12108/2021 "RE, LUIS ALBERTO (TF 28152-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 2 de diciembre de 2021.

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, mediante pronunciamiento de fs. 617/622vta., el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: **(*i*)** rechazar el planteo de nulidad del actor, con costas; **(*ii*) *revocar parcialmente*** las resoluciones n° 80/06 y 85/06 (DV RRPA), mediante las cuales se había determinado de oficio, con carácter parcial, el Impuesto a las Ganancias ("IG") y el Impuesto al Valor Agregado ("IVA") correspondientes al periodo fiscal 2002, con más sus accesorios; en ambos casos, con costas por sus respectivos vencimientos; y **(*iii*)** confirmar la multa en el IVA, en los términos del art. 46, de la ley 11.683, también con costas en el orden causado.

Para así decidir, el *Dr. Vicchi* efectuó las siguientes ponderaciones:

a) En cuanto al **IG**, consideró determinante el informe pericial al que se remitió el señor juez en lo Penal Federal de Paraná, -en el marco de la causa "*Re, Luis Alberto s/inf. Art. 1° ley 24.769*"- sobre el que se advertía, (*i*) una duplicación en la deducción de comprobantes por la suma de $24.935,15; (*ii*) ingresos por presunción de ventas por $237.469,71, que no se correlacionaban con aquéllos declarados; todo lo cual, permitía colegir una diferencia de impuesto de **$92.737,24.**

Por otro lado, puso de manifiesto la incidencia de los **préstamos** que el contribuyente había adquirido con la Asociación Mutual de Supervisores Ferroviarios por **$40.234,33 y $40.080**, los cuales habían sido omitidos por el experto en la materia.

En definitiva, estuvo a las conclusiones arribadas por el juez en lo penal y a la incorporación de los préstamos *supra* aludidos para la determinación del cálculo del tributo.

b) En lo relativo al ajuste en el **IVA** sobre base presunta, señaló que las diferencias detectadas entre los **depósitos bancarios** y los ingresos declarados en el IG, no podían constituir *per se* una presunción en virtud de la cual se pudiese colegir que las mismas correspondían a operaciones gravadas. En tales condiciones, entendió que el criterio fiscal resultaba desacertado, por lo que, correspondía la revocación el ajuste en este punto.

En otro orden de ideas, agregó que, con respecto a la imputación del **débito fiscal** por venta de inmuebles, se debía confirmar el ajuste relativo al

departamento bajo **escritura N° 20**, pero no arribó a la misma conclusión con relación a las **escrituras N° 19 y 21**, las que, a su entender, debían ser revocadas.

Finalmente, confirmó la **multa** relativa al citado impuesto, en los términos del art. 46, de la ley 11.683.

A su turno, el *Dr. Buitrago* explicó que la metodología del fisco para determinar el ajuste sobre base presunta resultaba ajustada a derecho atento a que había utilizado la medición indiciaria establecida en el art. 18, de la ley 11.683. No obstante ello, compartió la conclusión arribada por el preopinante, votando en su mismo sentido.

2°) Que, disconforme con la decisión, el **Fisco Nacional** apeló y expresó agravios a fs. 629/vta. y 678/687, respectivamente, que fueron replicados por su contraria a fs. 696/706vta.

A fs. 635/637, el recurrente *desistió* del recurso, con relación a los siguientes conceptos: *(i)* el ajuste en el **IG** relativo a las diferencias en el impuesto por la suma de **$92.737,24**; y *(ii)* el ajuste en el **IVA** relativo a las **escrituras n° 19 y 21.**

A fs. 646/651, el actor denunció el acogimiento al régimen de regularización previsto en la ley 27.260, con relación: *(i)* al importe correspondiente al **IVA** referido a la **escritura n° 20**; *(ii)* a la determinación del **IG** dispuesta por el Tribunal Fiscal de la Nación, de acuerdo al alcance establecido en el consid. VII, del voto del Dr. Vicchi.

Por su parte, a fs. 675/vta. el Fisco Nacional apeló la regulación de honorarios de fs. 671/672vta. y el actor hizo lo propio a fs.676/vta.

3°) Que, conforme lo expuesto, los agravios del recurrente se circunscriben a los siguientes conceptos:

- En el **IG**, cuestiona a la inclusión de los **préstamos** por **$40.234,33 y $40.080** dentro de la base de cálculo del IG, como así también la aplicación del **CER** con respecto al segundo de ellos.

- En el **IVA**, se queja del decisorio del *a quo* en cuanto desestimó la **presunción fiscal** -en los términos del art. 18, de la ley 11.683- con relación a los **depósitos depurados**, en virtud de las diferencias entre las existencias en las cuentas bancarias y los ingresos declarados en el IG.

- Finalmente, discute la determinación de los **intereses**, la **multa** aplicada con relación al IVA y la imposición de **costas** sobre aquellos puntos sobre los que se agravia en su memorial.

4°) Que**,** ante todo, cabe recordar que el art. 184, cuarto párrafo, de la ley 11.683 establece que la sentencia del Tribunal Fiscal "*podrá dictarse con el voto* ***coincidente*** *de DOS (2) de los miembros de la Sala, en caso de vacancia o licencia del otro Vocal integrante de la misma"* (énfasis añadido).

Por su parte, el Máximo tribunal ha manifestado -en reiteradas oportunidades- que, más allá de su naturaleza administrativa, el Tribunal Fiscal es un órgano jurisdiccional cuyo funcionamiento responde a reglas semejantes a las de un tribunal de justicia, de modo que también le resulta aplicable la jurisprudencia según la cual las sentencias de los tribunales colegiados no pueden entenderse como una colección o sumatoria de opiniones individuales y aisladas de sus integrantes, sino como producto de un intercambio racional de ideas entre ellos (*Fallos*: 312:1500; 321:2738; 326:1885; 332:826). Ello, en tanto la sentencia debe ser concebida como un todo indivisible en cuanto a la recíproca integración de la parte dispositiva con los **fundamentos** que la sustentan (*Fallos*: 311:509 y 2120; 332:943) (conf. esta Sala *in re* "*Marina Invest SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 18/07/19; Sala V, *in re* "*Lavallen, Carlos Alberto (TF 25.029-I) c/ DGI*", sent. del 22/12/10; "*Solicon S.A. (TF 34201-I) c/ DGI*", sent. del 30/04/13).

Ello es así, pues, la sentencia constituye una unidad lógico-jurídica, cuya parte dispositiva debe ser la conclusión final y necesaria, por derivación razonada del análisis de los presupuestos fácticos y normativos efectuados en su fundamentación. No es sólo el imperio del tribunal ejercido concretamente en la parte dispositiva lo que da validez y fija los alcances del pronunciamiento; estos dos aspectos dependen también de **las motivaciones** que sirven de base a la decisión (conf. doctrina de *Fallos*: 304:590; 308:139; 339:873; entre otros). En el mismo sentido, esta Sala *in re* "*Latin Lemon SRL c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 07/04/16 y "*Bingos Platenses S.A. c. Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", sent. del 19/05/16; Sala I, causa "*Sefag S.A.I.C. s/ Quiebra y Guarnieri J.R. s/apel - TF. 11.888-I c/ DGI*", sent. del 14/09/06; y, Sala III *in re* "*Villalonga Furlong S.A. (TF 15.787-I) c/ DGI*", sent. del 09/08/07).

5°) Que, de la lectura de la parte pertinente del pronunciamiento recurrido, se observa que el Dr. Vicchi manifestó que "*la mera comprobación de la existencia de depósitos bancarios que se presentan excediendo el monto de los ingresos declarados en el impuesto a las ganancias* ***no puede constituir por sí sola una presunción con arreglo a la cual las diferencias deban tenerse como***

operaciones gravadas en el IVA. *En consecuencia no habiendo el Fisco Nacional motivado en forma suficiente la existencia de los hechos imponibles en cuestión corresponde revocar el ajuste en el tratamiento*" (consid. VIII, párrafo tercero, de la sentencia de fs. 617/622vta.; énfasis añadido).

Ahora bien, el Dr. Buitrago si bien compartió la conclusión arribada por su preopinante, lo cierto es que esgrimió fundamentos diferentes -e incluso contradictorios- al temperamento finalmente adoptado, en relación el criterio fiscal. En efecto, señaló "*en cuanto a la metodología empleada por el organismo recaudador (…) no se siguieron las presunciones legales especificas contenidas en el artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), sino que se recurrió a la medición indiciaria (conf. primer párrafo del mencionado artículo), por lo que su accionar* ***se vio ajustado a derecho***" y agregó que, teniendo en cuenta que "*ha justificado el soporte de su pretensión por vía de presunciones, corresponde que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, objete la impugnación planteada…*" (consid. III, párrafo quinto y sexto, de la sentencia de fs. 617/622vta.; énfasis añadido).

En tales condiciones, se advierte que, aunque los votos coinciden en la decisión final (esto es, la revocación parcial del ajuste fiscal), sus razones son discrepantes, con lo cual no se verifica una sustancial coincidencia de **fundamentos** que hacen a la validez del pronunciamiento (conf. art. 184, ley 11683). Mientras el Dr. Vicchi cuestiona la presunción del Fisco tendiente a la determinación del IVA en base a diferencias entre los ingresos declarados y los existentes en los depósitos bancarios, el segundo voto sostiene, a *contrario sensu*, la validez de tal presunción. Estas divergencias hacen necesario el dictado de una nueva resolución por parte del *a quo* (en igual sentido, esta Sala, causas "*Marina Invest SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 18/07/19, "*Desdelsur SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 21/03/17, "*Guardatti Torti SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 28/06/16; Sala I, "*PTO SA Planta de Tratamientos Orgánicos SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 10/11/16, "*Loiacono, Salvador A. y otro c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 5/12/17; Sala II, "*Granito Serrano SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", sent. del 12/02/19; Sala III ; y Sala V, "*Lavallen, C. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva – Afip – DGI*", sent. del 22/12/10, entre otros).

6º) Que, lo resuelto no se ve enervado por la circunstancia de que la irregularidad señalada no hubiera sido motivo de agravio por parte de la recurrente, pues el ejercicio de esta facultad se impone como un deber indeclinable a fin de preservar la mejor y más correcta administración de justicia (*Fallos*: 314:1846; 317:483; 318:1860; 319:623, entre otros).

7º) Que, en último término, cabe señalar que también corresponde que el *a quo* se expida con relación a aquellos conceptos apelados y no desistidos relativos al **acogimiento del actor a la ley 27.260**.

Por otro lado, en relación con los **honorarios** –apelados por ambas partes- corresponde que se dejen sin efecto y se proceda a su remisión a la instancia de origen para una nueva regulación de conformidad con lo que allí se resuelva.

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE**: (*i*) declarar la nulidad del pronunciamiento del 10/08/16 en los términos de la presente (v. consid. 3°); y (*ii*) devolver las actuaciones al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento de acuerdo con los alcances de la presente resolución. Las costas se imponen en el orden causado en atención al modo en que se resuelve (conf. art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

Se deja constancia que el señor juez de Cámara Rogelio W. Vincenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 RJN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN