularidad en un 100% de la empresa Plavenar S.A. no se halla controvertida; además el “Informe de Compilación” relativo a los referidos estados contables fue suscripto por el contador público Daniel González Cotelo (cfr. fs 28), cuya identidad y calificación profesional fue certificada por la escribana Gabriella Puricelli Martínez, quien tuvo a la vista la documentación aludida (cfr. fs. 29 y 36). Además, todos estos documentos fueron agregados a la causa con el apostillado correspondiente.

VI.- Que, por otra parte, y con relación a la manera en que fueron impuestas las costas, le asiste la razón al Fisco en orden a que la solución adoptada lo fue con base en documentación que no fue

presentada y agregada en sede administrativa sino ante el Tribunal Fiscal, por lo que, se advierte razonable que las costas sean establecidas por su orden en ambas instancias.

VII.- Que, en atención al modo en que se decide, se torna inoficioso el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por el Fisco respecto de los honorarios regulados en la anterior instancia a favor de los letrados de la parte actora, los que se dejan sin efecto como consecuencia del presente pronunciamiento.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada. 2) Imponer las costas de ambas instancias por su orden en virtud de las razones expresadas en el considerando VI y a lo complejo de la cuestión debatida (artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); 2) Declarar inoficioso el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por el Fisco a fs. 316, dejar sin efecto la regulación de honorarios contenida en la sentencia del 14 de julio de 2021 y remitir las actuaciones al Tribunal Fiscal a sus efectos.

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

Jorge F. Alemany

Pablo Gallegos Fedriani

Guillermo F. Treacy

Fecha de firma: 24/05/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA LAURA AMERI, SECRETARIA DE CAMARA

#36502623#412846953#20240521135304981