

Jurisprudencia

Buenos Aires, 21 de febrero de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuesto sobre los bienes personales. Presentación de declaración jurada en el marco de una inspección y previo al proceso de la determinación de oficio. Infracciones y sanciones. Análisis de la conducta de la responsable. Presunciones. Se confirma la resolución apelada que imponía multas en los términos de la [Ley 11.683 –arts. 46 y 47, incs. a\) y b\)–](#). Schoklender Sergio Mauricio s/apelación. T.F.N., Sala C.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 21 días del mes de febrero de 2019, reunidos los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio E. Luis (Vocal Titular de la 8.º Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9.º Nominación) y Viviana Marmillón (Vocal Titular de la 7.º Nominación) para resolver el Expte. Nº 47.104-I, caratulado: “Schoklender Sergio Mauricio s/apelación”.

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 23/30 se interpuso recurso de apelación contra la resolución 141/2016, del 28/6/2016, dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP-DGI, que aplicó una multa equivalente a 2 veces el gravamen defraudado en el impuesto a los bienes personales (IBP) por los períodos 2008, 2009 y 2010 –cfme. arts. 46 y 47, incs. a) y b), Ley 11.683–.

La apelante expuso que su parte y la empresa que preside, Meldorek S.A., fueron objeto de un allanamiento ordenado por el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional Nº 5, Secretaría Nº 9 de la CABA, en el marco de la causa “Sergio Schoklender y otros s/defraudación - querellante Fundación Madres de Plaza de Mayo”, Expte. 6522. Indicó que a raíz del inicio de dicha causa fueron allanados, embargados e inhibidas las cuentas bancarias y secuestrados los bienes muebles.

En cuanto a la impugnación de las declaraciones juradas de los períodos 2004 y 2005, en las que la composición de su patrimonio consistía en un 100% de dinero en efectivo y que en los períodos fiscales 2006 y 2007 representaba el 70% y el 49%, respectivamente, indicó que no le corresponde al fisco determinar la forma en que los contribuyentes deben resguardar su capital monetario. Se agravio de las consideraciones vertidas por el fisco en cuanto a que las declaraciones de los períodos 2004 a 2007 fueron presentadas al solo efecto de justificar la adquisición de los bienes inmuebles que se adquirieron durante 2008 y 2010.

Asimismo, y en cuanto a la compra en comisión realizada por la sociedad Antártida Argentina S.A., en tanto no había cumplido con la devolución de los montos que su parte pagó, afirmó que los bienes continúan estando registrados a su nombre, por lo que entiende que corresponde que sean declarados como propios en las declaraciones juradas del IBP. Por su parte, y en cuanto al inmueble sito en la localidad de Marcos Paz, manifestó que fue adquirido en carácter de apoderado de la Fundación Madres de Plaza de Mayo, conforme los informes de dominio que acompañó.

Arguyó que su conducta no puede ser encuadrada en la figura del art. 46 de la Ley 11.683, porque no se le permitió desvirtuar los hechos alegados como existentes, pues el fisco denegó la producción de la prueba. Entendió que le asiste la presunción de inocencia y que la exigencia de la certeza y la carga probatoria del dolo requerido, recae en cabeza del ente fiscal.

Entendió que su conducta no fue otra que la de omisión por falta de presentación de declaraciones juradas establecida en el art. 45 de la Ley 11.683 y que la sanción aplicable deberá ser reducida a un monto graduable entre el 50% y el 100% del impuesto omitido y no el doble (200%).

Por los argumentos que desarrolló y la jurisprudencia que citó, peticionó que se revoque la resolución recurrida, con costas.

II. Que a fs. 60/65 vta. el fisco nacional contestó el traslado conferido, acompañó los antecedentes administrativos de la causa y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando la multa impuesta, con costas.

III. Que a fs. 66 se le requirió al ente fiscal para que informe si la multa apelada se encuentra alcanzada por el beneficio de la condonación dispuesto por la Ley 27.260 (cfme. art. 56 y art. 11, último párrafo, Res. Gral. A.F.I.P. 3.920/16), el que fue contestado a fs. 70, manifestando que la contribuyente no canceló las obligaciones que originaron la sanción aplicada. A fs. 71 se corrió traslado a la actora de lo manifestado por el fisco, el que fue reiterado a fs. 73. A fs. 75, se hizo efectivo el apercibimiento dispuesto a fs. 73 y se dispuso seguir los autos según su estado. A fs. 82 se abrió la causa a prueba, haciéndose lugar a la informativa, que fue dada por decaída a 85.

A fs. 88 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala C, poniéndose los autos para dictar sentencia.

IV. Que según surge de las actuaciones administrativas que corren por cuerda (v. informe de finalización de la fiscalización obrante a fs. 20/27, ant. adm.), el inspector actuante hizo constar que la actividad de la recurrente es la prestación de Servicios Jurídicos.

En cuanto al IBP, que originó la multa recurrida, en la resolución apelada se indicó que el origen de la verificación realizada se generó por el cruce de información obtenida por la División Investigaciones, en donde se observó que el responsable había adquirido inmuebles que no guardaban relación con sus ingresos declarados y que no registra presentación de declaraciones juradas del IBP, por lo que a efectos de verificar el correcto cumplimiento, se le requirió: 1) papeles de trabajo que respalden las declaraciones juradas presentadas por los períodos 2009 y 2010, con documentación de respaldo y 2) Libros de IVA compras - IVA ventas.

Como respuesta, el contribuyente informó que "... toda la documentación personal fue requisada por personal policial en el marco de una medida de allanamiento el día 3 de junio de 2011, para ser agregada a la causa 6522/2011 en trámite por ante el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional N° 5 Secretaría N° 9 de la Capital Federal".

Así las cosas, personal fiscalizador se apersonó en el Juzgado mencionado, y el 13/3/2014 se extrajo fotocopias de la siguiente documentación: 1) Escritura 427 del 25/8/2009 en donde los Sres. Christa Petra Rohland o Rohland de Winter le venden al responsable una finca en el partido de Pilar, Pcia. BA, por USD 145.000; 2) Facturas emitidas por el responsable en el ejercicio 2010 a las firmas Meldorek SA e Inteligencia de Marca SA en concepto de honorarios profesionales y asesoramiento por un monto neto total de \$ 198.500.

No contando con mayor documentación que la señalada, el fisco analizó la información que obraba en sus bases informáticas, observándose que en los años 2008 y 2009, el responsable había adquirido 4 inmuebles que no se encontraban exteriorizados. A efectos de confirmar la información que surgía de estas bases, se circularizó a los escribanos intervinientes, obteniéndose la validación de dominio de cada

inmueble adquirido por el actor mediante escrituras de la escribana Verónica A. Krishmann - escritura 427 y del escribano Andrés Mejía - escrituras 28, 29 y 30.

Del análisis de los instrumentos notariales, surgió que actuó por su propio derecho como parte compradora. No obstante, se observó que en las escrituras 29 y 30, la recurrente en su carácter de comprador manifestó que "... esta adquisición la realiza para y con dinero de la sociedad 'Antártica Argentina SA'". El fisco destacó que en las citadas escrituras no se hizo referencia a que el actor estuviese apoderado a tales efectos, sino que simplemente se trató de una manifestación.

Ello así, se analizaron los datos de las bases del organismo, referidos a la mencionada entidad, reflejando que: a) en su patrimonio no figura ninguno de los inmuebles adquiridos por el rubrado; b) no posee vehículos de ningún tipo, ni embarcaciones, ni aeronaves; c) no posee personal declarado en relación de dependencia; d) con respecto a declaraciones juradas presentadas: 1. en el IG, la última presentación es del 14/3/2008, referida al período 2007, donde no refleja ningún tipo de operaciones, siendo el único dato informado el monto del Patrimonio Neto por \$ 12.000, conformado por un Activo de igual monto; 2. en el IVA, la última presentación del 21/7/2008, referida a los períodos 1 a 6/2008, no refleja ningún tipo de operaciones; e) con respecto a las acreditaciones bancarias, no se verifican datos de movimientos de fondos en el rango de tiempo en que se producen las operaciones de compra de los inmuebles que el recurrente manifestó que "... esta adquisición la realiza para y con dinero de la sociedad 'Antártica Argentina SA'".

En consecuencia, y no surgiendo ningún elemento que permita inferir que las adquisiciones de inmuebles señaladas en las escrituras 29 y 30 hayan sido efectuadas por el responsable en nombre de la citada sociedad, se consideró a dichos bienes como de su titularidad, junto con los otros adquiridos a su nombre.

Asimismo, fueron tenidos en cuenta los inmuebles no declarados bajo titularidad del encartado mediante escritura 216 del 9/11/2006 por de \$ 217.000 (Marcos Paz, PBA) y la N° 1152 del 29/10/2007 por \$ 228.960 (CABA), restando la amortización anual en virtud de tratarse de departamentos en propiedad horizontal.

Destacó el fisco que atento a no contarse con las proporciones relativas a tierra y edificio, se utilizaron los porcentajes de apropiación generalmente manejados según los usos y costumbres, considerándose que el valor atribuible al edificio representaba el 80% del costo total del inmueble. Para los restantes inmuebles detectados que son fracciones de terrenos, no se computó ninguna amortización.

Se incorporaron en cada período fiscal los inmuebles detectados, adicionándole a la sumatoria de la valuación de inmuebles el 5% en concepto de "objetos personales y del hogar", obteniéndose el valor total de bienes gravados, que ascienden para 2008 a \$ 1.262.289,83 para el período 2009 a \$ 1.846.128,29 y para 2010 a \$ 1.614.375.

El 24/02/2016 el contribuyente presentó su descargo al que anexó, en carácter de prueba documental, copia de las declaraciones juradas originales referidas al IBP, períodos 2004 a 2010, cuya presentación fue efectivizada el 23/02/2016. Luego, la actora conformó la pretensión fiscal sin haber efectuado el ingreso del impuesto resultante (vide fs. 53 y 115 –primer párrafo–, ant. adm.).

V. Que debe decidirse si la multa apelada en autos se ajusta a derecho.

El art. 46 de la Ley 11.683 (vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente disponía que: “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

La figura se construye con un “elemento objetivo”, consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un “elemento subjetivo”, consistente en “una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco” (Fallos 323:2172 considerando 4).

Como se desprende de las actuaciones administrativas, la actora conformó los ajustes propuestos por la fiscalización y presentó las declaraciones juradas correspondientes, por lo que teniendo en cuenta lo dispuesto por el art. 13 de la Ley 11.683, debe tenerse por acreditado el elemento objetivo o material de las sanciones impuestas.

Ello así, corresponde analizar el elemento subjetivo teniendo en cuenta la figura legal imputada por el ente fiscal.

A dichos fines, el fisco debe acreditar no sólo la conducta defraudatoria del contribuyente sino también que la misma se haya realizada con el ardid o engaño necesario –ardid idóneo– para materializar el elemento subjetivo de la figura. Ahora bien, el legislador le puso a disposición una importante herramienta a los fines probatorios. Me refiero a las presunciones de dolo establecidas en el art. 47 de la Ley 11.683, para cuya utilización debe acreditar el hecho fáctico (base) que origina la presunción y que conduce a la probable existencia del segundo hecho, esto es, el hecho presunto materializado en la existencia de voluntad de defraudar al fisco para –de tal forma–, provocar la inversión de la carga probatoria, siendo el contribuyente el obligado a desvirtuar dicha presunción.

En el caso, las constancias agregadas en las actuaciones y que fueron relatadas en el considerando anterior, dan cuenta de que la actora presentó las declaraciones juradas originales del IBP por los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010 una vez iniciado el procedimiento determinativo de oficio, conformando la pretensión del fisco. Las observaciones realizadas gravitan en torno a la adquisición por parte del Sr. Schoklender de 4 inmuebles que no se encontraban declarados, que generó su obligación de ingresar el correspondiente IBP, sin que el mismo haya sido cumplido, hecho con el que se tergiversaron los distintos elementos que conforman la materia imponible provocando una lesión al erario público.

Ello así, la reseña efectuada relativa a la actuación del personal fiscalizador y las irregularidades detectadas, conducen a la debida aplicación de las presunciones de los incs. a) y b) del art. 47 de la Ley 11.683 utilizada por el fisco.

Como se afirmó, las presunciones que establece el art. 47 de la Ley 11.683 admiten prueba en contrario, siendo la apelante quien debió demostrar inequívocamente la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputó, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones ocasionan procesalmente, hecho que –se adelanta– no aconteció en autos.

De hecho, la única prueba arrojada por la recurrente, esto es, los certificados de dominio que lucen agregados a fs. 16/22 sólo referidos a la Provincia de Buenos Aires, no logran enervar los argumentos hasta aquí desarrollados, puesto que fueron solicitados el 4 y 29/3/2016 y los períodos fiscales en discusión son los correspondientes a 2008, 2009 y 2010, no exponiéndose mutación patrimonial alguna.

En efecto, quedó evidenciado con los elementos hasta aquí analizados que el contribuyente incurrió en irregularidades que revelan la intención de ocultar su realidad impositiva, lo que –claramente– no fue puesto en conocimiento por la actora, sino evidenciado por el fisco, sin que aquella parte haya allegado –ni en sede administrativa ni en la presente instancia– prueba alguna que avale sus dichos.

En consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas.

Los Dres. Vicchi y Marmillón dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal preopinante.

Por ello, por mayoría

SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en autos, con costas.

Regístrese, notifíquese, devuélvase las actuaciones administrativas y oportunamente archívese.

Fdo.: Claudio Esteban Luis, Juan Carlos Vicchi y Viviana Marmillón (vocales).