



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número:

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 35.856-I y sus acumulados Nros. 35.857-I, 36.737-I, 39.780-I y 48.577-I; Mascardi Carlos Gustavo

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10° Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11° Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12° Nominación) para resolver el Expediente N° 35.856-I y sus acumulados Nros. 35.857-I, 36.737-I, 39.780-I y 48.577-I caratulado "Mascardi Carlos Gustavo s/apelación"

La Dra. O'Donnell dijo:

I. El señor Carlos Gustavo Mascardi interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 118/2011, 119/2011, 120/2011, 16/2014 y 159/2017 dictadas en la División Determinaciones de Oficio "A" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos el 19 de diciembre de 2011, el 21 de abril de 2014 y el 26 de diciembre de 2017, respectivamente.

Por la primera de ellas, se determina de oficio su obligación frente al impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2004 a 2007, que dieron como resultado un saldo a su favor de \$6.776,50 en el período fiscal 2005, y saldos a pagar al Fisco Nacional en los períodos fiscales 2004, 2006 y 2007 por la suma total de \$2.002.218,01, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

Allí, además, se le aplica una multa de defraudación de \$230.311,41 exclusivamente por el período fiscal 2007, en los términos del art. 46 de la citada ley, y se difiere la aplicación de las sanciones por los períodos fiscales 2004 y 2006, de conformidad con el art. 20 del entonces vigente régimen penal tributario (t.v.).

Dictada la sentencia en sede penal, en la Res. N° 159/2017 que también se recurre, se aplica al señor Mascardi una multa por omisión de \$1.347.813,27 por tales períodos (art. 45, ley 11.683).

Por su parte, en la Res. N° 119/2011, se determina de oficio su obligación frente al impuesto al valor agregado por el período fiscal 7/2007, intimándolo a ingresar \$5.684,81, más intereses resarcitorios (art. 37, ley) y se le aplica una multa de defraudación de \$17.054,43 (art. 46, ley).

Por la Res. N° 120/2011, se determina de oficio su obligación frente al impuesto sobre los bienes personales de los

períodos fiscales 2005 a 2007, que arrojó un saldo a su favor de \$23.805,35 en el período fiscal 2005, y se lo intima a ingresar por los restantes períodos la suma total de \$14.346,65, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

En dicho acto también, se le aplica una multa por omisión de \$10.042,66 (art. 45, ley).

Por su parte, en la Res. N° 16/2014, se determina de oficio su obligación frente al impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2006 a 2009 y se lo intima a ingresar \$49.519,12, más intereses resarcitorios (art. 37, ley) y se le aplica una multa por omisión de \$34.663,38, por los períodos fiscales 2006 a 2008 (art. 45, ley).

Por último, recurre el señor Mascardi ante este Tribunal la intimación de pago de intereses del 27 de agosto de 2012 que la Administración Tributaria le notificara por el rechazo de las solicitudes de compensación del saldo del impuesto a las ganancias del período fiscal 2005 y de los anticipos del impuesto sobre los bienes personales del mismo período en virtud de los saldos determinados en las Resoluciones Nros. 118/2011 y 120/2011. En tales actos, se lo intima a ingresar \$13.352,74, más intereses resarcitorios, y bajo apercibimiento de proceder al cobro de lo adeudado por vía judicial (art. 92, ley 11.683).

En su presentación ante este Tribunal, el señor Mascardi explica que los ajustes practicados en el impuesto a las ganancias fueron los siguientes:

A) *Incremento patrimonial no justificado por los fondos recibidos de Mascardi Global Assets Investments Co. Ltd.* (en adelante MGAI) (conf. art. 18, inc. f), ley 11.683);

B) *Incremento patrimonial no justificado por los fondos recibidos de Misuri Invest S.A. en concepto de préstamos hipotecarios* (conf. art. 18.1, ley 11.683) y

C) *Alquileres presuntos sobre un inmueble ubicado en la localidad de Cardales, Provincia de Buenos Aires;* y por último,

D) *Intereses resarcitorios sobre anticipos y por el rechazo de compensaciones.*

A continuación, formula los siguientes agravios respecto a cada uno de ellos:

1) Respecto al incremento patrimonial no justificado indicado en A), sostiene haber acreditado en la instancia administrativa previamente sustanciada que recibió fondos de MGAI, una empresa constituida en las Islas Vírgenes Británicas, que según dice, fueron en concepto de retiros de su cuenta particular por su condición de accionista del 50%.

Aclara que dichos fondos ya habían sido gravados y declarados por él en los períodos fiscales 2002 y 2003.

Indica que los importes recibidos en 2005, 2006 y 2007 ascendieron a \$250.000, \$200.000 y \$150.000, respectivamente, y que el juez administrativo incurre en un error porque esos mismos fondos fueron tratados como ingresos gravados en las Resoluciones Nros. 3/2008 y 62/2008 en las que en una fiscalización previa se determinaron de oficio sus obligaciones en el mismo gravamen al considerar que en los períodos fiscales 2002 y 2003 recibió rentas pasivas de MGAI.

Hace saber que tales ajustes fueron regularizados como rentas de tercera categoría por \$543.394,81 en el año 2002 y \$270.201,37, en el año 2003, y cancelados los saldos en el régimen de la ley 26.476 y sus reglam.

Aclara que los fondos de MGAI se originaron en su actividad financiera, concretamente, inversiones en títulos valores que estaban registradas en sus balances al 31/12/2002 y al 31/12/2003. Destaca que entre 2004 y 2007, MGAI no tuvo ingresos, por lo que en los balances de dichos años sólo se exteriorizaron las diferencias de cotización de los distintos activos que conformaron su cartera de inversiones.

Concluye así que los retiros provienen de las utilidades de la sociedad que, en un proceso de fiscalización previo, ya se gravaron, por lo que acreditado su origen es improcedente la pretensión de aplicar la figura del art. 18, inc. f) de la ley

11.683.

Dice que presumir que los retiros encuadran en la figura del incremento patrimonial no justificado, no se condice con lo ajustado antes, ya que no es posible que se pretenda conceptualizar como no justificado un ingreso que en un proceso de fiscalización y luego de determinación de oficio, ya justificó.

Manifiesta que la Administración sustenta la pretensión fiscal principalmente en que los recibos que se extendieron por la entrega de los fondos fueron en concepto de *retiros*, no por distribución de utilidades, mas entiende que ello no basta para darle el tratamiento de incremento patrimonial no justificado. En efecto, explica que las utilidades de MGAI fueron transferidas a través de la sociedad de Bolsa Santander en Nueva York a la cuenta corriente de Carlos Gustavo Mascardi & Cía. Agente de Bolsa SC en el país, para luego ser acreditadas en la cuenta comitente de dicha firma. Agrega que luego MGAI retiró los fondos de la sociedad de bolsa, lo que fue debidamente acreditado durante la fiscalización con la copia de los extractos bancarios de Carlos G. Mascardi Cía. Agente de Bolsa SC de la cuenta del Banco de Valores N° ...520/5 en donde se encuentran las transferencias del exterior del comitente MGAI, que luego se acreditaron en su cuenta, y concluye así que los fondos fueron extraídos en el país, no en el exterior.

Menciona a continuación que se exhibieron a la fiscalización los libros contables de la Sociedad de Bolsa donde se registraron los movimientos de los retiros, demostrándose así, el origen de los fondos y la acreditación de los mismos en el país, sumado al ofrecimiento de la prueba pericial e informativa, a los fines de demostrar, por otra vía, su veracidad; prueba que, en la instancia administrativa, fue rechazada por inconducente y dilatoria por lo que insiste en que se produzca en esta instancia.

2) Respecto al Incremento Patrimonial no Justificado por los préstamos hipotecarios, original y ampliación, otorgados por Misuri Invest S.A. indicado en B), señala que se trata de una empresa constituida en Panamá que es real y que los fondos no vinieron de un país de baja o nula tributación como sostiene la Administración Tributaria al encuadrar la operatoria en el art. 18.1 de la ley 11.683, ya que las transferencias de los fondos se hicieron desde Estados Unidos.

Explica que solicitó un crédito hipotecario el 10 de mayo de 2004 a Misuri Invest S.A. por U\$S1.000.000, y que el 23 de junio de 2006 pidió una ampliación de U\$S500.000. El préstamo original fue instrumentado en un contrato de mutuo celebrado por Escritura otorgada en la Ciudad de Punta del Este, Uruguay, por el Esc. Miguel Álvarez de Boni en la que se hipotecó el inmueble de su propiedad ubicado en la misma ciudad.

Allí se estipuló una tasa de interés del 12% anual sobre saldos, indicándose, además, la forma para el pago de los intereses.

Por la ampliación, por su parte, dio en refuerzo de la garantía hipotecaria la prenda de los muebles que estaban dentro de la propiedad -que se detallan en la Escritura: sillas, sillones, mesas, parlantes, heladera, alfombras de yute, entre otros- y se aumentó la tasa al 14% anual. Afirma que el préstamo debía reintegrarse en el plazo de 5 años pero que al ampliarse el monto, se capitalizó una parte como intereses (U\$S 167.927), se agregó un monto de U\$S 38.100 más, y se decidió prorrogar el vencimiento al 27 de abril de 2014.

Sigue relatando que por otra Escritura, celebrada ante el mismo Escribano, la del 1° de octubre de 2012, él y Ester Diakow, su esposa, como deudores hipotecarios dieron en pago el inmueble y cancelaron la hipoteca, figura a la que recurrieron porque estaban imposibilitados de cancelar la deuda que a esa fecha ascendía a U\$S3.200.000. Misuri Invest S.A., por su parte, aceptó el pago realizado, extinguiéndose en dicha fecha, el préstamo contraído.

Dice que a pedido de la fiscalización, que le requirió que aportara documentación sobre las actividades del prestamista que le habrían permitido disponer de los fondos y la forma y lugar en el cual se le entregaron, aportó los estados contables de Misuri Invest S.A., a pesar de lo cual el mutuo fue desconocido y tratados los fondos como ingresos omitidos por aplicación del art. 18.1 de la ley 11.683; ello, por el hecho que Misuri Invest S.A. estaba constituida en la República de Panamá.

Explica que el 26 de abril de 2010 al contestar otro requerimiento en el que se le pedía:

a) Que exhibiera los originales de las fotocopias aportadas para respaldar los préstamos y que indicara si existía algún contrato o acuerdo en el que constaran las firmas de ambas partes, exhibió nuevamente los originales. Agrega que el escribano interviniente dio fe de que las firmas eran las que figuraban en las escrituras matrices.

b) Que informara por escrito si se habían pagado intereses o si habían existido devoluciones y que aportara documentación respaldatoria de dichos pagos y de los extractos bancarios en los que constaran los movimientos de los fondos, acompañó un Anexo en el que detalló los pagos de intereses de los préstamos en cuestión y que, además, presentó fotocopias y exhibió los extractos del banco con el pago de los intereses.

c) Que en el supuesto de no haberse efectuado alguno/s de los pagos acordados para la devolución del préstamo o para la cancelación de intereses, indicara si el acreedor realizó alguna gestión judicial tendiente a obtener el cobro de los montos adeudados, adjuntando los elementos de prueba respectivos y que, en caso de haber existido alguna refinanciación de deuda, mencionara las condiciones del acuerdo respectivo, aportando la correspondiente documentación respaldatoria.

Al respecto, indicó que pactaron la prórroga del vencimiento del mutuo, mediante un nuevo préstamo hipotecario el 28 de abril de 2009 y que, no obstante ello, Misuri Invest S.A. envió cartas documento e inició el juicio de ejecución hipotecaria el 19 de octubre de 2010, lo que, según dice, es prueba de la existencia del préstamo también.

Agrega como otro dato relevante de la existencia de dicha operación que contrató un seguro contra incendio por un valor de \$2.500.000.

En definitiva, insiste en esta instancia en que demostró la existencia y veracidad del préstamo toda vez que los fondos fueron bancarizados, se lo formalizó bajo escritura pública, se abonaron los intereses por la financiación mediante transferencias bancarias y, por último, respecto a la devolución del capital, el plazo fue prorrogado mediante otra Escritura.

Se agravia en esta instancia de que el juez administrativo desconozca la validez del mutuo porque el ordenante que aparece en el comprobante de transferencia bancaria de los fondos no es Misuri Invest S.A., sino otra empresa, Neprosil S.A., que contrariamente a lo que sostiene sí tiene relación con Misuri Invest S.A., ya que, surge de los balances aportados que son sociedades vinculadas.

Rechaza además que se aplique la presunción del art. 18.1 de la ley 11.683 porque los fondos vinieron de una cuenta en Estados Unidos -conforme surge de la Escritura del mutuo del 10 de mayo de 2004-, que, aclara, es un país que no es de baja o nula tributación, y destaca que Misuri Invest S.A. está inscripta en el Registro Único de Contribuyentes de la Ciudad de Nueva York, por lo que no resultaría de aplicación dicha norma; por el contrario, explica que Estados Unidos es un país que cuenta con un estricto control bancario y tributario.

A continuación, plantea que la norma citada viola el derecho de defensa reconocido en la Constitución Nacional ya que, aún de probarse la existencia del préstamo, se pretende que pruebe el origen de los fondos en cabeza del acreedor, lo que resulta improcedente. Es decir, se impone que el contribuyente tomador del préstamo demuestre fehacientemente que el dador obtuvo de su actividad los ingresos que recibió como préstamo, lo que califica como una prueba imposible.

Agrega que el escribano interviniente corroboró que los fondos existieran y que fuesen legítimos y que la empresa los tuviera en su activo.

3) Ajuste por alquiler presunto del inmueble en la localidad de Cardales, Provincia de Buenos Aires: dice que dicho inmueble estaba destinado al ejercicio de su actividad de representante de jugadores de fútbol por lo que no podía estar sujeto a la renta presunta de primera categoría como se le imputa, sino de cuarta categoría.

Indica que fue la propia Administración la que corroboró con fiscalizaciones que le realizó, que una de sus actividades principales era el pase de jugadores de fútbol y que, justo, el predio ubicado en Cardales se construyó para esa actividad. Detalla que es un campo de 8has, con una vivienda pequeña utilizada para buscar nuevos talentos de fútbol.

Dice así que no es un inmueble de recreo, hipótesis que el juez administrativo extrajo del hecho que no estaba declarado como afectado a la explotación, pero entiende que debe primar la realidad de la operatoria frente al aplicativo.

Se queja también de la base imponible adoptada porque no contempló el impuesto inmobiliario y pide que se libre prueba informativa a ARBA para que detalle el impuesto devengado durante los años 2006 a 2009 a los efectos de su deducción.

Cuestiona además el valor locativo adoptado, a partir de las estimaciones de inmobiliarias que obran informadas en las actuaciones administrativas.

Mas adelante, se agravia también respecto a la imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sobre un aspecto ya fiscalizado en otra inspección, alegando incumplimiento al art. 19 de la ley 11.683, ya que en una Resolución previa -N° 118/2011- se le ajustó el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2004 a 2007 por varios conceptos entre los cuales se incluyó a los alquileres presuntos por un inmueble ubicado en la República Oriental del Uruguay.

Manifiesta que el Fisco Nacional en los Considerandos de la Resolución N° 16/2014 explica que no hay incumplimiento porque uno sería por alquiler presunto de un inmueble en el país y el otro en el exterior lo que sostiene es inconsistente por el solo hecho de la diferente ubicación física de los inmuebles, no existiendo dudas de que en ambos casos se trata de alquileres presuntos de primera categoría y que ello no se modifica porque dentro de la categoría existan varios inmuebles porque el ajuste sigue siendo el mismo.

Por todo lo expresado, solicita se deje sin efecto la pretensión fiscal notificada en las Resoluciones.

Por último, se agravia de las sanciones aplicadas en dichos actos.

En particular, respecto de la multa aplicada en la Resolución N° 159/2017 por el impuesto a las ganancias en el período fiscal 2006, sostiene que en la Resolución que notificó la vista previa -la del art. 17, ley 11.683- no se instruyó el sumario ni tampoco se hizo la reserva del art. 20 de la ley 24.769, por lo que entiende que la facultad sancionadora precluyó. Ello así aun cuando en la Resolución recurrida, sí se hizo la reserva, pero entiende que es errónea dado que no guarda relación con la vista previamente notificada.

En cuanto a la multa del período fiscal 2004 aplicada en dicho acto, dice que, aunque se le instruyó sumario, se indicó que correspondía realizar denuncia penal y, por lo tanto, también se realizó la reserva del art. 20 del régimen citado, señalando que es improcedente la instrucción del sumario respecto al período efectuada en la vista que se le confirió siempre que al indicarse que se realizaría la denuncia penal, el Fisco Nacional debió aguardar la decisión judicial para aplicar la sanción.

En concreto, afirma que la Resolución volvió a hacer expresa reserva de la aplicación de sanciones administrativas en relación con los períodos fiscales 2004 y 2006.

En cuanto a la multa aplicada en el mismo gravamen respecto al período fiscal 2007, valiéndose de la presunción de dolo del art. 47, inc. b) de la ley 11.683, sostiene que es improcedente ya que la imputación de defraudación fiscal cuando se trata de determinación presunta de la deuda tributaria es inválida y cita doctrina y jurisprudencia al respecto.

Por último, indica que, en el caso, no se observa la existencia de una argucia o subterfugio tendiente a lesionar los intereses del Fisco Nacional ni tampoco se acompaña algún tipo de prueba de ello, por el contrario, de los antecedentes del propio sumario, se impone una solución contraria. Al respecto, cita el fallo “Montenegro Hermanos S.A. c/ DGI”, emanado de la CSJN, del 24 de agosto de 2000, que ratifica la doctrina por la que la imposición de multa por defraudación es improcedente con base de presunciones, toda vez que es necesario acreditar en forma directa la

materialidad del hecho y el elemento doloso de la acción para hacer procedente la sanción legalmente prevista.

Solicita por ello que se deje sin efecto la sanción dolosa o, en su caso, que se recalifique la conducta como omisión y se aplique el supuesto de error excusable del art. 45, última parte, de la ley 11.683.

Cuestiona ante este Tribunal también la sanción de omisión aplicada en la Resolución N° 16/2014 por el ajuste del alquiler presunto del inmueble ubicado en la localidad de Cardales, Provincia de Buenos Aires. Dice para ello que en ningún momento ocultó el bien en cuestión, sino que lo declaró tanto en el impuesto a las ganancias como en el impuesto sobre los bienes personales desde el momento en que se produjo el alta.

En cuanto a los ajustes en concepto de ventas omitidas en el impuesto al valor agregado en la Resolución N° 119/2011, remite a los agravios expuestos al cuestionar el incremento patrimonial determinado en el impuesto a las ganancias por los fondos recibidos del exterior de MGAI que son su origen y fundamento. Agrega, sin embargo, respecto a la sanción aplicada en dicho acto que se omitió tener en cuenta la Instrucción General N° 6/2007 que establece: *“El juez Administrativo actuante podrá considerar que existe error excusable cuando el monto total de ajuste sea inferior a diez mil pesos (10.000) y en ninguno de los períodos involucrados dicho monto supere el cuarenta por ciento (40%) del impuesto determinado por el contribuyente o responsable.”*

Explica que respecto del período fiscal 7/2007 el impuesto determinado fue \$23.298,46 y el ajuste a \$28.983,27, por lo que la diferencia de \$5.684,81 equivale al 24,3% del impuesto declarado.

Solicita, así, se exima su conducta de este período con arreglo a la causal de error excusable.

Sobre los ajustes en el impuesto sobre los bienes personales practicados en la Resolución N° 120/2011, que se fundan en considerar gravada la mayor tenencia en MGAI al haber declarado en defecto su participación en dicha sociedad en los períodos fiscales 2005 a 2007, sostiene su improcedencia al gravarse utilidades que ya le fueron asignadas como accionista en períodos fiscales anteriores, por lo que, según dice, no formaban parte del patrimonio neto de la sociedad.

Relata nuevamente que estuvo sujeto a fiscalización durante los años 2002 y 2003 y que en el año 2008 accedió a gravar como renta pasiva de tercera categoría del exterior a las utilidades no distribuidas en los años citados. Explica que esas ganancias ya fueron distribuidas y gravadas en cabeza de los accionistas y, por lo tanto, los resultados acumulados no formaban parte del patrimonio neto de la sociedad.

Se queja, asimismo, de la multa aplicada por la omisión imputada en dicho gravamen por ausencia de culpa y solicita que se aplique la causal de error excusable al sostener que no tuvo intención de cometer la infracción que se le imputa, toda vez que confeccionó su declaración con el capital aportado a MGAI, pero no incluyó como bienes sujetos a impuesto a las utilidades distribuidas.

Por último, respecto a las intimaciones de pago de intereses resarcitorios por el rechazo de las compensaciones de anticipos del impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2006 con los saldos a su favor del mismo gravamen del período fiscal 2005, remite a las consideraciones sobre la improcedencia de las determinaciones de oficio que son su causa directa y solicita también que se las deje sin efecto.

Sobre las intimaciones a ingresar intereses resarcitorios sobre los anticipos 1 a 5 de los períodos fiscales 2005 a 2009 del impuesto a las ganancias y del impuesto sobre los bienes personales, entiende que no corresponden toda vez que éstos únicamente proceden si el contribuyente hubiera tenido la obligación de pagarlos en virtud del impuesto determinado del ejercicio anterior. Sostiene, en cambio, que los anticipos nunca debieron ingresarse, por tener causa en las determinaciones de oficio realizadas con posterioridad al vencimiento de las declaraciones juradas, por lo que no puede imputársele la falta de ingreso de un anticipo del que no conocía y que responden a una determinación cuya fecha es posterior al vencimiento de cada anticipo, remarcando que estos son exigibles hasta el vencimiento de la declaración jurada o presentación, y que los intereses acceden a esas obligaciones.

Luego sostiene que, más allá de lo expuesto, el cálculo se encuentra realizado de manera incorrecta, por cuanto considera la base de cálculo del impuesto determinado en el ejercicio anterior sin tener en cuenta como límite máximo, el impuesto determinado correspondiente al ejercicio por el cual se reclaman los anticipos.

Finalmente, respecto a la sanción aplicada en la Resolución N° 159/2017, sostiene en primer lugar que las facultades del Fisco Nacional se encuentran prescriptas, afirmando que no le resultan aplicables las suspensiones previstas en las leyes 26.476 y 26.860, en virtud del principio constitucional de irretroactividad de las leyes penales.

Con relación a la multa aplicada por el período fiscal 2004, dice que la prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2006 y finalizó el 1° de enero de 2011, sin que en el transcurso del plazo existieran causales de suspensión. Agrega que dicho plazo no fue incido por lo dispuesto en el art. 65, inc. d) de la ley 11.683, porque la fecha de la denuncia penal (29/12/2011) ya había operado la prescripción (1/1/2011).

Respecto a la multa aplicada por el período fiscal 2006, considera que el plazo comenzó el 1° de enero de 2008, y que se suspendió por la interposición de la denuncia penal desde el 29 de diciembre de 2011 hasta el 20 de julio de 2012, fecha en que se notificó al Organismo Fiscal la sentencia dictada en sede penal, suspensión que se mantuvo por 180 días hasta el 29 de mayo de 2013, reanudándose por el tiempo restante. Agrega que la prescripción se produjo el 31 de mayo de 2014, es decir con anterioridad al dictado de la Resolución N° 159/2017.

Luego, sostiene que no resulta de aplicación la causal de interrupción del art. 68, inc. a) de la ley 11.683 (referida a la comisión de nuevas infracciones), ya que para que una infracción pueda tener efecto interruptivo, la misma debe haber sido juzgada y estar firme, y que las multas aplicadas por los períodos fiscales 2006 y 2010 no se encontraban firmes, haciendo hincapié que respecto a la del período fiscal 2010, la misma no fue aplicada en función de lo establecido por el art. 20 de la ley 24.769.

En cuanto a su conducta, destaca la existencia de un error excusable, y que en el Expediente N° 35.856-I se realizó una pericia contable en la cual los expertos expusieron la evolución de sus ingresos, destacando que no se generaron otros más que los de los años 2002 y 2003, que fueron gravados a partir de fiscalizaciones previamente sustanciadas.

Aporta prueba documental y ofrece la producción de pericial contable, informativa y testimonial y solicita que se revoquen las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

II. A fs. 138/155, 227/237, 323/330, 543/560 y 894/907, la representación fiscal contesta el traslado de los recursos, y por las consideraciones que allí expone pide que se confirmen sus actos, también con costas.

Respecto a los actos de intimación de pago por las compensaciones rechazadas, planteó como de previo y especial pronunciamiento, la excepción de incompetencia, que fue resuelta en la sentencia dictada por esta Sala, en otra composición, obrante a fs. 344/346 el 26 de abril de 2013, en la que se resolvió su rechazo, con costas.

A fs. 167 se abre la causa a prueba, admitiéndose parcialmente la informativa obrando sus resultados a fs. 181/184 con la respuesta del Santander Sociedad de Bolsa S.A., a fs. 359/363, la de Carlos Gustavo Mascardi & Cía. Agente de Bolsa SC, a fs. 628/636, la de ARBA, la del Banco HSBC Republica a fs. 683/687 y a fs. 781/797, la del Dr. Rodrigo Ausan a fs. 809/826, más un cuerpo de prueba conf. fs. 827; la del Escribano Miguel Álvarez De Boni a fs. 829/830 y 843/845. Respecto al oficio dirigido a la Banca del Sempione, Ciudad de Lugano, Suiza, el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto de la Nación remitió a fs. 617 el exhorto sin diligenciar, conforme nota emitida por el Tribunal de Apelación del Cantón de Ticino (fs. 618). Respecto al oficio dirigido al Juzgado de Primera Instancia en lo Civil de Primer Turno de la ciudad de Montevideo, Uruguay al Sr. Víctor Gustavo Bazzano, a fs. 643 y 651 fue devuelto por no cumplir con lo dispuesto en el art. 6 lit. c) del Protocolo de Las Leñas de Cooperación y Asistencia Jurisdiccional en materia civil, comercial, laboral y administrativa.

Cabe destacar que no respondieron los oficios el Cdr. Luis Chen Gonzalez, que informó sobre los estados contables de

Misuri Invest S.A., y Neprosil S.A., que aparece en los comprobantes de transferencias de fondos de dicha firma también.

Respecto a la prueba pericial contable Carlos Gustavo Mascardi & Cía. Agente de Bolsa SC. y Mascardi Global Assets Investments Co Ltda., a fs. 180 se le hizo lugar a la misma, obrando agregado el informe a fs. 376/396.

A fs. 364/372 el recurrente acompaña el original de la Escritura “Paga por entrega de bienes” extendida el 1° de octubre de 2012 ante el escribano Miguel Álvarez De Boni, junto con su legalización.

A fs. 398 y a fs. 414, se resolvió ampliar la prueba pericial contable con los puntos propuestos a fs. 218 y 317, obrando sus resultados a fs. 448/462. A fs. 399/403 el recurrente presenta escrito en el que solicita explicaciones sobre el informe y, en subsidio impugna el primer informe en forma parcial. A fs. 403/404 y 464 y 473/474 obran los escritos de impugnación de los informes periciales de la representación fiscal y sus respectivas contestaciones.

Finalmente, a fs. 612, se hace lugar a la prueba testimonial respecto al testigo Mariano Luis Calegari, cuyo resultado obra agregado a fs. 640.

III. Por sentencias del 16 de agosto de 2013, 6 de marzo de 2015 y 6 de diciembre de 2018, el Tribunal en Pleno resolvió la acumulación de los Expedientes Nros. 35.857-I, 36.737-I, 39.780-I y 48.577-I al N° 35.856-I.

A fs. 918 se hace saber a las partes la composición de la Sala a partir del 9 de abril de 2018, se tienen por producidas las pruebas ofrecidas en el Expediente N° 48.577-I y se clausura el período probatorio y se elevan los autos a su conocimiento. A fs. 921 se ponen los autos para alegar, obrando el escrito del recurrente a fs. 923/937 y el del Fisco Nacional a fs. 938/944; por último, el 11 de junio de 2025 quedan en estado para dictar sentencia.

IV. Corresponde ahora resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones y demás actos notificados al señor Mascardi, conforme los agravios dirigidos contra los ajustes allí referidos.

a. Incremento patrimonial no justificado –art. 18, inc. f y art. 18.1, de la ley 11.683

Cabe tener en cuenta que en las Resoluciones se le atribuyen al Sr. Mascardi, dos incrementos patrimoniales sin justificar a partir de pasivos que él mismo consignó en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2004 a 2007:

Uno, por aplicación del art. 18, inc. f) de la ley 11.683, por los fondos que en concepto de retiros dice haber recibido de MGAI, una empresa constituida en las Islas Vírgenes Británicas en la que detentaba una participación accionaria del 50%; el otro, por aplicación del art. 18.1 de la misma ley, por los fondos que, en concepto de préstamos hipotecarios, primero original y otro como ampliación, dice haber recibido de Misuri Invest S.A., una empresa constituida en la República de Panamá.

En el primer caso, el juez administrativo objeta el origen de los fondos y la naturaleza jurídica de las entregas, así como su ingreso en el país; en el segundo, que se trate realmente de pasivos por préstamos de dinero.

En ambos casos, lo que este Tribunal debe analizar es la validez del indicio adoptado por el juez administrativo a la hora de presumir los ingresos no declarados y las pruebas rendidas por el contribuyente tendientes a refutarlo, tanto en la instancia administrativa previa como ante este Tribunal.

a.1) Incremento patrimonial no justificado por fondos provenientes de MGAI

El señor Mascardi sostiene que los fondos que el Fisco Nacional presume como ingresos omitidos de declarar son retiros que hizo como accionista de MGAI entre los años 2005 y 2007 que estaban disponibles en dicha empresa desde el año 2004.

Surge de las actuaciones administrativas que MGAI es una empresa constituida en las Islas Vírgenes Británicas, en la que en los períodos que aquí importan, él tenía el 50% del paquete accionario.

Agrega que esos fondos, a su vez, se habían originado en utilidades por resultados de tenencia de títulos valores que ya habían sido gravadas como rentas pasivas en Argentina a instancias de un procedimiento de fiscalización anterior, que concluyó, inclusive, en ajustes en los períodos fiscales 2001 a 2003 determinados en las Resoluciones Nros. 3/2008 y 62/2008, a las resultas de la cual en el año 2008 rectificó sus declaraciones juradas y abonó los saldos en el régimen de regularización previsto en la ley 26.476 y sus reglam.

Niega entonces el Sr. Mascardi que se trate de fondos sin justificar; por el contrario, los justifica con los que tenía en la sociedad en el exterior y que, según dice, transfirió al país a través de la sociedad de bolsa, Carlos Gustavo Mascardi & Cia. Agente de Bolsa SC, con intervención de otra sociedad de bolsa en el exterior, Santander Sociedad de Bolsa S.A. y su corresponsal en el exterior (Citibank).

Dice así “Para ser más claros, la firma Mascardi Global Assets Investments operó en nuestro país como comitente en la sociedad Carlos Gustavo Mascardi y Cia. Agente de Bolsa SC”. Para ello, invoca como prueba los comprobantes de compra y pagos, extractos bancarios y demás movimientos de la cuenta comitente de dicha firma que aportó en copia a la fiscalización sobre los cuales, cabe ya decirlo, luego se llevaron a cabo las pruebas periciales en este Tribunal.

Niega entonces también que las remesas constituyan fondos del exterior, ya que estaban acreditados en la cuenta comitente que MGAI tenía en la sociedad de bolsa, Carlos G. Mascardi & Cía. Agente de Bolsa SC en el país. Los fondos, a su vez, estaban allí por transferencias desde una sociedad de bolsa del exterior, la del Banco Santander. Según sostiene, entonces, los fondos los extrajo de una cuenta en la sociedad de bolsa del país, la que lleva su nombre y es su Socio administrador.

Queda ver si sus dichos tienen respaldo en las pruebas obrantes en las actuaciones administrativas y producidas ante este Tribunal.

Para ello cabe tener en cuenta que la existencia de MGAI y la participación accionaria en ella del 50% del señor Mascardi fue verificada por la propia Administración en una inspección previa –bajo la OI N° 3366/9 que culminó con la presentación de declaraciones juradas rectificativas en el año 2008 en las que el señor Mascardi reconoció como ganancia a las utilidades acumuladas en la sociedad del exterior.

También que en dicha fiscalización presentó estados contables certificados, traducidos y apostillados de los ejercicios cerrados en 2003 a 2006 de los que se desprende que MGAI obtuvo ganancias únicamente en el primero de ellos (U\$S187.639,84), mientras que, en los restantes, según se hace saber en el Informe de Fiscalización que obra a fs. 11/13 del Cuerpo de Ant. Inv. Preventiva, la empresa no ejerció actividades.

Como ya se dijo, fue a partir de estas conclusiones y sobre la base de la documentación indicada, que en el año 2008 al señor Mascardi se le determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias incluyendo en la base imponible a las rentas -pasivas- generadas por su participación en MGAI.

Es relevante señalar que en el Informe de Inspección del 17 de diciembre de 2010 que obra a fs. 59/83 del Cpo. IVA que integra las act. adm, cuando se analiza el Pasivo declarado con MGAI, se señala que se verificaron los balances de dicha firma por los ejercicios finalizados al 31/12/2006 y 31/12/2007, que son los que aquí interesan, de los que surgieron que:

a. “En el Activo, dentro del Rubro Préstamos Concedidos se expone el saldo de los créditos otorgados al verificado, cuyos importes en pesos resultan coincidentes con los saldos de deudas expuestos por el contribuyente en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos 2006 y 2007”;

b. “Los ejercicios 2006 y 2007 arrojaron pérdidas netas de U\$S7.243,55 y U\$S 14.858,80, respectivamente, conforme

surge de los respectivos estados de resultados de dichos ejercicios; las mencionadas pérdidas se originan en intereses pagados, gastos financieros y diferencias de cambio; y

Los Estados Contables obran en copia traducida, legalizada y apostillada a fs. 32/44 del Cpo. Principal I de las act. adm.

Puede decirse entonces que previo al dictado de las determinaciones recurridas, en otra fiscalización, el señor Mascardi ya había acreditado la existencia de MGAI, sus actividades y su participación accionaria en dicha sociedad; también que llevaba registraciones contables y la forma de contabilizar sus operaciones. Fue sobre la base de esas registraciones, que la Administración determinó ajustes en concepto de rentas pasivas en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2002 y 2003 que el señor Mascardi, ya se dijo, conformó al presentar las declaraciones juradas rectificativas de los ejercicios previos –2002 a 2004- en el año 2008.

El Informe de Inspección del año 2010 ya aludido da cuenta también del origen de los fondos, aunque están contabilizados en las registraciones de MGAI bajo conceptos diferentes al de retiros o distribución de dividendos como los denomina el recurrente (Resultados no asignados), pero sí corresponden a saldos que la empresa como créditos declaraba a su favor y que él, como contrapartida, declaraba como pasivo.

Los recibos, por su parte, se encuentran extendidos por conceptos tales como *devolución de aportes o importes a ser debitados de su cuenta particular*, es decir, importes que el señor Mascardi tenía a su favor.

En definitiva, aunque es cierto que, en el Informe de Compilación adjunto a los balances de MGAI, la contadora firmante deja asentado que no hizo una auditoría sobre los mismos, tales objeciones en este caso en particular deben considerarse insuficientes para desconocer la existencia de los fondos del pasivo porque esos mismos balances, también sin auditar, se tuvieron como válidos para gravar las rentas pasivas del señor Mascardi en períodos fiscales previos.

Cabe recordar aquí el deber que tiene la Administración de respetar sus propios actos, denominado también como 'principio de las autolimitaciones de la Administración Pública' -GRECCO, Carlos M; "Apuntes para una teoría de las autolimitaciones de la administración pública", Revista de Derecho Administrativo N° 14, pág. 317- o bien 'principio de la confianza legítima' -COVIELLO, Pedro: "La confianza legítima", ED 04/05/98-.

Dicho lo anterior, queda referirse a las restantes objeciones, esto es, si en este segundo procedimiento de fiscalización que dio lugar a las Resoluciones recurridas pudo el señor Mascardi acreditar el ingreso de los fondos al país.

Con dicho propósito, en esta instancia se produjo prueba informativa a Santander Sociedad de Bolsa S.A. que dio cuenta de las operaciones bursátiles de dicha entidad a favor de MGAI entre 19/11/2002 y 20/8/2004 y que MGAI tenía una cuenta comitente en la Sociedad de Bolsa Carlos Gustavo Mascardi & Cía., y prueba pericial contable sobre las registraciones de Carlos Gustavo Mascardi & Cía Sociedad de Bolsa y sobre MGAI que obra a fs. 391/396. Esta última tenía por objeto que las expertas designadas informaran las operaciones realizadas con MGAI como comitente entre 2004 a 2007.

Aunque las deficiencias que la experta designada por la representación del Fisco Nacional hace saber en su Informe le impide responder casi a todos los puntos propuestos, hay coincidencia en que los fondos recibidos del exterior de MGAI fueron mediante transferencias bancarias (MEP), salvo tres operaciones menores en efectivo.

A fs. 359/362 el Sr. Mascardi, esta vez como Socio Administrador de la Sociedad de Bolsa, informó los movimientos de la cuenta comitente de MGAI en dicha entidad y adjuntó los recibos de cobro firmados por él por las operaciones que hiciera como comitente por los fondos transferidos por MGAI, documentación que si se la analiza conjuntamente con los resultados del informe pericial contable permiten concluir que los fondos que retirara en efectivo corresponden a su participación como accionista en el 50% de MGAI que es, precisamente, la materia imponible que el propio Fisco Nacional gravó en años anteriores en las Resoluciones Nros. 3/2008 y 62/2008.

Para ello consideró que MGAI tenía por actividad la compraventa de títulos valores y que la mayoría de los activos estaban en el rubro Inversiones Temporarias, en particular en la cuenta de la Sociedad de Bolsa, por lo que gravó los resultados de fuente extranjera según el art. 133, inc. a) de la ley del gravamen, es decir, como rentas de tercera categoría.

Los elementos reseñados, analizados en conjunto y en relación a los colectados en fiscalizaciones previamente sustanciadas, permiten concluir que MGAI giró vía transferencia bancaria al país los resultados acumulados –y así se reconoce en el alegato de la representación fiscal- y los fondos llegaron a manos del Sr. Mascardi a través de la sociedad de bolsa en la que él ejercía como administrador, y con ello que el indicio tomado por el juez administrativo para aplicar la presunción del art. 18, inc. f) de la ley 11.683, fue refutado.

Por esta razón, corresponde dejar sin efecto el ajuste por este concepto tanto en el impuesto a las ganancias como en el impuesto al valor agregado que es directa consecuencia y, proporcionalmente, las sanciones que se aplican por el mismo al carecer de causa, por lo que en caso de compartirse este voto deberá ordenarse la reliquidación de las obligaciones fiscales y de las sanciones notificadas en las Resoluciones Nros. 118/2011, 119/2011 y 159/2007.

a.2) Incremento patrimonial no justificado –Misuri Invest S.A.

El segundo incremento patrimonial que se imputa al Sr. Mascardi, por un monto total de U\$S1.500.000, lo pretende justificar con préstamos de dinero de la firma Misuri Invest S.A., que fue constituida el 5 de enero de 2004 en la República de Panamá, es decir apenas unos meses antes al primer envío de fondos del 11 de mayo de 2004.

Explica que tomó U\$S84.000 en efectivo, U\$S940.000, que según el swift que obra a fs. 705 se giraron por transferencia desde una cuenta en el HSBC Nueva York cuyo beneficiario fue otra empresa americana, Interamerican Logistic Corporation, a otra cuenta del señor Mascardi en la Banca Sempione en Lugano, Suiza, y, por último, U\$S476.000 que recibió por depósito desde una cuenta en La Caixa, España, a otra en el Banco CMF S.A, de su titularidad, de la cual no se exhibieron los comprobantes.

A dichos fondos, el juez administrativo también aplica la presunción del art. 18. de la ley 11.683, pero esta vez la del art. 18.1, al considerar que la radicación de Misuri Invest S.A. en una jurisdicción de baja o nula tributación, impone la aplicación de la carga de la prueba en la forma allí prevista.

Sostiene, sin embargo, el Sr. Mascardi que los fondos se remesaron desde Estados Unidos, que no es un país de dicha condición, sino que tiene estrictos controles, tanto cambiarios como tributarios.

De las act. adm. se desprende que el mutuo fue celebrado por Escritura el 10 de mayo de 2004 según hace constar el Escribano De Bonis en la República Oriental del Uruguay, con una garantía hipotecaria sobre un inmueble de propiedad del Sr. Mascardi en Los Sauces, Punta del Este.

En la operatoria, intervinieron como fiadores su hermano Alejandro Mascardi y la esposa de éste. El préstamo luego se amplió a U\$S500.000, y la garantía, por otra Escritura, se constituyó bajo la forma de prenda sobre el mobiliario de la casa, para lo cual se hace un detallado inventario –muebles, aparatos electrónicos y eléctricos, puff, sillones, escritorios, heladera, alfombras de yute, entre muchos otros-

A fs. 352/358 obra agregada la copia certificada el 20 de agosto de 2013, ya en trámite el procedimiento de fiscalización, de un instrumento al que se denomina “Paga por entrega de bienes” suscripto ante el mismo Escribano De Bonis, en Uruguay el 1° de octubre de 2012. Allí el Sr. Mascardi y su esposa ante la imposibilidad de cancelar la deuda hipotecaria con Misuri Invest S.A. y el inicio de acciones judiciales por parte de ésta tendientes a lograr la ejecución hipotecaria del bien dan en pago el inmueble en Punta del Este por la suma de U\$3.200.000 que era, según allí se consigna, el monto de la deuda a esa fecha.

La operación aparece instrumentada con la firma de una mujer, de nacionalidad uruguaya designada como *directora-*

secretaria de Misuri Invest S.A., con domicilio *accidental* en una oficina de la calle Gorlero de la ciudad de Punta del Este a los solos efectos de este acto. Estaban allí presentes también los fiadores solidarios en la operatoria, el Sr. Alejandro Mascardi y su esposa.

A fs. 830, por su parte, al contestar la prueba informativa librada ante este Tribunal el mismo escribano da cuenta de la documentación (escrituras) que tuvo a la vista, entre ella el poder general extendido en Panamá a la directora secretaria designada- que figura en las Escrituras que se le exhibieran.

La prueba informativa rendida en esta instancia al HSBC Nueva York se expide sobre la transferencia de U\$S940.000 de un banco suizo –Banca Sempione Bank, en Lugano, Suiza- a una cuenta del Sr. Mascardi en dicha entidad, el 11 de mayo de 2004, en la que según el Swift de la operación el beneficiario es otra empresa americana, Interamerican Logistic Corporation, con domicilio en una casilla postal en la ciudad de Nueva York.

En la Escritura, Misuri Invest S.A. declara que el dinero es de Interamerican Logistic Corp. Y que se origina en su giro comercial (Décimo Séptima).

El HSBC informa también en su respuesta ante este Tribunal que a la fecha de la transferencia de los fondos –11.5.2004- no existían controles ni monitoreo sobre el origen de los fondos. Aclara seguidamente que “El origen del patrimonio no debería confundirse con el origen de los fondos. El origen de los fondos se refiere mas a donde se originan los fondos a ser depositados con HSBC, más que a cómo fueron generados. El origen del patrimonio se refiere a la actividad económica que ha generado el activo completo del cliente y no solamente la porción que se invierte en el banco” (fs. 756/797).

Cierto es, como afirma el Sr. Mascardi, que el giro de los fondos del préstamo original –por U\$S940.000- no fue desde un país tributariamente calificado en Argentina como de baja o nula tributación, pero hay que tener en cuenta que el último párrafo del art. 18 de la ley 11.683 dispone que,

“No obstante lo dispuesto en los párrafos precedentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos considerará como justificados aquellos ingresos de fondos a cuyo respecto el interesado pruebe fehacientemente

Dicha norma, debe ser interpretada con lo dispuesto en su primer párrafo dispone que “Cuando se tratare de ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación —a que alude el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1997 y sus modificaciones)— cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local”, es decir, se aplica *cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate*.

Cabe recordar que esta normativa fue introducida a la ley del impuesto a las ganancias en el año 2003 por la ley 25.795 con el claro propósito de otorgar a la Administración Tributaria una herramienta para combatir maniobras de evasión fiscal cuando hay de por medio un país que califica en lo que coloquialmente se denomina como paraíso o guarida fiscal, y es por ello que se exige que el contribuyente pruebe la jurisdicción donde llevó a cabo la actividad generadora de los fondos, propios o por terceros, o en su caso, si es por colocación de fondos ya declarados, la jurisdicción donde éstos se encuentran localizados, que podría ser una cuenta bancaria u otro activo financiero.

En definitiva, el objetivo de la norma es claro: que el contribuyente justifique el origen de fondos que se presume pudieron ser antes sustraídos de la tributación en el país.

Dicho lo anterior, la prueba que en el caso el recurrente tenía que rendir era la prevista en la norma citada en relación a la República de Panamá, lugar de ejercicio de actividades de la empresa que, según afirma, le prestó el dinero que incluyó como pasivo en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, prueba que no obsta a la que pudiera rendirse sobre la jurisdicción desde la cual se giraron los fondos por radicación de la cuenta, que, en el caso, es Estados Unidos. Ello, más aún, cuando la prueba producida por el recurrente a una de las entidades oficiadas arrojó que, a la fecha de la

transferencia, en el HSBC ubicado en Estado Unidos no se realizaban controles sobre el origen ni procedencia de los fondos.

Entonces, aunque la prueba en el caso ha sido abundante, no constituye la prueba fehaciente en contrario que establece el art. 18.1 de la ley 11.683.

Ha dicho en más de una oportunidad la Cámara que ejerce como Tribunal de alzada que "...cuando el juez se encuentra frente a operaciones de alcance internacional, debe examinar la proyección en el ordenamiento tributario interno de aquella relación mediante un particularizado y exhaustivo análisis de las probanzas, a fin de que la operación invocada se corresponda con el mecanismo acordado por las partes. En tal sentido, cabe destacar que la prueba para comprobar la realidad de un pasivo debe ser en casos como el presente particularmente indudable. Para ello, resulta 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 éste, y su posterior restitución. Es que la exigencia de esa actividad probatoria resulta imperiosa para demostrar que los capitales no fueron sustraídos del poder fiscal argentino para luego retornar al país por medio de préstamos o capitalizaciones, incumbiendo la carga de la prueba que permita destruir la presunción de la norma citada al contribuyente; máxime, si se invoca un préstamo acordado con una sociedad vinculada domiciliada en el extranjero, particularmente en un país con ventajas fiscales para la operatoria off shore (de conformidad con lo resuelto por la Sala I de esta Cámara en la causa "Llavaneras SA c/ DGI", sent. del 21/12/2015)"- "Club Vacacional S.A.", sentencia del 14.4.2016, entre otras-.

En el mismo sentido, "Es que la exigencia de esa actividad probatoria resulta imperiosa para demostrar que los capitales no fueron sustraídos del poder fiscal argentino para luego retornar al país por medio de préstamos o capitalizaciones, incumbiendo la carga de la prueba que permita destruir la presunción de la norma citada al contribuyente; máxime, si se invoca un préstamo acordado con una sociedad vinculada domiciliada en el extranjero, particularmente en un país con ventajas fiscales para la operatoria off shore (de conformidad con lo resuelto por la Sala I de esta Cámara en la causa "Llavaneras S.A. c. DGI", sent. del 21/12/2015)"-conf. "Molnar, Hugo", 27.9.2016-.

La operatoria del Sr. Mascardi tiene como característica un aparente respaldo documental, propia de la que se realiza con la utilización de vehículos societarios y financieros *per se* sospechosos, no solamente por las jurisdicciones intervinientes de radicación de las sociedades -Panamá-, sino por aspectos tales como la modalidad en que se llevó a cabo -en una oficina de la ciudad de Punta del Este representada Misuri Invest S.A. por una persona que constituyó domicilio para ese único acto-, por el otorgamiento de un monto adicional de U\$S500.000 con única garantía la prenda de muebles como sillones y alfombras, por la intervención inclusive de familiares del Sr. Mascardi en tramos relevantes, entre otros.

Por otro lado, no puede desconocerse que es de la esencia de sociedades en jurisdicciones de baja o nula tributación, las dificultades para acceder a su documentación y/o información y en el caso, la única exhibida por Misuri Invest S.A. fue sus estados contables no uno por cada ejercicio sino agrupados: en ejercicios cerrados al 31/12/2004 y 31/12/2005, por un lado, y 31/12/2005 y 31/12/2006, por el otro, que obran a fs. 10/29 del Cpo. Principal I, lo que, como sostiene la representación fiscal, dificulta el conocimiento de la información correspondiente a cada período y, en definitiva, dificulta la prueba que era de interés del aquí recurrente rendir.

Si bien se encuentran precedidos de un Informe del Estudio Chen Gordon y Asociados del 28 de noviembre de 2008, a quien en esta instancia se librara un oficio para que diera cuenta de su contenido, pero que nunca contestó, no es posible extraer de allí el rol que cada empresa tuvo en la operatoria de crédito con el Sr. Mascardi. Es decir, allí se menciona a la firma Interamerican Logistic Corp como empresa beneficiaria subyacente vinculada que es la que aporta los fondos para el supuesto préstamo, mas no se aportan sus balances, ni ninguna otra documentación que revele su existencia ni sus actividades.

Es que como se señala en los Informes de Inspección que preceden la emisión de las Resoluciones, Misuri Invest S.A. fue constituida apenas unos meses antes del préstamo y con un capital propio de tan sólo U\$S10.000; sin embargo, pocos

meses más tarde ya contaba con fondos para prestar por U\$S1.500.000. Ello, por sí solo merecía un esfuerzo adicional a la luz de la exigencia probatoria impuesta por el art. 18.1 de la ley 11.683.

Ya en trámite el procedimiento de fiscalización e invocando el juicio de ejecución hipotecaria iniciado por la empresa panameña, Misuri Invest S.A. ante los tribunales uruguayos, el señor Mascardi en el mes de octubre de 2012 termina dando en pago de la deuda contraída el inmueble –con su mobiliario incluido-, que, según dispone, a esa fecha tenía un valor de U\$S3.200.000. Previo a ello, en agosto de ese año, la Directora Secretaria, empleada uruguaya representante accidental de Misuri Invest S.A. en la República Oriental del Uruguay se había presentado a la subasta judicial del inmueble con una oferta de U\$S1.200.000 (fs. 369).

Por otro lado, en los balances de Misuri Invest S.A. aparecen deudas con Neprosil S.A. por U\$S439.000, una empresa que se informa como vinculada, que es además, la que figura como ordenante en el comprobante de la transferencia de los fondos del mutuo hipotecario con el Sr. Mascardi y es la empresa que figura en la Escritura designada para hacerle la devolución de los fondos en un Banco en Nueva York.

También figuran documentos a pagar con la empresa americana Interamerican Logistic Corp. por \$1.850.400, que es, como ya se dijo, la beneficiaria de la cuenta en el HSBC de Nueva York. De ella tampoco hay documentación sobre su real existencia, ni actividades ejercidas.

Así las cosas, la documentación con la que el señor Mascardi pretende dar validez al pasivo se estructura a través de un conjunto de empresas radicadas en países calificados según la normativa argentina como de baja o nula tributación, con domicilio en casillas postales de otros países y representadas accidentalmente por personas en Uruguay, es decir, un entramado de empresas que se relacionan entre sí a través de meros asientos financieros, sin que se haya rendido prueba sobre sus actividades, que como tales no son suficientes a efectos de cumplir con la especial exigencia probatoria del art. 18.1 de la ley 11.683.

Tampoco el señor Mascardi ha probado la recepción de los fondos que dice haber recibido en dinero en efectivo al momento de suscribirse las escrituras.

En definitiva, la prueba aportada y rendida no tiene entidad suficiente como para enervar el grado de convicción que arrojan los elementos colectados por el organismo recaudador para desconocer el pasivo con Misuri Invest S.A.

En efecto, con ella si bien pueden considerarse que existieron los movimientos de fondos desde cuentas del exterior a sus cuentas también en el exterior, en Lugano y en España, no hay prueba fehaciente del resto de la secuencia de la operatoria propia de un préstamo; en especial, de la misma existencia de Misuri Invest S.A., del ingreso de fondos al país, el haber recibido parte del préstamo en efectivo y, por último, que esos fondos formen parte de los que utilizó para cancelar la deuda hipotecaria con la empresa panameña Misuri Invest S.A. y del pasivo que declaró en el impuesto a las ganancias que la Administración Tributaria argentina presume que es un incremento patrimonial no injustificado, es decir, fondos que bajo la fachada de pasivo en realidad son ingresos que no tributaron en el país.

Por ello debe concluirse que el Sr. Mascardi no pudo probar la real existencia de Misuri Invest S.A., en los términos que le exigía el art. 18.1 de la ley 11.683, por lo que corresponde confirmar el incremento patrimonial no justificado determinado por este concepto en la Resolución N° 118/2011.

b. Ajuste por alquileres presuntos inmuebles Partido de Cardales, Provincia de Buenos Aires, y en la República Oriental del Uruguay

Respecto de la ganancia presumida en la Resolución N° 16/2014 sobre el valor locativo del inmueble ubicado en Cardales, Provincia de Buenos Aires, el principal fundamento que adopta el juez administrativo para aplicar el inc. f) del art. 41 de la ley del gravamen (t.v.) y el art. 56 de su reglamentación, es que en el período fiscal 2006 el Sr. Mascardi lo declaraba como inmueble de verano en el impuesto sobre los bienes personales.

Recién cambió la situación del inmueble en el año 2007, afectándola su actividad de representante de jugadores de fútbol, cuando se le iniciara la inspección por este ajuste por el período fiscal 2001. Tampoco lo declaraba como afectado al ejercicio de la actividad gravada en el impuesto a las ganancias. Era, según sus propios actos, un inmueble para su uso personal.

En cuanto a las pruebas rendidas en esta instancia, la declaración testimonial que obra a fs. 640, del jugador Calegari que manifestó trabajar con el señor Mascardi desde el año 2015 y que en el inmueble había una cancha de fútbol, un gimnasio, una pileta, vestuarios y casa de caseros y que se usaba para hacer pruebas de jugadores y para práctica de fútbol, no es suficiente para revertir el criterio fiscal a la luz de los elementos colectados por la fiscalización y los propios actos del señor Mascardi que no lo declaró como un inmueble afectado al ejercicio de sus actividades generadoras de ganancias.

En efecto, en la instancia administrativa previamente sustanciada, al contestar el requerimiento del 28 de marzo de 2011 que obra a fs. 20 del Cpo. Principal I referido a la valuación del inmueble informó el señor Mascardi informó que se trataba de un campo de una superficie de 8 hs. al que se accedía por una calle de tierra, sin vigilancia, que tenía un living comedor, dos dormitorios, un baño, una cocina, un quinchito semicubierto, piscina y cancha de fútbol; luego, el aportó como prueba documental copias de recibos simples, no facturas, por ejecución de obras en cancha de tenis y vestuarios (gym-spa) y otras obras que, más allá que se trata de documentación que no tiene validez desde el punto de vista fiscal, tampoco acredita lo que pretende, esto es que se trataba de un inmueble afectado al ejercicio de su actividad profesional y no a la que él mismo declaraba, de recreación.

Por otro lado, no se advierte el agravio por tratarse de un segundo ajuste que por el concepto de alquileres presuntos se realizara al Sr. Mascardi ya que la ley 11.683, ni ninguna otra norma, ni legal ni reglamentaria, tiene restricción o condicionamiento, ni por cantidad, ni por ubicación del inmueble, salvo la del ejercicio de las facultades de determinación dentro del plazo de prescripción que por razones de seguridad jurídica rige para los ajustes. Por ende, ambos ajustes por el concepto de alquileres presuntos practicados en las Resoluciones Nros. 118/2011 y 16/2014, deben ser confirmados.

En cuanto al valor locativo a adoptarse en la liquidación de este ajuste en el inmueble Cardales, el juez administrativo se valió de un promedio de los valores informados por las inmobiliarias circularizadas por la fiscalización –Santiago Berisso, Beatriz Jordan y Cadema- y gastos según los informados en sus propias bases. Más la prueba rendida ante este Tribunal, dio cuenta de los pagos efectuados en concepto de impuesto inmobiliario sobre el referido inmueble, que el señor Mascardi adjunta como prueba documental a fs. 627/636, por lo que corresponde que sean considerados en la fijación del valor locativo, por lo que debe por este único concepto reliquidarse la obligación fiscal determinada en la Resolución N°16/2014.

Respecto de la multa aplicada en este último acto, considero razonable que se le deje sin efecto según la causal de error excusable prevista en el art. 45, in fine de la ley 11.683 (t.v.), ya que aun cuando desde el punto de vista objetivo la omisión se encuentra configurada, ya que la declaración jurada ha sido presentada en forma inexacta, lo cierto es que la conducta puede ser atribuida razonablemente a un error en la interpretación de las normas aplicables. Las costas en este caso se imponen por su orden.

c. Respecto del resto de las intimaciones recurridas en este Expediente en concepto de rechazo de compensaciones de anticipos con saldos de declaraciones juradas debido a la inexistencia de saldos por las determinaciones de oficio dictadas en las Resoluciones Nros. 118/2011 y 120/2011, e intereses por falta de ingreso de anticipos en el impuesto a las ganancias y en el impuesto sobre los bienes personales.

En ambos casos, los conceptos deben ser reliquidados en función de los ajustes que se confirman en esta sentencia. Corresponde, entonces, ordenar a la Administración Federal de Ingresos Públicos su reliquidación.

d. Impuesto sobre los Bienes Personales –PF 2005 a 2007

Queda referirse a los ajustes en este impuesto que se originan en imputarle al señor Mascardi haber omitido incluir en la

base imponible los resultados no asignados en MGAI, los que, ya se dijo anteriormente, fueron reconocidos en el año 2008 en una inspección anterior. El criterio del Sr. Mascardi fue detraerlos del patrimonio neto porque considera que se trata de utilidades que ya habían sido asignadas por el propio organismo recaudador a los accionistas, refiriéndose concretamente a las Resoluciones Nros. 3/2008 y 62/2008 en las que se gravaron como rentas pasivas en los períodos fiscales 2002 y 2003, respectivamente.

El criterio del juez administrativo, por su parte, fue aplicar lo dispuesto en el art. 22 de la ley del gravamen que en su inc. h) para el caso de acciones y participaciones, dispone que "...se imputarán al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida", refiriéndose al balance contable de la entidad, no al balance impositivo como sostiene el recurrente. Lo cierto es que no se advierte la contradicción que invoca el recurrente porque el tratamiento que corresponde dar a dichos resultados es el previsto en la norma de cada uno de los impuestos y la que rige la forma de valuación de las participaciones accionarias en el impuesto sobre los bienes personales remite a los estados contables de la sociedad emisora aprobados por la asamblea de accionistas u órgano equivalente, en el caso los de MGAI que estaban en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos que fueron los adoptados en la notificación de los ajustes.

En definitiva, ninguna norma de dicho gravamen autoriza a que se adopte la forma de valuación pretendida por el señor Mascardi, por lo que corresponde confirmar la Resolución N°120/2011 tanto en cuanto al capital como los intereses en ella intimados.

Del mismo modo debe ser confirmada la multa aplicada en dicho acto ya que se encuentran configurados tanto el elemento objetivo como el subjetivo de la infracción imputada. No se advierte tampoco que la omisión incurrida haya sido producto de un error en la interpretación de las normas aplicable o de la complejidad de las mismas, por lo que no corresponde eximir la responsabilidad de señor Mascardi por error excusable.

En consecuencia, se confirma la Resolución N° 120/2011 en todas sus partes, con costas.

V. Queda analizar la legitimidad de la Resolución N° 159/2017 a la luz de los agravios que el Sr. Mascardi invoca para que se la deje sin efecto.

Debe analizarse, en primer término, el referido a la prescripción de las facultades para imponer sanción por los períodos fiscales 2004 y 2006 en función de los ajustes notificados en la Resolución N° 118/2011.

Para ello cabe tener en cuenta que el 28 de diciembre de 2011, la Administración Tributaria presentó la denuncia penal contra el Sr. Mascardi que fue desestimada en la sentencia del 13 de junio de 2012.

El plazo para sancionar respecto del período fiscal 2004 comenzó el 1° de enero de 2006 y finalizó el 1° de enero de 2011; por su parte, el plazo del período fiscal 2006 comenzó el 1° de enero de 2008 y culminó el 1° de enero de 2013. Teniendo en cuenta que la Resolución N°159/2017 el 26 de diciembre de 2017, debe analizarse si en el curso de dichos plazos se produjeron causales de suspensión y/o interrupción que hubieren incidido en el curso de la prescripción.

Cabe ya decir que, en el primer caso, el plazo no fue suspendido por la denuncia penal toda vez que ésta se presentó una vez vencido, el 28 de diciembre de 2011, por lo que no se configuró la causal prevista en el art. 68, inc. d) de la ley 11.683. En el otro caso, período fiscal 2006, cierto es que con arreglo a dicha norma la prescripción estuvo suspendida entre la fecha de la denuncia penal y la fecha en que quedó firme la sentencia penal y 180 días posteriores a dicha fecha, es decir que el vencimiento de los 5 años, con la incidencia de la suspensión del art. 68, inc. d), se produjo el 31 de mayo de 2014.

Resta analizar un supuesto más que pudo afectar el plazo en cuestión que es el previsto en el art. 68, inc. a) de la ley que se refiere, en el texto vigente que aquí importa, a la interrupción de la prescripción por la comisión de nuevas infracciones. Sin embargo, debe recordarse que dicho supuesto se aplica en los casos de multas firmes, es decir juzgadas y

resueltas ya sea en sede administrativa y/o judicial, y, en el caso, la del período fiscal 2006 no revestía dicha condición porque estaba recurrida ante este Tribunal, por lo que no incidió en la conducta reprochada en el período 2004. Ello, por elementales principios de derecho penal que se aplican a las sanciones fiscales por revestir dicha naturaleza.

Por último, debe meritarse la aplicación de las suspensiones dispuestas por otras leyes, en especial, las 26.476 (BO 24.12.2008) en su art. 44 y 26.860 (BO 3.6.2013) en su art. 17, que, con carácter general, establecieron suspensiones de un año. También en virtud de principios del derecho penal, su aplicación en el caso no puede admitirse. En efecto, me refiero al principio rector que impide la retroactividad de la ley penal que ha sido interpretado por la Cámara que ejerce como tribunal de alzada al fallar en la causa “Acifer S.A.”, sentencia del 14 de septiembre de 2004, reiterado en “Alvarez Hnos. S.A.”, del 23 de diciembre de 2021, y en “Bonavia”, del 15 de septiembre de 2022, entre muchos otros.

Dicho principio impide aplicar una causal de suspensión cuando el plazo de prescripción ya se encuentra corriendo que es, precisamente, el caso de este Expediente, conforme lo señalado en párrafos precedentes. En efecto, al sancionarse la ley 26.476 el plazo de prescripción del período fiscal 2004 estaba en curso y del mismo modo al sancionarse la ley 26.860 respecto del período fiscal 2006, por lo que no resultan aplicables.

Por lo expuesto, debe declararse la prescripción de la multa de omisión aplicada en la Resolución N° 159/2017, con costas.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que conforme se desprende del relato de los hechos efectuado en el voto de la Vocal Instructora y de las constancias de la causa, en autos el ente fiscal constató que el actor, por un lado declaró como retiros de su cuenta particular la recepción de fondos provenientes de la sociedad Mascardi Global Assets Investments Co. LTD (Resoluciones Nros. 118/2011, 119/2011 y 159/2017), los que fueron consignados como pasivos, mientras que por otro lado se corroboró que recibió fondos por un crédito hipotecario de la firma Misuri Invest S.A. (Resolución N° 118/2011 y 159/2017) En ambos casos la inspección entendió que no se aportaron elementos suficientes para respaldar las manifestaciones del Sr. Mascardi y consideró que se trataba de incrementos patrimoniales no justificados conforme el primer párrafo del art. 18 y su inc. f) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que además en la Resolución N° 118/2011 se encuentra involucrado un ajuste relacionado con un inmueble ubicado en la República Oriental del Uruguay, mientras que en la Resolución N° 16/2014 se trata de otro inmueble sito en Cardales localidad de Campana, Pcia. de Buenos Aires. Al respecto, el ente fiscal sostiene que ambos estaban destinados a recreo o veraneo, sin que el apelante haya declarado ingreso alguno en concepto de valor locativo presunto.

Que ello así por la Resolución N° 118/2011 se determinó el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2004 a 2007 junto con la liquidación de los intereses resarcitorios respectivos y se aplicó una multa equivalente a tres veces el impuesto dejado de pagar en el período fiscal 2007 según los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), mientras que por los períodos fiscales 2004 y 2006 se hizo reserva de su aplicación, ya que el período fiscal 2005 arrojó saldo a favor del recurrente. Finalmente a través de la Resolución N° 159/2017 se aplicó una multa equivalente al 70% del tributo omitido en los períodos fiscales 2004 y 2006 según el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.

Que en la Resolución N° 119/2011 se determinó el Impuesto al Valor Agregado del período fiscal 07/2007 con más los intereses resarcitorios y se aplicó multa equivalente a tres veces del impuesto omitido con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de rito fiscal.

Mientras que en la Resolución N° 16/2014 se determinó el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2006 a 2009 junto con los intereses resarcitorios correspondientes y se hizo aplicación de una multa equivalente al 70% del tributo omitido en dichos períodos fiscales según art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que también se recurre la Resolución N° 120/2011 por la cual se detectó una incorrecta valoración de la participación que

el Sr. Mascardi poseía en la firma Mascardi Global Assets Investments Co. LTD., procediéndose a reliquidar el Impuesto sobre los Bienes Personales de los períodos fiscales 2005, 2006 y 2007 con los intereses resarcitorios correspondientes y una multa equivalente al 70% del impuesto omitido por los períodos fiscales 2006 y 2007 en conformidad con el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.

Por último, en función de lo decidido en las Resoluciones Nros. 118/2011 y 120/2011 se rechazaron las compensaciones pretendidas y se intimó el saldo del Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2006 con más los intereses resarcitorios correspondientes.

II.- Que ello así, teniendo en cuenta el análisis de los hechos efectuado en el voto de la Dra. O'Donnell, como así también de las probanzas incorporadas, dado los argumentos expuestos en el Considerando IV, pto. a.2) voto por confirmar el ajuste referido a la impugnación del pasivo con la firma Misuri Invest S.A. al ser acertado el criterio fiscal para considerar que se trata de un incremento patrimonial no justificado.

Que sin embargo, disiento con la solución a la que se arriba en el Considerando IV, pto. a.1) con relación a los fondos supuestamente provenientes de la sociedad Mascardi Global Assets Investments Co. LTD. (MGAI).

Que según el actor recibió de dicha sociedad fondos a título de retiros de su cuenta particular a través de la firma Carlos Gustavo Mascardi y Cia. Agente de Bolsa Sociedad Colectiva, como comitente, de esta forma declaró pasivos por la suma de \$ 250.000 en el período fiscal 2005, por el importe de \$ 200.000 en el período fiscal 2006 y por el monto de \$ 150.000 en el período fiscal 2007.

Que en autos no se controvierte la existencia de MGAI ni la participación que en ella tiene el Sr. Mascardi y si bien en una fiscalización anterior se gravó la ganancia generada por dicha participación, lo que ahora se encuentra en discusión radica en el origen y naturaleza de los fondos que el actor dice haber recibido, los que el ente fiscal entiende no responden a pasivos conforme reflejaban sus declaraciones juradas.

Que en autos, el apelante no logró reunir elementos que permitan refutar la postura fiscal ya que si bien sostiene que las sumas respectivas respondían a la distribución de utilidades de las ganancias que la empresa obtuvo en los años 2002 y 2003, lo cierto es que de los Estados Contables de la misma se observó que dentro del patrimonio neto estaba la cuenta "Resultados no Asignados", la que no presentaba variaciones en dicho rubro por distribución de los mismos en los períodos fiscales involucrados.

Que el ente fiscal no controvierte la existencia de las transferencias bancarias, sino el carácter al que responden las mismas, lo que no fue acreditado en autos por el actor ni con el informe pericial contable agregado a fs. 376/396 ni por otras probanzas, ya que si bien acompañó recibos, éstos responden a las leyendas "en concepto de devolución de aportes" o a importes a ser "debitados en su cuenta particular", sin ser eficaces para avalar que fueron emitidos por distribución de utilidades. A lo que se suma otro elemento, el hecho de que los movimientos en la cuenta comitente de MGAI en la sociedad Carlos Gustavo Mascardi y Cia. Agente de Bolsa Sociedad Colectiva no se corresponden ni en fechas o montos con el detalle de los fondos que habría recibido el actor.

Que ello así, cabe concluir que no obran elementos que permitan sostener que los fondos respondan a pasivos, siendo adecuado el tratamiento dado por el ente fiscal al cargo bajo análisis en las Resoluciones Nros. 118/2011 y 119/2011, por lo que debe ser confirmado.

III.- Que en lo que hace al ajuste referido al valor locativo presunto de los inmuebles ya mencionados, corresponde por un lado distinguir la pretensión fiscal contenida en la Resolución N° 16/2014, sobre la cual comparto los fundamentos del voto de la Vocal Instructora para su confirmación parcial y para la liquidación allí ordenada, pero disiento con la solución a la que se arriba con relación a la multa aplicada en la misma con sustento en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, la que considero debe ser también confirmada atento que se encuentran acreditados los elementos que permiten encuadrar la conducta del Sr. Mascardi en dicha figura infraccional al configurarse el presupuesto básico de omisión de pago, sin

que haya logrado acreditar la falta de culpa en su accionar, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximirlo conforme se desprende del análisis de los hechos y probanzas arrojadas a la causa.

Que en lo que hace a la Resolución N° 118/2011 corresponde confirmar el criterio fiscal para determinar el presunto valor locativo del inmueble ubicado en la República Oriental del Uruguay, sin que resulten atendibles los agravios del Sr. Mascardi sobre la liquidación efectuada en razón de que la misma tiene como sustento lo dispuesto por el segundo párrafo del art. 139 de la ley del Impuesto a las Ganancias -texto vigente a los hechos de la causa, actual 136- al no haber acompañado elementos que contradigan las pautas seguidas para arribar al monto intimado.

IV.- Que corresponde analizar la procedencia de las multas aplicadas en las Resoluciones Nros. 118 y 119 con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de rito fiscal.

Que el artículo 46 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), vigente a los hechos, disponía que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, perjudicare al Fisco, con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

A su turno, el artículo 47 establecía, en su parte pertinente “...Que se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: ...b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”.

Que dado que los ajustes que dan origen a dichas sanciones resultan procedentes conforme se puso de resalto en los Considerandos precedentes, queda así configurado el aspecto objetivo de las infracciones imputadas al quedar en evidencia que las anteriores declaraciones no se ajustaban a la realidad.

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP-DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que el ente fiscal aplicó la presunción prevista en el inc. b) del art. 47 de la ley de procedimiento fiscal, por lo que el recurrente se agravia de que las determinaciones se efectuaron sobre base presunta, y si bien en los antecedentes “Generoso Mazza y otro” y “Montenegro Hnos. SA” el Máximo Tribunal entendió que no cabe extender, al ámbito sancionatorio tributario, el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, en el presente caso el Fisco, como ya se dijo, reunió elementos que permiten ratificar el actuar doloso del apelante, sin que éste haya podido contradecir la tesis fiscal, ya que las manifestaciones esgrimidas en su defensa se limitan a sostener que no hubo intención dolosa, resultando insuficiente la prueba rendida para sustentar sus dichos. Por lo que cabe, corresponde confirmar las multas apeladas.

V.- Que a continuación, corresponde abordar el tratamiento de la multa aplicada en la Resolución N° 159/2017, vinculada con la Resolución N° 118/2011, en la que se aplicó una multa equivalente al 70% del tributo omitido en los períodos fiscales 2004 y 2006 según el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.

Que respecto de la misma, el actor opone la excepción de prescripción de las facultades del ente fiscal para su aplicación.

En lo que hace al planteo prescriptivo cabe recordar la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella prevista, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes

inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible (cfr. artículos 56, 57 y 58 de la ley citada).

Que en este caso, el plazo de prescripción para aplicar sanción comenzó a correr el 1° de enero de 2006 para el período fiscal 2004 y el 1° de enero de 2008 para el período fiscal 2006, operando su término el 1° de enero de 2011 y 2013, respectivamente, debiendo considerarse si se aplica alguna causal de suspensión y/o interrupción de su cómputo.

Que a contrario de lo sostenido por el recurrente resultan de aplicación lo dispuesto por el art. 44 de la ley N° 26.476 (B.O. 24/12/2008) y por el art. 17 de la ley N° 26.860 (B.O. 3/06/2013) dado que dichas suspensiones revisten carácter general surgiendo efectos respecto de la universalidad de contribuyentes y responsables, en dicho sentido lo entendió la Corte Suprema de Justicia de la Nación al analizar el alcance de la suspensión referida a la ley 23.495 en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L.", del 26 de noviembre de 1991.

Que en lo que hace a los agravios del actor sobre la modificación con carácter retroactivo del plazo de la prescripción en curso de una sanción que reviste carácter penal, resulta indubitable que la suspensión abarca las multas y si bien podría plantearse en el plano teórico una distinción entre aquellas cuyo plazo de prescripción ya comenzó a operar y otras en que no, lo cierto es que las norma resultarían de imposible aplicación a períodos que aún no iniciaron el término de 5 años (p. ej que se iniciaran el 1° de enero de 2009 o 1° de enero de 2014). Por ende, el único universo posible que comprendería la decisión adoptada por el Poder Legislativo sería el de las sanciones en las que ya comenzó el cómputo (v.g. 1° de enero de 2008, 1° de enero de 2013 o anteriores). Una opinión en contrario importaría una decisión del Congreso Nacional sobre un universo vacío o que el segundo supuesto se encuentra afectado por una decisión de inconstitucionalidad, cuestión que no ha ocurrido a la fecha.

Que además debe tenerse en cuenta que conforme se desprende de la resolución apelada con fecha 28/12/2011 el organismo fiscal interpuso la denuncia penal contra el actor, la que fue desestimada conforme el art. 180, último párrafo del C.P.P.N. mediante sentencia de fecha 13/06/2012.

Que por lo tanto, teniendo en cuenta la suspensión general establecida por la ley N° 26.476 el plazo de suspensión del período fiscal 2004 se extendió al 1/01/2012, mientras que al correspondiente al período fiscal 2006, además le resulta de aplicación la suspensión general de la ley N° 26.860, operando así su término el 1/01/2015, debiendo contemplarse para ambos casos también la suspensión dispuesta en el inciso d) del art. 65 de la ley de ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), ya que el plazo de prescripción quedó suspendido a partir de la fecha en que se formuló la denuncia penal, es decir el 28/12/2011, hasta 180 días posteriores al momento en que quedó firme la sentencia dictada con fecha 13/06/2012.

Que sin embargo, no resulta procedente considerar la causal de interrupción del art. 68 inc. a) como pretende el ente fiscal con fundamento en razón de que el concepto de "comisión de nuevas infracciones" debe ser entendido en los términos del art. 67 inc. a) del Código Penal, en el sentido que la prescripción se interrumpe por la comisión de otro delito, siendo preciso que el nuevo hecho haya sido dictado dentro del término de la prescripción aplicable al primer hecho. Ello ha sido sostenido por la Cámara Nacional en lo Penal Económico, la CSJN y la Cámara Federal de Casación Federal en numerosos pronunciamientos.

Que por su parte, el Tribunal de Alzada manifestó recientemente que en la causa "Bonavia, Horacio Julio (TF 48.409-I) c /DGI" de fecha 15/09/2022, que "para que surta efecto la causal de interrupción de la prescripción, resulta necesaria la declaración de la existencia de una infracción ulterior y de la responsabilidad de la persona mediante una resolución condenatoria firme, administrativa y/o judicial"

Que cabe agregar, que el artículo 4 de la ley de rito fiscal dispone que para todos los términos establecidos en dicha norma se computaran únicamente los días hábiles administrativos.

Que ello así, cabe concluir que las potestades fiscales se encontraban prescriptas para aplicar sanciones en los períodos fiscales 2004 y 2006 mediante el dictado de la Resolución N° 159/2017 de fecha 26 de diciembre de 2017, por lo que corresponde hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por el actor, con costas.

VI.- Que en lo que hace a la Resolución N° 120/2011 comparto lo expuesto en el voto de la Vocal Instructora en su Considerando IV, pto. d) para disponer su confirmación.

VII.- Que dado lo resuelto en los Considerandos precedentes, al resultar convalidadas las Resoluciones Nos 118/2011 y 120/2011, corresponde confirmar la intimación de pago de saldo del Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2006 y sus intereses resarcitorios.

VIII.- Por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas Nros. 118/2011, 119/2011 y 120/2011 en todas sus partes, como así también las intimaciones de pago recurridas, con costas y parcialmente la Resolución N° 16/2014 atento la liquidación que debe efectuar el ente fiscal, con costas según los respectivos vencimientos.

Asimismo, corresponde hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por el actor con relación a la Resolución N° 159/2017, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que adhiero al voto de la Dra. O'Donnell en cuanto se confirmar el ajuste referido a la impugnación del pasivo con la firma Misuri Invest S.A., compartiendo también los argumentos dados por el Dr. Martin para confirmar el ajuste vinculado a la sociedad Mascardi Global Assets Investments Co. Ltd y los referidos al valor locativo del inmueble ubicado en la República Oriental del Uruguay. En efecto, resulta acertado el criterio del Fisco expuesto en las resoluciones determinativas del Impuesto a las Ganancias 2004 a 2007 e IVA por julio de 2007, respectivamente, resultando procedente la intimación de pago de impuesto y accesorios como así también las sanciones allí aplicadas (por el período 2007 en el primer gravamen citado y julio de 2007 por el IVA). Las costas se imponen a cargo de la recurrente.

II- Con relación a la resolución determinativa de Impuesto sobre los Bienes Personales 2005 a 2007, adhiero a lo resuelto por la Dra. O'Donnell tanto en lo que respecta a gravamen y accesorios como a la sanción impuesta y en tal sentido, corresponde confirmar la intimación de pago que diera origen a la apelación planteada en el Expte. 36.737-I. Las costas se imponen a la parte vencida.

III- En cuanto al acto por el que se determina el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2006 a 2009, vinculado con el valor locativo presunto de un inmueble sito en la localidad de Cardales (Pcia. de Buenos Aires), adhiero en lo sustancial al criterio de la Vocal Instructora para confirmar el ajuste parcialmente con la liquidación allí ordenada más accesorios que correspondieran, coincidiendo con el Dr. Martín respecto a la aplicación de la multa en la citada resolución, en la proporción correspondiente y en los términos del artículo 45 de la ley de rito fiscal vigente para ese período con la graduación del 70% del gravamen dejado de ingresar. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

IV- Resta resolver sobre la sanción de multa aplicada por los períodos 2004 a 2006 en los términos del artículo 45 de la ley de rito fiscal (vide resolución de fs. 857/872), debiendo expedirme en primer lugar sobre la defensa de prescripción incoada.

Ello así, se hacer notar que no coincido con el criterio expuesto en los votos de los Vocales Preopinantes en cuanto a la interpretación y aplicación en el caso concreto del artículo 68 inciso a) de la ley de rito fiscal, siendo que “no es menester que la infracción haya sido juzgada por la autoridad fiscal, 'pues en esta materia, como en lo penal ordinario, el efecto interruptivo deriva del acto ilícito en sí mismo, de su comisión, y no de la decisión judicial acerca de su punibilidad” (Sala V de la CNACAF in re: “Parques Interama SA (TF 8151-I) c/ DGI”, del 04/09/02; con cita de Giuliani Fonrouge y

Navarrine, Procedimiento Tributario, Depalma, 1979, comentario al artículo 70, actual art. 68 del T.O. 1998).

Bajo estas premisas y dado que la última infracción vinculada al Impuesto a las Ganancias en autos es la del período fiscal 2008, también por el artículo 45 de la ley de rito (vide fs. 522); el plazo de prescripción para los períodos 2004 y 2006 del Impuesto a las Ganancias debe computarse desde el 1° de enero de 2010 (cfr. criterio de Sala V de la CNACAF in re “Sindicato Petrolero de Córdoba, sentencia del 29 de marzo de 2016 y criterio de la suscripta in re “Pluma Blanca S.R.L.”, “Fhiex S.R.L.” y “Telefónica de Argentina S.A.”, pronunciamientos del 7 de agosto de 2017, 27 de agosto de 2018 y 22 de diciembre de 2023, respectivamente).

Cabe poner de relieve que considero que no resulta procedente el criterio del organismo recaudador de otorgar efecto interruptivo a la Resolución N° 266/15 que, según se manifiesta expresamente en el escrito de contestación de traslado del Expte. 48.577-I -ahora acumulado a estos actuados- determinó la omisión de ingresos en particular por el período 2010. Que tal como surge de la resolución aquí apelada (vide fs. 866), en el acto señalado se suspendió la aplicación de sanciones por el art. 20 de la Ley Penal Tributaria (Ley 24.769). Allí se establece expresamente que “la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal” y que “Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”. Es decir que según las constancias de la causa, al momento de la imposición de la sanción por los períodos 2004 y 2006 del Impuesto a las Ganancias no se había aplicado una sanción en los términos de la ley 11.683 para el período 2010 que permitiera interrumpir el plazo de prescripción hasta allí transcurrido.

Que también contrariamente a lo señalado por el Fisco Nacional (fs. 865), entiendo que no resulta de aplicación en autos la suspensión fijada por art. 44 de la ley N° 26.476 (B.O. 24/12/2008, entrada en vigencia en la misma fecha). Que dicha norma dispone que se “suspende *el curso de la prescripción* de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos, cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos”, es decir que para que opere la suspensión, el término de prescripción debe encontrarse “en curso”, lo que no ocurría en este caso toda vez el plazo de prescripción del período 2008 del Impuesto a las Ganancias, comenzó a correr recién el 1° de enero 2010.

Sentado ello, aún con las suspensiones ocasionadas por la denuncia penal de fecha 28 de diciembre de 2011 (cfr. artículo 65 inciso d) de la ley de rito fiscal) y posteriormente la dispuesta por la ley 26.860 (B.O. 3/6/2013, suspensión general de un año), a la fecha del dictado de la resolución apelada (26/12/2017) el plazo de prescripción ya había operado con suma anterioridad y por lo tanto, se concluye que el Fisco Nacional no se encontraba facultado para aplicar la sanción por los períodos 2004 y 2006, resultando procedente admitir el planteo de prescripción articulado por el actor. Con costas al Fisco Nacional.

Por la forma en que se resuelve no corresponde tratar los restantes planteos formulados en relación a las sanciones referidas.

V- Por lo expuesto, voto por i) Confirmar en todas sus partes las resoluciones determinativas del Impuesto a las Ganancias períodos 2004 a 2007 e IVA período fiscal julio 2007, con costas a la actora; ii) Confirmar en todas sus partes la resolución que determinó el Impuesto sobre los Bienes Personales por los períodos 2005 a 2007 como también la intimación de pago que diera origen a la apelación planteada en el Expte. 36.737-I, con costas; iii) Confirmar parcialmente el acto que determinó el Impuesto a las Ganancias por los períodos 2006 a 2009, debiendo reliquidarse el gravamen a ingresar, accesorios y sanción de acuerdo a los parámetros fijados en el voto de la Vocal Instructora. Costas en relación a sus respectivos vencimientos; IV) Hacer lugar al planteo de prescripción formulado por la actora respecto a la aplicación de multa por los períodos 2004 a 2006 del Impuesto a las Ganancias. Con costas al Fisco Nacional.

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

- 1) Confirmar las Resoluciones Nros. 118/2011, 119/2011 y 120/2011, con costas.
- 2) Confirmar la intimación de pago apelada en el Expte. 36.737-I, con costas.
- 3) Confirmar parcialmente la Resolución N° 16/2014, de acuerdo a los parámetros fijados en el voto de la Vocal Instructora. Costas en relación a los respectivos vencimientos.
- 4) Hacer lugar al planteo de prescripción formulado por la recurrente en relación a la multa impuesta en la Resolución N° 159/2017, con costas.
- 5) Ordenar a la Agencia de Recaudación y Control Aduanero que en el término de 30 días practique liquidación de las sumas que en definitiva deberá ingresar la recurrente de acuerdo a lo decidido en los puntos precedentes.
- 6) Diferir la regulación de honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, hasta que que apruebe la liquidación ordenada en el punto 5).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos, y archívese.