25285/2023 DE SANTIBAÑES, FERNANDO JORGE (TF 48132-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 16 de abril de 2024.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El actor interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI) nºs 107 /2017 (DV DEOA) y 108/2017 (DV DEOA) por medio de las cuales, respectivamente, determinó la obligación tributaria:

—en el impuesto a las ganancias (período fiscal 2009), liquidó los intereses resarcitorios y efectuó la reserva de aplicar la sanción que pudiera corresponder de conformidad con el artículo 20 de la ley 24.769.

—en el impuesto sobre los bienes personales (período fiscal 2009), liquidó los intereses resarcitorios y aplicó una sanción de multa por infracción a los artículos 46 y 47, incisos 'c' y 'e', de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: "[c]onfirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuesto e intereses resarcitorios y multa, reduciendo la graduación de esta última a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden".

Para decidir así, sostuvo los siguientes argumentos:

—En relación con el ajuste en el impuesto a las ganancias:

i. El artículo 41 de esa ley establecía que "[e]n tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la primera categoría, y deben ser declaradas por el

propietario de los bienes raíces respectivos: ... f) El valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes. g) El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado".

ii. Referentemente al inmueble ubicado en la ciudad de La Plata "la recurrente aportó la escritura en la cual surge que fue adquirido a parientes de la madre del contribuyente para darlo en usufructo vitalicio y gratuito a tres primas hermanas" y más allá de la supuesta inexistencia de un rédito económico "no cabe duda alguna de que queda comprendido en el mencionado art. 41 de la ley de Impuesto a las Ganancias".

iii. En relación con los 11 lotes ubicados en la Provincia de Neuquén "conforme surge de las escrituras 189 (01/06/1999) y 158 (24/11/1998) [...] la titularidad [...] se encontraba en cabeza del recurrente" al 31 de diciembre de 2009. Asimismo, en los actos aquí recurridos se dejó constancia de que la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Neuquén informó que el señor Fernando Jorge de Santibañez figuraba como propietario de aquéllos.

iv. La ley del impuesto a las ganancias utiliza el valor locativo como medida de la renta ficta y lo define para los inmuebles urbanos en el artículo 42 (vigente para esos períodos) en los siguientes términos: "[s]e presume de derecho que el valor locativo de todo inmueble urbano no es inferior al fijado por la Administración General de Obras Sanitarias de la Nación o, en su defecto, al establecido por las municipalidades para el cobro de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza. A falta de estos índices, el valor locativo podrá ser apreciado por la Dirección".

"En los casos de inmuebles cedidos en locación, usufructo, uso, habitación o anticresis, por un precio inferior al arrendamiento que rige en la zona en que los mismos están ubicados, la Dirección podrá estimar de oficio la ganancia correspondiente".

v. "[E]l artículo 56 del decreto reglamentario 1344/1998 define que '[a] los fines de lo dispuesto en los incisos f) y g) del artículo 41 de la ley, se considera valor locativo el alquiler o arrendamiento que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el inmueble o parte del mismo que ocupa o que cede gratuitamente o a un precio no determinado'".

vi. En función de la reseña de estas normas la doctrina ha dicho que "el problema pasa a ser una cuestión de investigación y prueba de dicho valor. Entonces la responsabilidad del contribuyente será averiguar si existe tal valor en plaza y procurarse de los medios para probarlo en caso que el Fisco así lo requiera".

vii. "Para determinar la renta de primera categoría el fisco realizó una valuación técnica, consultando a distintos agentes inmobiliarios respecto al posible valor de alquiler de los inmuebles. Es decir, recurrió a operadores competentes del mercado en cuestión. Habida cuenta que se informaron diversas cotizaciones, la administración fiscal a efectos de mitigar las diferencias de cotización determinó un promedio de los valores informados, el cual fue utilizado para calcular el valor locativo presunto".

viii. La parte actora no aportó un valor de plaza diferente para aquellos inmuebles o alguna prueba "que avale su posición de que no existe valor de plaza"; por tanto, el ajuste debía ser confirmado.

—Con relación al ajuste en el impuesto sobre los bienes personales:

i. Los fondos que el recurrente aportó a las sociedades London Derby S.A., Mayed S.A. y Parque A Diana S.A., fueron "calificados

por el apelante como 'aportes irrevocables' en tanto el Fisco Nacional impugna esa calificación considerándolos 'préstamos' sobre los cuales determina intereses presuntos".

ii. "[N]o se encuentra en discusión el origen de los fondos ni la aplicación de los fondos otorgados a las empresas".

Sin embargo, puntualiza que la compulsa de las actuaciones administrativas exhibió que los "aportes efectuados a las firmas Mayed SA y Parque A Diana SA" fueron destinados a compensar quebrantos acumulados, y que en relación con los "aportes realizados a la firma London Derby S.A. se constató que los fondos fueron utilizados para que la sociedad procediera al pago de salarios y facturas de servicios".

iii. De acuerdo con el criterio expuesto por el Fisco Nacional la entrega de esos fondos no cumplió con los requisitos exigidos por las normas vigentes para ser considerados aportes irrevocables porque la parte actora no aportó elementos "que permitan afirmar la voluntad de suscripción de acciones futuras" ni tampoco acompañó "decisiones asamblearias que aprobaran la incorporación de tales entregas como aportes irrevocables".

iv. El criterio fiscal de considerar que la realidad económica de los movimientos de fondos fue la de configurar "verdaderos préstamos a favor de las sociedades" era razonable, pues "los aportes no pueden permanecer en el patrimonio neto de la sociedad sin capitalizarse por tiempo indeterminado, ya que se desvirtúa la finalidad del instituto" y además la AFIP constató que los fondos habían sido retornados al recurrente.

v. Por tanto también correspondía confirmar este ajuste.

—La falta de agravios concretos respecto de los intereses resarcitorios traía aparejada la confirmación de su liquidación pues se trataba de la indemnización debida a la AFIP-DGI como resarcimiento por la mora en el pago.

—La multa debía ser confirmada, ya que la pretensión infraccional de la AFIP-DGI derivó de actos fraudulentos realizados por la parte actora, que fueron determinados y fundados y que tuvieron la aptitud de detraer la materia imponible en el impuesto sobre los bienes personales.

Sin embargo, toda vez que de las constancias de la causa no surgía la existencia de antecedentes sumariales, era prudente reducir el *quantum* al mínimo legal.

III. El actor apeló y expresó los siguientes agravios que fueron replicados por la AFIP-DGI:

i. "[L]a sentencia apelada ha llevado a cabo una errónea valoración jurídica de la cuestión".

ii. "[E]l Fisco y el TFN basan su posición en la literalidad de la norma, soslayando que en el caso de autos no media renta alguna, ni cierta, ni presunta, en la [medida] en que es evidente que no se trata de una especulación económica, y mucho menos de una maniobra elusiva o evasiva".

iii. "[N]o está en duda que la vivienda en cuestión [el inmueble ubicado en la ciudad de La Plata] fue cedida a parientes del apelante y que éste afrontó todos los gastos de mantenimiento y/o conservación del bien".

iv. La sentencia es nula por falta de fundamentación puesto que no ponderó que los lotes ubicados en la ciudad de Neuquén fueron transferidos a la sociedad Parque A. Diana S.A. "'mediante la figura jurídica de posesión de hecho prevista en el Código Civil' (cfr. art.

2352, vigente en el período fiscal en trato), consecuentemente, y en función al principio de la realidad económica [...] mi representado no tenía la obligación fiscal de declarar el valor locativo de tales propiedades, porque, además, formaban parte de un activo inescindible con las 3.298 hectáreas destinadas al 'coto de caza' por parte de la firma Parque A. Diana S.A.".

v. La voluntad de la sociedad Parque A. Diana S.A. de ejercer la posesión de hecho está plasmada "dentro de la estructura jurídica del Concordato, en razón de que la decisión del Juez perfeccionaba la posesión de hecho otorgada por el contribuyente".

vi. En lo referente a los aportes irrevocables el error de valoración jurídica "radica en que el TFN pasó por alto de que en autos se encuentra probado que el destino de los aportes '(...) fue compensar quebrantos acumulados'".

vii. "[E]n el acta de asamblea de la firma Parque A. Diana S.A., que aprobara los estados contables del ejercicio 2012, consta la decisión de '(...) aprobar los aportes irrevocables recibidos, y (ii) absorber el saldo de resultados no asignados con los aportes irrevocables disponibles y postergar la capitalización del saldo de los mismos por el término de un ejercicio'".

viii. "[L]a AFIP y el TFN parecieran desconocer que los aportes irrevocables pueden tener dos destinos válidos, uno, para la futura suscripción de acciones, y el otro, para la absorción de perdidas (cfr. Resolución Técnica, RT Nº 17 emitida por la FACPCA y adoptada por el CPCECABA)".

ix. La multa debe ser dejada sin efecto pues "la complejidad -y discrepancia- de la normativa en cuestión es palmaria. En razón de ello, el apelante tiene la convicción de haber confeccionado sus declaraciones juradas con apego a las normas implicadas, por lo que en el caso no se verifican ni los requisitos materiales ni el subjetivo del tipo penal en cuestión".

IV. Asimismo, la Administración Federal de Ingresos Públicos apeló y expresó agravios que no fueron replicados.

Sus quejas giran alrededor de la decisión del Tribunal Fiscal de reducir la sanción de multa al mínimo legal, pues considera que incurrió en una contradicción al acoger favorablemente la tipificación de la conducta pero "acto seguido, sostiene una falta de merituación de los hechos por parte del juez administrativo para la graduación".

Afirma que "la resolución sancionatoria contiene una clara exposición de los fundamentos" para graduar la sanción.

Y agrega que "si bien es cierto que el contribuyente no posee antecedentes sumariales, la reducción de la sanción al mínimo legal de pleno derecho que dispone el art. 49 de la ley 11.683 [...], requiere consentimiento previo del interesado al ajuste fiscal".

V. Por una cuestión lógica corresponde en primer término examinar los agravios formulados por la parte actora.

VI. El agravio concerniente a la inexistencia de un rédito económico respecto del inmueble que el señor Fernando Jorge de Santibañez cedió a sus familiares en un usufructo vitalicio y gratuito no puede ser atendido.

Ello es así, pues la lectura del inciso 'g' del artículo 41 (actual artículo 45 de la ley 20.628) evidencia que la intención es, precisamente, gravar "el valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado".

En efecto, como ha destacado la doctrina, "si nos atenemos a una interpretación literal, estas ganancias están gravadas" y el fundamento probable para la inclusión de la misma es que ejerce "una

valla contra la elusión del tributo" (Luis Omar Fernández, "Tratamiento en el impuesto a las ganancias de algunas rentas producidas por inmuebles", en Impuestos. Revista de Jurisprudencia, Doctrina y Legislación, 2000-A, p. 873-881, Thomson Reuters en suscripción digital).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que “[e]l primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley”, pues “cuando ésta no exige esfuerzos de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso contempladas por la norma, y ello es así pues no cabe apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por ésta, pues de hacerlo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto” (Fallos: 326 :4909; 344:307; 313: 1005; 300:687; 301:958 y 307:928).

Por tanto el agravio no puede ser admitido.

VII. Las críticas referentes a que el Tribunal Fiscal no ponderó que quien ejercía la posesión de hecho de los lotes ubicados en la ciudad de Neuquén era la sociedad Parque A. Diana S.A. deben ser desestimados.

Ciertamente, como ha destacado la doctrina "la primera categoría incluye principalmente a las rentas de inmuebles de propiedad de sujetos que no se puedan caracterizar como 'empresa'; no obstante, no es imprescindible a los efectos de su atribución que aquéllos tengan el dominio de aquellos bienes" (Luis Omar Fernández, "*Tratamiento en el impuesto a las ganancias de algunas rentas producidas por inmuebles*", citado).

Por ello, toda vez que no está controvertido que al 31 de diciembre de 2009 la titularidad de esos inmuebles se encontraba en cabeza del recurrente "conforme surge de las escrituras 189 (01/06 /1999) y 158 (24/11/1998)", los agravios no pueden ser atendidos.

VIII. El agravio atinente a que esos lotes "además, formaban parte de un activo inescindible con las 3.298 hectáreas destinadas al 'coto de caza' por parte de la firma Parque A. Diana S.A." pretende, sencillamente, ignorar que según la ponderación que hizo el Tribunal Fiscal las escrituras mencionadas exhibieron que el recurrente era el titular de esos lotes y éste extremo no está controvertido en el memorial de agravios.

IX. La queja referente a que existió un error de valoración jurídica en el tratamiento impositivo de "los aportes irrevocables" ignora los medios probatorios que fueron ponderados o, en todo caso, ofrece interpretaciones diferentes que no logran invalidar las conclusiones del Tribunal Fiscal en esos aspectos.

Ciertamente, el recurrente no aportó elementos que permitan afirmar su voluntad de suscripción de acciones futuras ni decisiones asamblearias relativas a ese ejercicio fiscal o al siguiente de todas las sociedades que aprobaran la incorporación de tales entregas como aportes irrevocables.

Además precisó que "los aportes no pueden permanecer en el patrimonio neto de la sociedad sin capitalizarse por tiempo indeterminado" y advirtió que los mismos fueron retornados al actor.

Por ese motivo, la pretensión tendiente a que esta sala reedite el examen de las cuestiones fácticas apreciadas en el pronunciamiento recurrido resulta inadmisible.

No debe perderse de vista que esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso que prevé el artículo 86, inciso ‘b’, de la ley 11.683, a menos que se pruebe que aquel tribunal haya incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causa “*ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI*” y “ *Junquera, Marta Aurora*”, pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa “*Ambulancias Privadas Argentinas SA*”, pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa “*Banco de Italia y Río de La Plata SA*”, pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas “*Devez, Manuel Rodolfo*” y “*Del Buono, Jorge*”, pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

X. Respecto de la sanción de multa aplicada, teniendo en cuenta la forma en que quedó probado el elemento objetivo de la infracción y que el recurrente no demostró la falta del elemento intencional ni ofreció prueba conducente para demostrar la falta de dolo en su conducta, corresponde confirmar el encuadramiento efectuado por el Fisco Nacional con relación a la conducta atribuida.

Por ello, la dispensa peticionada por el actor no puede prosperar, habida cuenta de que la claridad de la norma involucrada no arroja dudas sobre la forma en que debía liquidarse el tributo.

XI. En cuanto atañe a la reducción de la multa al mínimo legal, debe recordarse que esta sala tiene dicho que si bien es cierto que la graduación de la pena es una facultad discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, también

es cierto que lo actuado por dicho funcionario no escapa al control judicial de razonabilidad, puesto que ello no implica de modo alguno una libertad de apreciación de la proporción o ajuste de la alternativa punitiva elegida (causas "*Bracciale, Mauricio Normando*" y "*TATA S.A.C.I.*", pronunciamientos del 9 de septiembre de 2014 y del 16 de febrero de 2016, respectivamente).

En ese sentido, corresponde indicar que en la resolución impugnada el juez administrativo remitió a la opinión expresada por la sección dictámenes que fue compartida por la división jurídica que realizó una interpretación de los artículos 46 y 47, incisos 'c' y 'e', de la ley 11.683 y manifestó los motivos por los que consideraba que correspondía graduar la multa en tres veces el importe evadido.

El Tribunal Fiscal consideró circunstancias objetivas obrantes en las actuaciones administrativas como elementos atenuantes para graduar la multa impuesta, tales como la inexistencia "de antecedentes sumariales".

Se advierte, pues, que la circunstancia ponderada en la sentencia, a efectos de reducir la multa, resulta coincidente con las pautas propuestas por la AFIP en su instrucción general 6/2007, aplicables al juzgamiento de las infracciones a las normas que rigen la materia impositiva y la pertinente graduación de las sanciones (ver punto 3.2.1.).

Es conveniente recordar que las instrucciones generales instituyen normas de procedimiento o trámite de cumplimiento obligatorio por parte de las dependencias para su aplicación al desarrollo de las tareas o funciones asignadas por su competencia. Por tanto, aun cuando las instrucciones generales son disposiciones internas para la administración, pueden ser válidamente utilizadas como criterios de interpretación para resolver la cuestión planteada (esta sala, causa "*Hidalgo, Fernando*", pronunciamiento del 2 de junio de 2015, y sus citas).

Por tanto, corresponde desestimar los agravios del Fisco Nacional.

XII. El actor debe cargar con las costas relativas a la confirmación de la determinación del impuesto, de los intereses y de la multa, con arreglo al artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Las costas relativas al memorial del Fisco Nacional, que se dirigió a cuestionar la reducción de la multa, deben ser distribuidas en el orden causado debido a la ausencia de réplica por parte del actor (artículo 68, segundo párrafo, del citado código).

XIII. Resta pronunciarse respecto de la apelación deducida por ambas partes por considerar "altos" y "bajos" los honorarios regulados en el punto 1º de la resolución del Tribunal Fiscal obrante a fs. 368.

En función de la naturaleza del proceso, su monto, la etapa procesal cumplida, ponderando el mérito, la calidad y la extensión de la labor desarrollada a luz del resultado obtenido, corresponde:

i. ELEVAR en las sumas de DOSCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL VEINTITRES PESOS CON CINCUENTA Y TRES CENTAVOS ($ 264.023,53) y de SETENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS SIETE PESOS ($ 79.207), respectivamente, los emolumentos a favor del Dr. Lucas Ormazabal y de la Dra. Sabrina Sánchez por la tarea cumplida en el patrocinio y representación legal de la parte demandada en la instancia anterior (artículos 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás concordantes de la ley 21.839).

ii. FIJAR los honorarios de las Dras. Sabrina Sánchez y Roxana B. Ferrea, respectivamente, en las sumas de 2,26 UMA y de 0,87 UMA —equivalentes a las sumas de $ 102.694,4 y $ 39.532,8

según la resolución SGA nº 626/2024 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— por su actuación en ejercicio de la representación y el patrocinio letrado de la parte demandada en esta instancia (artículos 30 y demás concordantes de la ley 27.423).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **1.** Desestimar los agravios y confirmar la sentencia apelada. **2.** Distribuir las costas de esta instancia con arreglo al considerando XII. **3.** Fijar los honorarios con arreglo al considerando XIII.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal.

Fecha de firma: 16/04/2024
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#37896334#392655277#20240416084859215