



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, a los *17* días del mes de *diciembre* de 2019, reunidos los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12° Nominación) para resolver el Expediente N° 23.669-I y su acumulado N° 23.670-I (FUSI, Rosa Isabel) caratulado: "REAL, Federico Renato s/ recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. A fs. 11/17 y 47/53 el señor Federico Renato Real y la señora Rosa Isabel Fusi interponen el recurso de apelación previsto en el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 178/04 y 179/04, dictadas el 26 de julio de 2004 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se determina de oficio el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2000 y 2001 (en el caso de la señora Fusi), y del período fiscal 2001 (en el caso del señor Real), intimándolos a pagar \$12.353,32 y \$15.618,64, más intereses resarcitorios, respectivamente. En dichos actos, también se les aplica a ambos sendas multas de omisión de \$8.647,32 y de \$12.494,91, en los términos del art. 45 de la misma ley.

Exponen en su presentación en esta instancia que tras obtener sentencia favorable en una acción de amparo vinculada con depósitos a plazo fijo y en caja de ahorro en el Banco Río *atrapados* por el denominado "corralito" cuya titularidad como esposos compartían, el Fisco Nacional proyectó la liquidación del impuesto a las ganancias tomando como base imponible el certificado de dichas inversiones acompañada a la demanda judicial, aun cuando las mismos correspondían a lo que llaman *flujos dinerarios de años preexistentes, que dicen que estaban prescriptos*. Explican que en 1977 vendieron una fábrica de golosinas y alfajores y que en los años 1995 y 1996 depositaron U\$S 180.000 en el Banco de Crédito Provincial, el cual por maniobras fraudulentas de sus directivos cayó en quiebra y/o liquidación y fue absorbido por el Banco Mercobank S.A., entidad que también fue liquidada, haciéndose cargo del activo y del pasivo el Banco Nación en enero de 2001 y su fiduciario el BBVA Banco Francés S.A.

Sostienen que les resultó imposible recabar la documentación de tales depósitos y de sus movimientos ya que no fueron conservados y que las entidades bancarias intervinientes -ya en liquidación- no contestaron los oficios que se les librara en la instancia administrativa previa, ni les entregaron constancias documentales de la situación de los fondos.

Por ello, solicitan que se dejen sin efecto los ajustes y las multas aplicadas por los mismos, para lo cual ofrecen como prueba de sus dichos la informativa a las entidades bancarias intervinientes para que digan la fecha de origen de los depósitos bancarios y al juzgado comercial en el que tramitó el procedimiento de liquidación de las mismas.

A fs. 24/29 y 59/65 contesta los traslados de los recursos el Fisco Nacional, el que por los argumentos expuestos en sus actos pide que se los confirmen, con costas.

Por auto del 17 de abril de 2006, que obra a fs. 77, se abre la causa a prueba haciéndose lugar a la informativa ofrecida, pero a fs. 93 y por la propia inactividad de los recurrentes se dio por decaído el derecho a producirla.

A fs. 105 se clausura el período probatorio y se elevan las actuaciones a consideración de esta Sala.

A fs. 114 se hizo saber a las partes que en virtud de los decretos 281/18 y 286/18 publicados en el Boletín Oficial el 9 de abril de 2018, ésta quedó integrada desde esa fecha por quien suscribe como Vocal Titular de la Vocalía de la 11° Nominación y por los Dres. Edith Viviana Gómez, Vocal Titular de la 10° Nominación y Daniel Alejandro Martín, Vocal Titular de la 12° Nominación.

II. Que corresponde analizar ahora si las Resoluciones se ajustan a derecho y si la prueba aportada por los recurrentes es suficiente para dejar sin efecto la pretensión fiscal y punitiva notificada en las mismas.

Que conforme surge de las actuaciones administrativas, la fiscalización se inició a partir de la información extraída del Sistema MEV de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires sobre la sentencia favorable obtenida el 8 de febrero de 2002 por el señor Federico Renato Real y su esposa, la señora Rosa Isabel Fusi, en la acción de amparo que presentaron contra los decretos 1570/01 y 1606/01, normas que invocando razones de emergencia establecieron el denominado "corralito financiero", en la que la Justicia Civil y Comercial ordenó la devolución de un plazo fijo de U\$S144.635,82 del que eran cotitulares.

A partir de ello y en ejercicio de sus facultades de fiscalización, el Fisco Nacional constató que la última declaración jurada presentada por el señor Real en el impuesto a las ganancias fue la del período fiscal 1998 y que no se habían presentado las de los periodos siguientes 1999 a 2001 y, con ello, que no estaba justificado el origen de los fondos objeto de las acciones judiciales por el denominado "corralito". En el caso de la señora Fusi, constató en sus propios sistemas informáticos que había presentado las declaraciones juradas de los períodos fiscales 1996 a 2001 sin ingresos suficientes, es decir que tampoco había exteriorizado tributariamente su participación en las inversiones financieras que compartía con su esposo y que fueron recuperadas por orden judicial.

Requeridos que fueron a justificar dicha inconsistencia, invocaron que los fondos eran producto de distintas colocaciones financieras efectuadas en períodos prescriptos, pero ni en la instancia administrativa previa ni ante este Tribunal aportaron prueba alguna tendiente a acreditar sus dichos, esto es el origen de los fondos y/o la época en la que ingresaron a sus patrimonios.

Sin embargo, surge de los escritos "contesta recurso" presentados en estos autos por la representación fiscal que tanto el señor Real como la señora Fusi, con posterioridad a la notificación del inicio del procedimiento de fiscalización, rectificaron sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 1996 a 1998, en las que cada uno de ellos reconoció el incremento patrimonial generado por el 50% del plazo fijo objeto de reintegro por orden judicial, que fueron tratados en dichas presentaciones como ingresos exentos, es decir sin modificar el impuesto determinado, subsistiendo entonces los saldos determinados por el juez administrativo. Asimismo, en dicha ocasión rectificaron las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales de los períodos 1996 a 2001, en las que reconocieron una mayor tenencia de dinero en efectivo correspondiente también al 50% de su participación en la inversión financiera.

Cabe destacar que las copias de dichas declaraciones obran en las act. adm., sin que el juez administrativo en las Resoluciones, ni tampoco en los informes elaborados por la



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

fiscalización que preceden a su dictado se haya hecho alguna referencia a las mismas, ni a su contenido ni a su incidencia en la inicial hipótesis de investigación.

Entonces, si bien es cierto que los aquí recurrentes no pudieron rendir prueba sobre el origen de los fondos que estaban depositados en el banco y que por no haber estado incluidos en sus declaraciones juradas originales el Fisco Nacional recién tomó conocimiento de los mismos con motivo de la acción de amparo que iniciaron por haber quedado alcanzados por las medidas de emergencia adoptadas en los decretos 1570/01 y 1606/01 y una vez dictada la sentencia en dicho proceso, cierto es también que apenas iniciada la fiscalización (10-10-2002) rectificaron sus declaraciones juradas de los períodos fiscales 1996 a 2001 en las que incorporaron los ingresos -en las del impuesto a las ganancias- y el dinero en efectivo en su poder -en las del impuesto sobre los bienes personales-, en orden a justificar el incremento patrimonial que se les imputara en el período fiscal 2001 incluido en las Resoluciones de determinaciones de oficio dictadas a cada uno de ellos.

Los actos dictados en dichas condiciones adolecen de un vicio esencial en su fundamentación ya que a la luz de las declaraciones juradas rectificativas presentadas y acreditadas ante la fiscalización, debió esta requerir a las aquí recurrentes mayor información sobre su situación económica en dichos períodos también y debió, de corresponder, cuestionar el tratamiento de exentos dados a los mismos en el impuesto a las ganancias; lo que no tenía que hacer e hizo fue sustanciar las siguientes instancias del procedimiento de determinación de oficio como si dichas declaraciones juradas no hubiesen existido, ya que ello implicó colocar a éstos en un estado de indefensión que no se compadece con lo que expresamente disponen los arts. 16 y 17 de la ley 11.683 que rigen en el procedimiento tributario nacional.

Dicho proceder, sumado a los obstáculos encontrados por el señor Real, que surge de las actuaciones que a la fecha de la fiscalización tenía por actividad la venta al por menor de bombones, y por la señora Fusi, que a la misma fecha era enfermera, para probar el origen de los fondos debido a la liquidación judicial de la entidad bancaria (v. fs. 51, a.a., respuesta de "Mercobank SA en liquidación judicial") el tiempo insumido en la tramitación de la presente causa desde su iniciación ante este Tribunal (23-8-2004), la antigüedad de las obligaciones fiscales reclamadas (2001), así como también la edad avanzada del señor Real a la fecha en que se emite esta sentencia (83-años), y dado que fue la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación la que calificó a la situación que tuvo lugar en nuestro país a partir del dictado de los decretos 1570/01 y 1606/01 como un *descalabro económico generalizado* (conf. "Bustos", 26.10.2004), me llevan en este caso particular y excepcional a propiciar la revocación de las Resoluciones recurridas por el período fiscal 2001 y, por las mismas razones, a imponer las costas en el orden causado.

Queda referirse a la determinación de oficio que por el mismo concepto se formula en la Resolución N° 178/2004 por el período fiscal 2000 únicamente a la señora Rosa Isabel Fusi, la que también debe ser revocada por cuanto no existe ningún elemento en las actuaciones administrativas reunidas por la fiscalización que preceden su dictado que permitan atribuir el incremento patrimonial que se le imputa a partir del retiro de los fondos autorizado en la sentencia judicial del 8 de febrero de 2002 a dicho período fiscal.

Por tal razón, corresponde revocar la Resolución N° 178/2004 también respecto del período fiscal 2000, con costas.

Por la forma en que se resuelve, resulta insustancial referirse al resto de los agravios.

El Dr. Martín dijo:

I. Que comparto el relato efectuado en los Considerandos I y II de su voto-en sus primeros seis párrafos-, sin embargo disiento con el análisis y conclusión a la que arriba respecto de las determinaciones practicadas en el período fiscal 2001.

II. Que no se encuentra controvertido que el matrimonio Real-Fusi fue favorecido por una sentencia del 8 de febrero de 2002 (fs. 13/16 de los antecedentes administrativos) proveniente del fuero Civil y Comercial que ordenó restituirles la suma de U\$S 70.767 a cada uno, fondos que habían quedado inmovilizados en el marco del "corralito financiero", todo ello como resultado de una acción de amparo interpuesta.

III. Que en el marco de dos fiscalizaciones iniciadas por separado a ambos actores, se les solicitaron las declaraciones juradas 2000 y 2001 de los Impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, con el fin de verificar el origen de los fondos que constituían los dos plazos fijos bajo análisis. La fecha de imposición fue el mismo día -10 de diciembre de 2001- y el monto colocado fue de U\$S 70.000 cada uno (certificados Nos 5736545 y 5736546). En los dos certificados de depósito a plazo fijo nominativo intransferible en moneda extranjera a 50 días figura un interés a devengar de U\$S 767 mientras que la fecha de vencimiento operaba el día 29 de enero de 2002. En primer lugar cabe destacar que si bien el monto recuperado por amparo asciende a U\$S 70.767, el límite máximo para la eventual determinación de un incremento patrimonial para el año 2001 sería de U\$S 70.000 y no el monto total utilizado por el Fisco Nacional, pues los intereses serían potencialmente imponibles en el año 2002 fecha del efectivo cobro.

IV. Que no obra otra documentación de la misma naturaleza mediante la que se pudiera acreditar la existencia de depósitos a plazo fijo durante los años 2000 o 2001 o inclusive anteriores, y que les hubiera permitido justificar un origen distinto de la mera imposición que se demuestra con los mencionados certificados. Tampoco luce otra fuente de ingresos o bienes que pudieran haberse transformado en las imposiciones cuestionadas.

V. Ninguna de las declaraciones juradas presentadas, antes o después de iniciada la fiscalización, permiten por sí solas acreditar el origen de los fondos que conformaron los plazos fijos del 10 de diciembre de 2001.

VI. Que ahora bien, es en ese año donde podría haberse considerado el incremento patrimonial no justificado, sin embargo la fiscalización y luego el Juez Administrativo en el caso de la Sra. Fusi se valió de las declaraciones juradas presentadas para imputar el saldo declarado al inicio del año 2001 (no documentado) y por ende al 31 de diciembre de 2000 equivalente a \$ 60.330 como incremento patrimonial no justificado en este último año.

VII. Que en virtud que la prueba documental ubica el incremento patrimonial en el año 2001, considero que es a ese año donde debe imputarse la ganancia omitida. Por lo expuesto sostengo que en el caso de la Sra. Fusi debe revocarse el ajuste correspondiente al año 2000 y confirmarse el del año 2001. En el caso del Sr. Real atento que la determinación se efectuó sobre el año 2001, también debe confirmarse.



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

VIII. Que resta referirse a las sanciones aplicadas a ambos recurrentes con sustento en el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), por lo que al encontrarse acreditados los elementos que permiten encuadrar sus conductas en dicha figura al configurarse el presupuesto básico de omisión de pago, sin que hayan logrado acreditar la falta de culpa, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximir sus conductas, cabe disponer la confirmación de las multas aplicadas en proporción a los ajustes que resultan confirmados.

IX. Qué en lo que se refiere a los intereses resarcitorios intimados, teniendo en cuenta que los mismos han sido liquidados de conformidad con las normas establecidas al efecto por la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), procede disponer su confirmación en la proporción correspondiente.

X. Costas en función de los respectivos vencimientos.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que comparto la solución propiciada por el Dr. Martín en tanto confirma el ajuste practicado a Federico Renato Real y Rosa Isabel Fusi por el período 2001.

II- Que corresponde referirse al ajuste practicado en el año 2000 a la recurrente Fusi.

Según surge del acto apelado se impugnó en el Impuesto a las Ganancias de dicho período el rubro identificado en la declaración jurada primitiva denominado "Justificación Patrimonial inc. a) "Conceptos que justifican erogaciones y/o aumentos patrimoniales, Bienes recibidos por herencia, legado o donación".

Que de la rectificativa presentada por el período 2000 surge la declaración de un monto de \$ 60.330 en el rubro "Bienes recibidos por herencia, legado o donación" (vide fs. 21 Cpo. Fusi.), otorgándose el carácter de ingresos exentos y no modificando el impuesto final determinado, sin que la Sra. Fusi aportara la documentación respaldatoria a la inspección de lo allí consignado (vide fs. 75 a.a.). Además, corresponde señalar que según surge de los antecedentes administrativos en la declaración jurada correspondiente al año 1999, siendo que la primitiva no fue rectificada por la apelante como sí lo fueron los períodos 1996 a 1998 y 2000 a 2001, no existe correlación alguna con el monto declarado (fs. 19 a.a.).

En efecto, frente al ajuste que propone el ente fiscal, la apelante debió acreditar de manera fehaciente que los fondos considerados como un incremento patrimonial se originaron por la causa fuente consignada en la declaración jurada bajo análisis y/o que no resultaban gravados. Que, cabe resaltar que si bien se hizo lugar a la producción de la informativa ofrecida por la actora, lo cierto es que la misma no fue realizada por propia negligencia, dándose por decaído el derecho a producir el citado informe y no siendo ello objeto de cuestionamiento (fs. 93 de autos).

En esta línea, resulta de aplicación la inveterada doctrina por la cual "las estimaciones de impuestos efectuadas de oficio gozan, en principio, de legitimidad e incumbe a quien las impugnan demostrar intergiversablemente los hechos en que sustenta su pretensión" ("Sucesores de Rosendo Soñora", 16/03/1967, D.F. T° XVIII-BN, pág. 8879; Corte Federal, Sala Cont. Adm. I, "Vázquez Iglesias y Cía.", D.F. T. XX, pág. 818 y TFN, Sala B, "Dica ICSA", expte. 8707-I, 26/11/1993, entre otros), circunstancia que no ha ocurrido en el presente, no logrando las meras argumentaciones de la actora conmover los fundamentos del ajuste practicado.

Que en virtud de lo expuesto corresponde confirmar el ajuste practicado por el Fisco Nacional respecto a la Sra. Fusi por el período 2000, con sustento en el art. 18 inc. f) de la ley de rito fiscal, toda vez que no fueron justificados los ingresos declarados.

III- Que procede también confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios efectuadas en los actos determinativos, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), y que la actora no ha formulado agravios concretos contra su imposición ni tampoco impugnó el método empleado para su liquidación.

IV- Que finalmente corresponde referirse a las sanciones impuestas en los actos apelados en los términos del art. 45 de la ley de rito, graduadas en un 80% del gravamen omitido respecto al Sr. Real y del 70% con relación a la Sra. Fusi (vide fs. 7 y 43 de autos).

Que si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley N° 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Ceño S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueda Portaña SA c/ AFIP - DGI", Sala IV, del 27/10/1998) y en este caso eran el Sr. Real y la Sra. Fusi quienes debían demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se les imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias, sin que en estos autos ello se haya demostrado.

Que ello así, de acuerdo con las circunstancias expresamente analizadas y no advirtiendo la existencia de causal exculpatoria alguna, corresponde confirmar tanto la procedencia como la graduación de las sanciones impuestas.

V - Por todo ello, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

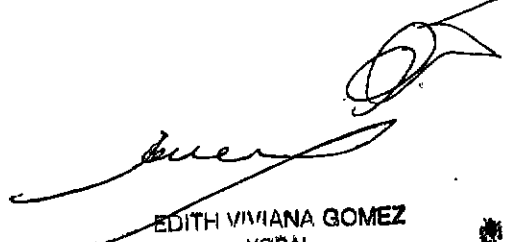
Atento al resultado de la votación que antecede por mayoría,

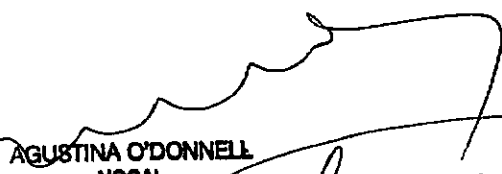
SE RESUELVE:

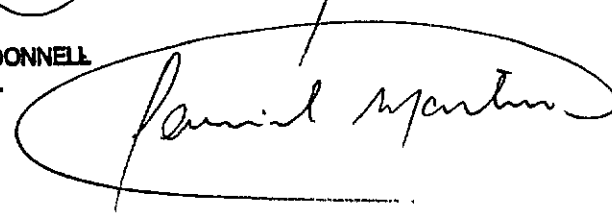
1°) Revocar la Resolución N° 178/2004 en relación al período fiscal 2000, con costas.

2°) Confirmar las Resoluciones Nros. 178/2004 y 179/2004 en relación al período fiscal 2001, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos agregados y archívese


EDITH VIVIANA GOMEZ
VOCAL


AGUSTINA O'DONNELL
VOCAL


DANIEL ALEJANDRO MARTÍN
VOCAL