

PARTE/S: Conte Grand, Gerardo Amadeo (TF 24212-I) c/DGI
TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.
SALA: II
FECHA: 30/04/2013

Buenos Aires, 30 de abril de 2013.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 69/75 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó en todas sus partes la resolución de fecha 22 de octubre de 2004, suscripta por el Sr. Jefe (int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio la disminución del saldo a favor del contribuyente relativo al impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1998, manteniendo los ajustes referidos al incremento patrimonial no justificado, de conformidad con lo dispuesto por el art. 18, inciso f), de la ley 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones-.

Para así decidir, el referido tribunal consideró que:

a) los ajustes que originaron dicha disminución se encuentran justificados, resumidamente, en que surgía del resultado de la inspección (fs. 3/8 del cuerpo principal II) que los montos exteriorizados por el declarante en la columna I del cuadro justificaciones de variaciones patrimonial de la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 1998, "monto consumido" y "otros", resultarían inferiores a la sumatoria de impuestos determinados de ganancias y sobre los bienes personales correspondientes al ejercicio fiscal 1997; se constató que el contribuyente no había exteriorizado en su patrimonio al 31/12/97 el crédito por el pago de anticipos en el impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 1997, como así tampoco los créditos correspondientes a retenciones sufridas en el impuesto a las ganancias durante el período fiscal 1997 y por el saldo a favor proveniente de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 1996, derivando en la subvaluación del patrimonio al 31/12/97 por la suma de \$...; también se consideró subvaluado su patrimonio al 31/12/98, en la suma \$..., puesto que restaba incorporar los créditos originados en el pago de anticipos del impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 1998, retenciones sufridas en el impuesto a las ganancias durante ese mismo período fiscal, y por el saldo a favor proveniente de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal anterior (1997); además, el ente recaudador consideró incorrecta la valuación de bonos en cartera tanto al inicio como al cierre del período fiscal y procedió al ajuste del "monto consumido" declarado, debido a la inclusión de gastos ya deducidos y ante la falta de deducción de gastos que resultaría procedente, en concepto de "gastos del estudio profesional" y "pago de autónomos"; por otra parte, se verificó la omisión de declarar el ingreso obtenido por rentas de la primera categoría contempladas en el capítulo I, del título II, de la ley del impuesto, provenientes del canon locativo de un departamento sito en la ciudad de Buenos Aires.

b) a partir del año 1986, en consonancia con lo dispuesto por el art. 18 de la ley del impuesto a las ganancias, se incorporó en la declaración jurada del tributo un capítulo especial en el que se debe proporcionar anualmente a la AFIP-DGI la declaración de bienes y deudas, de manera que el Fisco esté informado de la oscilación del patrimonio operada durante el ejercicio, la cual, a su vez, debe tener relación con las rentas (o quebrantos) declarados en el año y los incrementos o disminuciones de capital de otro origen, que pueda probar el interesado, así como con la riqueza o renta consumida en el período.

c) el art. 3 del decreto reglamentario establece que los contribuyentes, en su declaración jurada anual, deben consignar la clase y monto de las ganancias percibidas o devengadas a su favor en el año y que consideren exentas o no alcanzadas por el impuesto y que declararán bajo juramento la nómina y el valor de los bienes que poseían al 31 de diciembre del año por el cual formulan declaración y el anterior, así como también las sumas que adeudaban a dichas fechas en la forma que establezca la AFIP.

d) la tesis propuesta por el actor no puede prosperar, resultando procedente el ajuste practicado, atento la naturaleza crediticia de los anticipos ingresados relativos al impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 1998, así también como el de las retenciones sufridas en el impuesto a las ganancias durante el período fiscal 1998 y del saldo a favor proveniente de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 1997, pues dichos créditos de impuesto deberían haber sido incluidos por la recurrente en la determinación del patrimonio al cierre del período fiscal 1998 por el cual presentó su declaración jurada del impuesto a las ganancias. Además, advirtió que tampoco estos rubros fueron contemplados dentro de la renta consumida pese a la obligación de consignarlos dentro del patrimonio, generando salidas de fondos sin que exista como contrapartida ingresos suficientes para compensarlas.

e) en cuanto al monto consumido declarado, la diferencia en menos que surgió del descargo a la vista conferida al contribuyente, los gastos del estudio profesional cuya real existencia la parte actora pudo validar mediante el debido respaldo documental hasta la suma de \$..., consideró que los argumentos de la recurrente no logran conmover la pretensión fiscal pues aquellos trasuntan meras elucubraciones sin asiduo en la realidad fáctica.

f) respecto de las rentas de la primera categoría que no declaró -en la convicción de que tal deber correspondía a su esposa-, originadas en el valor locativo de un inmueble de carácter ganancial, tras efectuar un análisis de las normas que contemplan cómo se reparten las ganancias entre los cónyuges para constituir la base imponible del impuesto de cada uno y sus excepciones (arts. 28, 29 y 30 de la ley del tributo y art. 51 del decreto 1344/98), en la sentencia apelada se concluyó que la recurrente no había logrado demostrar de modo fehaciente -tal como lo requiere el decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias-, que los fondos con los que se adquirió el bien productor de rendimientos gravados fueran producto del ejercicio de la profesión de su cónyuge, pues la fotocopia de la escritura traslativa de dominio a favor de la Sra. María Inés Garzón de Conte Grand y la constancia de desempeño en el Poder Judicial de la Nación no resultan suficientes para acreditar el extremo invocado.

II.- Que contra dicho pronunciamiento el contribuyente interpuso recurso de apelación. En su expresión de agravios de fs. 80/85vta., replicada por la representación del Fisco Nacional a fs. 94/98vta., desarrolla sus quejas en dos capítulos referidos a la omisión de incluir en su declaración los anticipos, retenciones y saldos a favor de impuestos por un lado y a las rentas de la primera categoría por el otro.

En cuanto a la falta de consignación en el activo de los saldos al 31/12/1998 en concepto de anticipos de bienes personales, saldo a favor del impuesto a las ganancias proveniente del ejercicio fiscal 1997 y retenciones sufridas durante el ejercicio fiscal

1998 sostiene que se equivoca el Tribunal Fiscal al considerar que con ello implica que se ha verificado una diferencia patrimonial no justificada.

En tal inteligencia, invoca el art. 3° del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, reglamentado, a su vez, por la Dirección General Impositiva mediante la resolución general DGI 2527, aún vigente, cuyo art. 14 establece que "los créditos hipotecarios, prendarios y comunes, no comerciales, se valorarán según su valor nominal al 31 de diciembre de cada año, sin computar los intereses de cualquier naturaleza ni las actualizaciones que pudieran corresponder" y su art. 6 que dispone que "las deudas prendarias, hipotecarias, comunes, etc., no comerciales se valorarán sin computar los intereses -expresos o presuntos- ni actualizaciones -pactadas o no- que pudieran corresponder".

Seguidamente, destaca que en nuestro sistema tributario federal la declaración jurada de un ejercicio fiscal no es constitutiva sino meramente declarativa de la deuda fiscal en razón de que ésta nace *ex lege* al cierre del ejercicio, es decir, a las 24 horas del día 31 de diciembre de cada año y no al momento de exigibilidad de la declaración auto determinativa del impuesto. Por tal razón, expresa que siguiendo el criterio fiscal y en cumplimiento de lo normado por el art. 14 de la resolución general DGI 2527/85, si corresponde incluir en el activo el crédito por los anticipos ingresados, también corresponde incluir en el pasivo el impuesto sobre los bienes personales determinados para el mismo período fiscal. Por ende, en virtud de la correcta aplicación de los citados arts. 6 y 14 y toda vez que el pasivo en concepto de determinación del impuesto sobre los bienes personales es superior al crédito, no se genera diferencia patrimonial alguna que se haya omitido declarar. Del mismo modo, explica que las retenciones sufridas por el ejercicio fiscal 1998 y el saldo a favor de libre disponibilidad proveniente del ejercicio fiscal 1997 como crédito, frente al impuesto determinado para el ejercicio fiscal 1998 como pasivo, generan una diferencia patrimonial de \$....

En síntesis, explica que en la sentencia (a la que considera escasamente fundada en la naturaleza crediticia de los anticipos, retenciones y saldos a favor), se debió reconocer que si corresponde la inclusión de los créditos provenientes de tales conceptos, también resulta procedente contemplar las deudas emergentes del devengamiento de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales del período por el cual se liquida el tributo.

Al culminar la exposición de las quejas que le causa lo resuelto sobre el punto añade que *"ofende la lógica la idea de incluir como 'patrimonio', es decir, haber disponible, sumas de dinero que en realidad desde que fueron retenidas o anticipadas están en el dominio del Estado, en su 'patrimonio', y son dispuestas y utilizadas conforme al presupuesto de la Nación... o por decreto y a su arbitrio"*.

De otra parte, a través de los agravios vinculados con la renta de un inmueble ganancial cuestiona la decisión de no tener por acreditado que aquel bien fue adquirido con los ingresos provenientes de la actividad de su esposa. Al respecto, puntualiza la titularidad dominial y capacidad adquisitiva de su cónyuge y el modesto valor del inmueble productor de la renta.

III.- Que así reseñados los argumentos por los que el apelante intenta que se revoque la sentencia y habiendo sintetizado las consideraciones fácticas y jurídicas en las que el Tribunal Fiscal sustentó su decisión, corresponde ahora dejar sentado que la línea argumental desarrollada por la recurrente en torno al momento en que nacen los créditos y deudas como hechos ciertos y conocidos para el obligado a declarar, a fin de generar convicción en el sentido que no se configura, en la especie, un supuesto de incremento patrimonial no justificado, si bien se presenta como un razonamiento deductivamente válido y en apariencia sólido, no puede recibir favorable acogida.

Ello es así pues, conforme lo expone el juez administrativo, el objetivo de consignar en la declaración jurada anual el total de las ganancias percibidas o devengadas (sean estas gravadas, exentas y no alcanzadas), la nómina y valor de los bienes (situados, colocados o utilizados en el país y en el extranjero) al 31 de diciembre de cada año por el cual se formula declaración y del anterior, así como también las sumas que adeudaban al último día del año, se fundamenta en el hecho de determinar las variaciones patrimoniales realizadas en el ejercicio y el monto consumido. Bajo dicha pauta, y a la luz de lo normado por el art. 3 del decreto que reglamenta la ley del tributo, no resulta adecuado excluir de la determinación del patrimonio los anticipos ingresados ni las retenciones sufridas en atención a que aquellos pagos a cuenta son créditos del período fiscal por el que se efectúa declaración. Además, no fue desvirtuada la observación formulada en la instancia anterior atinente a que los anticipos y retenciones en cuestión tampoco fueron incluidos en la renta consumida. Por lo demás, cabe señalar que los arts. 6 y 14 de la resolución general 2527/85, invocados por el contribuyente en abono de su postura, no resultan conducentes para la solución del caso puesto que se dirigen a excluir los intereses y actualizaciones que hubiesen sido pactados a los efectos de valorar créditos y deudas respectivamente, materia que es ajena a la controversia entablada en autos.

IV.- Que el restante agravio (vinculado con las rentas de un inmueble) tampoco puede ser admitido en la medida en que, si bien la actora produjo prueba conducente a fin de demostrar que la omisión de declarar aquellas rentas podía ser encuadrada en el supuesto de excepción relativo a que las ganancias originadas en bienes gananciales sean declarados por la esposa cuando el bien fue adquirido con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empeno, comercio o industria, contemplado en el art. 30 de la ley de impuesto a las ganancias, lo cierto es que, aun cuando tales probanzas razonablemente puedan llegar a generar indicios acerca de que los fondos con los que efectivamente adquirió ese bien se originan exclusivamente en el resultado del desempeño laboral de su cónyuge, tal extremo excepcional a las pautas de atribución de rentas de la sociedad conyugal (o a la regla general en virtud de la cual aquellas se atribuyen al marido) que autoriza la norma no fue demostrado fehacientemente del modo en que lo requiere el no cuestionado art. 51 del decreto 1344/98, pese a haber acompañado la escritura del inmueble de titularidad dominial de la esposa y su certificado de servicios; probanzas que, en efecto, permiten generar convicción acerca de su capacidad adquisitiva respecto de ese bien.

V. Que resta añadir que, en virtud de la interpretación del art. 3° del decreto reglamentario y de la resolución general DGI 2527 (arts. 6 y 14) que propició la parte actora desde el inicio de la controversia, la recurrente pudo razonablemente considerar que le asistía un mejor derecho respecto de la inclusión en su declaración como activo de los adelantos, retenciones y saldos a favor. Asimismo, en cuanto a la segunda cuestión, lo cierto es que el contribuyente fue consistente en su convicción de estar encuadrado en un supuesto de excepción que lo autorizaba a no incorporar en su declaración jurada las ya tantas veces referidas rentas y que, por lo demás, las pruebas arrojadas, si bien no bastaron para demostrar el extremo invocado de modo fehaciente, generaron indicios que conjugados con las características del inmueble -tales como su metraje- pudieron haber satisfecho tal carga probatoria. Ambas circunstancias, alcanzan para justificar el apartamiento del principio objetivo de la derrota contemplado en el art. 68 del código procesal acudiendo al prudente margen de discrecionalidad que el segundo párrafo le atribuye al sentenciante.

Por ello, a mérito de lo precedentemente expuesto, el Tribunal **RESUELVE:** desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en su consecuencia, confirmar la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación a fs. 69/75. Con

costas de alzada por su orden de conformidad con las razones expresadas en el considerando V (art. 68, segundo párrafo, del código procesal).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO

CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

ANTE MÍ

SUSANA MARÍA MELLID

SECRETARIA DE CÁMARA