21743/2021 "DE LA FUENTE, ISMAEL (TF 27725-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de abril de 2022-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 923/931 el Tribunal Fiscal de la Nación, a) declaró la nulidad de las resoluciones apeladas en relación con la determinación del Impuesto sobre los Bienes Personales e Impuesto a las Ganancias, períodos 1999 y 2000, así como también de los períodos 10/2000 a 5/2001 del IVA, con fundamento en la vulneración de las normas del "bloqueo fiscal". Con costas; b) confirmó la determinación de oficio del Impuesto sobre los Bienes Personales del actor por los períodos 2001 y 2002, con más intereses resarcitorios, con costas; c) convalidó la determinación del IVA, de en consonancia con lo dispuesto en el considerando X, con más intereses y costas y d) revocó las multas con costas, en la medida que se revocan por los períodos bloqueados, y por su orden por la revocación derivada del fallecimiento del contribuyente, de conformidad con el considerando XII.

Para así resolver y en lo que aquí interesa, efectuó las siguientes consideraciones:

a) En cuanto al planteo de nulidad con relación a la presunta falta de causa y motivación en la determinación del Impuesto sobre los Bienes Personales, debía rechazarse, atento que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como lo hizo el actor ante ese organismo, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho.

b) Con relación a la determinación del Impuesto sobre los Bienes Personales, el actor no acredita sus dichos en cuanto a que si se depuraran las transferencias interbancarias que tienen origen en la cuenta en dólares del Citibank no existirían diferencias.

c) En cuanto al IVA, el Fisco dejó sentado que en la determinación se confeccionó un flujo de fondos donde se incorporó el saldo de caja al inicio, según declaración jurada por $62.000 y se comparó con el total de depósitos depurados obteniéndose la diferencia de ingresos no declarados. Dicha diferencia fue trasladada al Anexo X a fin de determinar el débito fiscal omitido de declarar. Atento ello, el agravio de la actora referido a que no se habría tenido en cuenta la existencia de $62.000 no es más que una reiteración de lo manifestado en la

contestación de vista en sede administrativa y de la que el Fisco ya se hizo eco incluyéndola en la determinación de oficio. Por lo demás, era el actor quien tenía la capacidad de probar que las ventas omitidas presumidas por el Fisco no eran tales o correspondían a ingresos exentos, cosa que no hizo.

d) Correspondía dejar sin efecto las multas en atención a la aplicación del régimen de bloqueo fiscal y que, además, el actor había fallecido.

2º) Que a fs. 932 el **apoderado de la parte actora** interpuso recurso de apelación contra la mencionada sentencia y expresó agravios a fs. 937/944, los que fueron contestados por su contraria a fs. 962/965.

La recurrente efectuó los siguientes planteos:

a) **Con relación a la determinación del Impuesto sobre los Bienes Personales, períodos 2001 y 2002, efectuada en la Res. 57/06:** sostiene que aportó prueba fehaciente, cuyo tratamiento fue omitido tanto en sede administrativa como por el tribunal;

b) Al respecto, manifiesta que, en oportunidad de contestar la vista, su parte hizo notar que los flujos de fondos confeccionados por la Dirección, que darían como resultado la existencia de una declaración en defecto, se vinculan con la operación de compraventa de acciones discutida en la respuesta a la vista 234/2005. En tal sentido acompañó copia de los resúmenes de cuentas emitidos por el Citibank y acreditó que las diferencias entre los fondos depositados y declarados eran erróneas.

c) Sostiene que el Fisco mediante Res. 57/2006 descartó sus argumentos efectuando una remisión a la Res. 56/2006, la que refiere al Impuesto a las Ganancias, períodos 1999 y 2000 (es decir otro impuesto y períodos).

d) Afirma que el tribunal omitió explicar el motivo por el cual la prueba acompañada resultaba inadecuada para rebatir las conclusiones del organismo y por ello resulta nula.

e) **En cuanto a la determinación del IVA, períodos 6/2001 a 12/2001:** manifiesta que el Fisco dice haber considerado el saldo de inicio de $62.000, no obstante lo cual en los hechos no lo tuvo en consideración. Sostiene al respecto que el organismo fiscal en lugar de mostrar cómo arribó a un resultado distinto y de exponer los motivos remite a los Anexos de la resolución de vista en la que consta el referido monto. Tampoco aplicó el prorrateo previsto en el art. 18 de la ley 11.683. Y estas cuestiones no fueron analizadas debidamente por el Tribunal Fiscal.

f) A fs. 970 apela los honorarios regulados a los letrados del Fisco por considerarlos altos y a fs. 981 y 982 los fijados a los letrados de su parte por bajos.

A fs. 967 la dirección y representación letrada del Fisco apela los emolumentos regulados a su parte por bajos y los de la parte contraria por altos (fs. 978).

3º) Que, conforme surge de autos, durante la verificación realizada el Fisco observó que el contribuyente había efectuado remesas de fondos al exterior del país por medio del Citibank durante el transcurso de los años 1999 y 2000 por **U$S 310.000**; y **U$S 150.000** respectivamente. Por otra parte se observaron reingresos parciales al país por **U$S 45.000**, durante el año 2000, **U$S 71.380** durante el año 2001 y **U$S 10.000** durante el año 2002.

El monto remesado en 1999 no fue declarado por el contribuyente en su presentación del período en cuestión, cuyo valor asciende a U$S 310.000 al 31/12/99, constituyendo tenencia de fondos en el exterior.

Al respecto cabe señalar que el art. 20 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales establece que: *"Se entenderán como bienes situados en el exterior ...g) Los depósitos en instituciones bancarias del exterior…".*

Asimismo, el art. 23 de dicha ley prevé que: *"los bienes situados en el exterior se valuarán de la siguiente forma: b) los créditos, depósitos y existencias en moneda extranjera, incluidos los intereses de ajustes devengados al 31 de diciembre de cada año: a su valor a esa fecha".*

Es decir que, en el caso, la diferencia entre los montos remesados y los repatriados es el saldo depositado en el exterior que se omitió declarar por estar gravado por la ley del impuesto.

4º) Que, del acto de determinación del Impuesto sobre los Bienes Personales (Res. 57/06) se aprecia que el Fisco Nacional, para fundarlo, remite ***"en mérito a la brevedad, a los argumentos ya rebatidos en la resolución del Impuesto a las Ganancias que corre por cuerda separada en la misma fecha".***

Al apelar ante el Tribunal Fiscal dicho acto, el actor planteó su nulidad absoluta por ostentar vicios en su objeto, en su motivación y en su causa, porque sostiene que no decide ni analiza siquiera someramente los planteos efectuados por su parte en la contestación a la vista y se limita a remitirse

a lo resuelto en otro acto administrativo en donde se discuten cuestiones distintas a las que aparecen en las presentes actuaciones (ver fs. 334/336).

5º) Que, al respecto cabe señalar que en la resolución 56/06 de Impuesto a las Ganancias se formuló un cargo con relación a la venta de acciones de la empresa Nefrología Escobar, cuyo producido el Fisco consideró como venta de valor llave y otro vinculado estrechamente con el caso de autos, en el que se determinó una mayor base imponible en virtud de haberse comprobado la existencia de una diferencia entre los depósitos depurados efectuados en entidades financieras respecto de los ingresos declarados por el actor.

Es decir que ambas resoluciones guardan relación en tanto las diferencias detectadas entre lo declarado por el actor y lo detectado por el Fisco en relación con los depósitos fue la causa de la determinación respecto del Impuesto sobre los Bienes Personales y a las Ganancias.

En efecto, a tal punto las cuestiones están vinculadas respecto de los distintos impuestos determinados (IVA, Ganancias y Bienes Personales) que se ordenó su acumulación en el trámite de los recursos interpuestos ante el Tribunal Fiscal de la Nación a fs. 850, a solicitud del propio actor, al existir premisas de hechos comunes y conexidad, teniéndose por acompañada y ofrecida la prueba respecto de todas estas actuaciones.

6º) Que, cabe señalar que la nulidad importa la privación de efectos a aquellos actos que adolecen de algún vicio y que por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin a que se hallan destinados y las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría privado de oponer el apelado, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, dado que no puede invocarse la nulidad por la nulidad misma. Por tal razón, deben ofrecerse elementos que acrediten el perjuicio sufrido si se persigue la anulación de lo actuado.

El tribunal a-quo en su resolución rechazó el planteo de nulidad con fundamento en que la discrepancia con los hechos y normas en las que se basó el organismo fiscal para realizar la determinación no prestaba sustento a la defensa de nulidad, puesto que la apreciación de los hechos que realizó el juez administrativo es una valoración subjetiva que puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la confirmación o no de la resolución apelada, pero nunca a su anulación.

Cabe señalar al respecto que esta Sala ha sostenido reiteradamente que teniendo en cuenta que el objeto y fin de las nulidades procesales es el resguardo constitucional de la defensa en juicio, debe acreditarse

en cada caso el perjuicio ocasionado a ese derecho. Cuando la alegada restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior. Y ello es lo que ha ocurrido en autos en que el apelante, al haber promovido la actuación ante el Tribunal Fiscal ha obtenido una oportunidad procesal suficiente para alegar y probar el sustento de su derecho (Fallos: 253:229 y 247:52; esta Sala,10-6-2004, "Frigorífico Litoral Argentino S.A. (T.F. 16.738-I) contra D.G.I., entre otros").

En atención a lo expuesto, corresponde desestimar el planteo de nulidad y proceder a analizar lo referido a la determinación respecto del Impuesto sobre los Bienes Personales.

7º) Que, al respecto, cabe señalar que en el escrito de apelación el actor sostuvo que la diferencia detectada por el Fisco en los depósitos es inexistente pues aquél ha omitido depurar ciertas repatriaciones de capital, registrándose un error en el procedimiento, lo que pretendió acreditar mediante la siguiente prueba informativa:

-oficio al Banco Citibank Suc. San Isidro;

-oficio a RTC Argentina y

-exhorto al Banco Citibank de EEUU.

A fs. 381 se hizo lugar a la prueba informativa ofrecida, ordenándose que se libren los correspondientes oficios y exhortos.

A fs. 902, **ante la inacción de la parte actora**, se dio por decaída la prueba no producida (informativa dirigida al Banco Citibank de Argentina y de Estados Unidos y al RTC Argentina SA).

8º) Que, es preciso señalar 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 en cuanto a su existencia como en cuanto a su significación económica.

9º) Que, del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. vigente) surgen las facultades de la Dirección General Impositiva para practicar determinaciones estimativas. Las presunciones constituyen elementos de juicio aptos para aquellos casos en que el contribuyente no haya presentado declaraciones juradas y/o no existan o resulten insuficientes las registraciones contables y documentación que avalan las operaciones comerciales, sin que –como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia– ello importe autorizar decisiones discrecionales (Fallos 264:99).

En el caso, el organismo fiscal recurrió a la medición indiciaria (primer párrafo del art. 18 de la ley 11.683) adoptando como elemento exteriorizante los depósitos bancarios.

10) Que, es preciso señalar que el art. 18 de la ley 11.683, en el primer párrafo, habilita al ente fiscal a utilizar cualquier elemento de juicio recabado durante la inspección como los que deben ser proporcionados por los bancos y entidades financieras, no siendo controvertible que las cuentas corrientes bancarias, por su conexión normal con el hecho imponible constituyan uno de esos elementos a los que la ley se refiere para ser utilizados como base de presunción, ello siempre que el método resulte razonable y no responda a apreciaciones subjetivas del organismo fiscal.

En el caso de autos, el actor omitió presentar las pruebas que oportunamente había ofrecido a fin de desvirtuar las presunciones de las que se valió el Fisco para efectuar la determinación del tributo, teniendo la posibilidad de hacerlo.

De modo que, la propia negligencia del actor en producir las pruebas que consideraba conducentes a fin de acreditar sus dichos, sella la suerte adversa de su recurso en relación a este punto.

11) Que, en cuanto al restante agravio referido a la determinación del IVA, el actor sostiene que el ajuste sería improcedente por cuanto el Fisco no habría tenido en cuenta la existencia de $62.000 en efectivo que poseía como saldo al inicio del año 2001 y cuya existencia habría sido declarada en el Impuesto sobre los Bienes Personales del período 2000.

Al respecto es oportuno señalar que en el Anexo VI que forma parte integrante de la vista del 31/10/2005 se confeccionó un flujo de fondos donde se incorporó el saldo de caja al inicio según declaración jurada por


#36097851#322997956#20220407093024047

$62.000. Obtenido dicho flujo se comparó con el total de depósitos bancarios depurados y se obtuvo la diferencia de ingresos no declarados. Esa diferencia se trasladó al Anexo X en el cuadro ventas no declaradas ajustadas a fin de determinar el débito fiscal omitido (confr. fs. 262 y 266 del Cuerpo Principal IVA).

Por lo expuesto no corresponde hacer lugar a los agravios del actor sobre este punto, dado que tal como lo señaló el Tribunal Fiscal, el Fisco incluyó el referido monto de $62.000 en la determinación de oficio.

12) Que, sin perjuicio de ello, asiste razón al recurrente en cuanto a que el Tribunal Fiscal omitió tratar su planteo subsidiario formulado en punto a la falta de aplicación del art. 18, inc, g, de la ley 11.683, en cuanto prevé que las diferencias de ventas presumidas con relación los depósitos bancarios depurados serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios del ejercicio, **prorrateándolas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado.**

Conforme surge del informe de la Jefatura de la División Fiscalización Nº 1 de la Dirección Regional Norte, obrante a fs. 252 del Cuerpo Ppal. IVA Nº 2, el actor desarrolló actividad exenta de IVA hasta enero de 2000, fecha en la que adquirió un campo ubicado en la Provincia de Entre Ríos. Como consecuencia de esa compra y de iniciar una actividad gravada por dicho impuesto se inscribió a partir de abril de 2000. La base de ajuste en ese gravamen es el exceso de depósitos bancarios.

Se puede observar del informe final de inspección obrante a fs. 233/241 obrante en el Cuerpo Principal IVA Nº 2, que *"se verificó el monto de sus créditos fiscales declarados en el libro compras con su respectiva documentación de respaldo, dejándose constancia que las facturas que componen el mismo se encuentran vinculadas con su actividad. Se deja constancia que la actividad en la cual el contribuyente declara ingresos gravados en IVA, es la explotación de un campo ubicado en la Pcia. de Entre Ríos…".*

"… Atento no haberse justificado las diferencias de los depósitos bancarios; y como se trata de un responsable del Impuesto al Valor Agregado; el total de las colocaciones en exceso no justificadas, sirvió como base para el cálculo de las operaciones gravadas omitidas y el cálculo del débito fiscal correspondiente, en proporción de relacionar las operaciones totales gravadas declaradas".

Surge asimismo del referido informe que el total de ingresos no declarados (resultado de la diferencia entre el total de depósitos e ingresos declarados en el año 2000) arrojó la suma de $125.996,45 y las ventas netas ajustadas de $132337, y de esos montos se calculó un débito fiscal de $682, 61 y 27790,77 (ver fs. 235 cpo. IVA 2).

Es decir que en el caso no se advierte que el Fisco haya efectuado el prorrateo, considerando las ventas exentas, no surgiendo del referido cuadro otro dato que la diferencia entre ventas no declaradas y netas y el cálculo del débito fiscal ajustado.

Por lo expuesto, corresponde en este punto revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal y disponer que el Fisco efectúe oportunamente una nueva liquidación de la materia gravada, efectuando el correspondiente prorrateo.

En atención a lo expuesto corresponde modificar parcialmente la sentencia apelada en cuanto confirma la determinación del IVA (períodos 6 a 12/2001) debiendo el Fisco practicar una nueva liquidación ante el TFN.

Con respecto a las costas, corresponde imponerlas en ambas instancias en proporción a los respectivos vencimientos (art. 71 del CPCCN).

Por lo expuesto se dejan sin efecto las regulaciones de honorarios, correspondiendo remitir las actuaciones al Tribunal Fiscal a fin de que se efectúe una nueva regulación teniendo en cuenta la nueva base regulatoria.

13) Que, en atención a lo dispuesto el 21 de diciembre de 2021 en el punto V, notificado al actor el 22 de diciembre, sin que dicha parte haya cumplido con la carga de liquidar y pagar la tasa de justicia correspondiente, aplíquense astreintes de $100 diarios a partir del quinto día de la mencionada notificación hasta la fecha del efectivo cumplimiento. ASÍ SE RESUELVE.

Sin perjuicio de lo expuesto, a fin de no demorar el trámite del expediente y por considerar, este Tribunal, que se encuentra configurado el supuesto previsto en el punto 10, in fine, de la acordada – CSJN 90/92, remítanse los autos al Representante del Fisco para que determine el monto de la tasa de justicia a exigir. **ASÍ TAMBIEN SE DECIDE.**

Por lo expuesto **SE RESUELVE:** confirmar la sentencia apelada excepto en cuanto al IVA, que se modifica de conformidad con

lo previsto en el considerando 12, con costas en ambas instancias en proporción a los respectivos vencimientos (art. 71 del CPCCN).

Regístrese, notifíquese, remítase al Representante del Fisco a sus efectos, y devuélvase

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 07/04/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#36097851#322997956#20220407093024047