Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 23 de noviembre de 2017.

Vistos los autos: "Eurnekian, Eduardo (TF 18906-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que en lo que resulta de interés para la solución de la causa, la AFIP-DGI, determinó de oficio las obligaciones tributarias de Eduardo Eurnekian en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1995, 1996 y 1997, y en el impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 1995, 1996, 1997 y 1998. Además, liquidó e intimó el pago de intereses resarcitorios y dejó en suspenso la aplicación de sanciones de acuerdo con lo dispuesto en el art. 20 de la ley 24.769 (confr. resol. 91/2000, 92/2000 y 32/2002; fs. 68/76, 142/153 y 242/255, respectivamente).

2°) Que según surge de las citadas resoluciones determinativas de oficio, el ente recaudador llevó a cabo tareas de fiscalización y advirtió que Eduardo Eurnekian había realizado diversas operaciones de venta de acciones de su propiedad a terceros, entre las que cabe mencionar: i) el contrato celebrado el 25/04/95 mediante el cual transfirió a la firma TCI International Holding Inc., sociedad constituida en el Estado de Delaware - EE.UU., acciones emitidas por Cablevisión S.A., Televisora Belgrano S.A., Construred S.A. y Univents S.A. por valor de $ 285.437.273, monto que fue cancelado parcialmente en efectivo, pactándose el pago del saldo de $ 86.754.992 en veinte cuotas mensuales y consecutivas con un interés equivalente a la tasa Prime de Nueva York con más el uno por ciento (1%) anual a partir del 31/08/95; e ii) el contrato de fecha 1°/10/96 por el que

transfirió el paquete accionario de la firma Oeste Cable Color S.A. a Cablevisión S.A. por el precio de $ 109.046.877, suma que fue cancelada parcialmente en efectivo acordándose el pago del saldo de $ 43.248.476 en veintiún cuotas mensuales y consecutivas con igual interés que el antes mencionado, a partir del mes de enero de 1997. Asimismo, el organismo fiscal advirtió que el señor Eurnekian había girado a dos fideicomisos constituidos en el exterior la totalidad de las sumas percibidas hasta ese momento en concepto de capital e intereses con motivo de la cancelación parcial del precio de venta de las acciones e impugnó la imputación que el contribuyente había hecho de esos montos en la declaración del impuesto a las ganancias en concepto de "gastos del exterior" o "donaciones en el exterior". Para ello entendió que no podía considerarse que Eurnekian hubiera hecho una donación efectiva de las sumas involucradas por cuanto los fideicomisos utilizados no podían encuadrarse bajo las normas de la ley 24.441, ni bajo cualquier otra norma legal argentina, y porque por aplicación del principio de la realidad económica (art. 2° de la ley 11.683 -t.o. en 1998 y sus mods.-), de la redacción de los respectivos contratos surgía que Eurnekian conservaba indirectamente la disponibilidad de los fondos transferidos a los mencionados fondos fiduciarios (confr. fs. 144, 145, 146 *in fine*, 147, 149, 245, 246, 249 y 250).

3°) Que, en consecuencia, la AFIP-DGI determinó la obligación tributaria del contribuyente en el impuesto a las ganancias, por considerar que aquel había omitido declarar los intereses cobrados durante los años 1995, 1996 y 1997 originados en la financiación del saldo de precio de las operaciones rese-

ñadas en los puntos i) e ii) del precedente considerando, en atención a que se trataba de rentas de la segunda categoría obtenidas por una persona de existencia visible, según lo establecido por los arts. 2° y 45, inc. a de la ley del tributo (t.o. en 1997 y mod.) (confr. fs. 68 y 72). Por otra parte, al determinar la obligación tributaria del contribuyente en el impuesto sobre los bienes personales sostuvo que Eurnekian había omitido declarar: i) las sumas que había transferido a los fideicomisos constituidos en el extranjero donde tales montos habían permanecido durante los períodos 1995, 1996, 1997 y 1998, como créditos o inversiones situadas en el exterior pertenecientes a residentes del país, según lo establecido en el art. 20, inc. i, de la ley 23.966, e ii) los saldos a cobrar al 31/12/95 y al 31/12/96, derivados del pago escalonado de las ventas accionarias que a tales fechas todavía no habían sido girados a los respectivos fideicomisos, como créditos en el país, de acuerdo con el art. 19, incs. b y l, de la citada ley (fs. 145/146).

4°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó parcialmente la determinación del impuesto a las ganancias y dejó sin efecto íntegramente la relacionada con el tributo sobre los bienes personales (fs. 582/603). Al revocar la determinación del primero de tales gravámenes en lo concerniente a los intereses derivados del financiamiento de la venta de las acciones de Cablevisión S.A., Televisora Belgrano S.A., Construred S.A. y Univents S.A. a la firma TCI International Holding Inc., se remitió a los fundamentos de la sentencia dictada por el Tribunal Oral en lo Penal Económico n° 1 que había sobreseído a Eurnekian por la presunta comisión de delitos previstos en las leyes penales

tributarias 23.771 -en lo atinente a los períodos fiscales 1995 y 1996- y 24.769 -respecto de los períodos fiscales 1997 y 1998- vinculados con la omisión de ingreso del impuesto sobre los bienes personales calculado sobre los montos que habían permanecido en los fideicomisos del extranjero durante los períodos 1995, 1996, 1997 y 1998. Sobre el punto manifestó que en el referido pronunciamiento se había examinado la utilización de los fideicomisos constituidos en el exterior y se había concluido que no se había configurado una simulación tendiente a evitar el pago del impuesto porque no se verificaba la existencia de hecho imponible alguno que diera lugar al nacimiento de la respectiva obligación tributaria (confr. fs. 585 vta./595 -considerandos II, III y IV- y 599 vta./602 -considerandos VI, VI.1, VI.2 y VI.3-). Por el contrario, el organismo jurisdiccional confirmó parcialmente el restante aspecto de la determinación del impuesto a las ganancias -es decir, la efectuada sobre los intereses originados en el financiamiento de la venta de acciones de "Oeste Cable Color S.A." a "Cablevisión S.A."- con fundamento en que los agravios de la actora no constituían una crítica concreta y razonada del criterio expuesto por el ente recaudador en la resolución apelada (confr. fs. 602 *in fine* y 602 vta. -considerando VI.4-). Finalmente, revocó íntegramente la determinación del impuesto sobre los bienes personales -tanto sobre las sumas transferidas a los fideicomisos del exterior como sobre los saldos a cobrar al 31/12/95 y al 31/12/96, derivados del pago escalonado de la venta de las acciones que a tales fechas no habían sido girados a los respectivos fideicomisos- con sustento en los mismos argumentos que señaló para revocar parcialmente la determinación del impuesto a las ganancias, esto es, los funda-

mentos expuestos en la reseñada sentencia dictada por el tribunal oral en lo penal económico (confr. fs. 585 vta./595 -considerandos II, III y IV- y 602 vta./603 -considerando VII-).

5°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto fue materia del recurso deducido por la AFIP-DGI (confr. fs. 701/706). Para así resolver, el *a quo* sostuvo que el tribunal administrativo había fundado su decisión en el contenido de la sentencia del Tribunal Oral en lo Penal Económico n° 1 que había decretado el sobreseimiento del señor Eurnekian, y precisó que con independencia del acierto o el error de los fundamentos del referido pronunciamiento, el organismo jurisdiccional había ajustado su decisión al principio según el cual debe prevalecer la autoridad de cosa juzgada de la sentencia penal, que comprende a los hechos probados que constituyen el soporte necesario de la decisión, y a su calificación con base en la ley penal. Por último, a fin de rechazar los agravios de la AFIP contra la sentencia del Tribunal Fiscal, sostuvo que la apelante "no detalla en qué momentos precisos el contribuyente percibió cada una de las cuotas correspondientes al saldo de precio de venta de las acciones, ni los respectivos intereses por la financiación, ni en qué momento concreto aquél los remitió a los fideicomisos constituidos en el extranjero; de manera que no es posible determinar de qué modo y en qué medida aquél obtuvo utilidades del producido de las ventas de las acciones aludidas, incluidos los intereses; y tampoco formula ninguna consideración acerca de si las 'donaciones' realizadas por el contribuyente a favor de los menciona-

dos fideicomisos podían ser, o no, consideradas como gastos deducibles" (confr. fs. 705 vta./706).

6°) Que contra esa sentencia el Fisco Nacional (AFIP-DGI) interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 713/715 vta.), que fue concedido a fs. 721/721 vta. El memorial de agravios obra a fs. 729/750 y su contestación a fs. 753/757. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte, vigente al momento en que fue notificada la sentencia, lo cual, por lo demás, tuvo lugar con antelación al pronunciamiento de esta Corte en el caso "Anadon" (Fallos: 338:724).

7°) Que la representante del Fisco Nacional aduce que la sentencia apelada resulta arbitraria por cuanto fundó la revocación de los aspectos mencionados de la determinación del impuesto sobre los bienes personales y del impuesto a las ganancias -al igual que lo había hecho el Tribunal Fiscal de la Nación-, sobre la base de los argumentos que desarrolló el tribunal oral en lo penal económico al dictar el sobreseimiento del contribuyente respecto de una denuncia referida a un ajuste fiscal distinto a los allí comprendidos. Por lo demás, sostiene que las determinaciones de oficio, en los aspectos que motivaron los agravios deducidos por aquel organismo ante la alzada, resultan correctas (confr. fs. 736/749 vta.).

8°) Que, en forma preliminar, corresponde señalar que la cuestión relativa a la determinación del impuesto sobre los bienes personales calculado sobre las sumas que permanecieron en los fideicomisos del exterior durante los períodos 1995, 1996, 1997 y 1998 fue resuelta en favor del contribuyente en las anteriores instancias y tal decisión quedó firme pues no fue objeto de agravios por el organismo fiscal (confr. escrito de expresión de agravios de fs. 640/649 vta., en especial fs. 643 vta., 2° párr.; y memorial de agravios de fs. 729/750, en particular, fs. 738 vta. -1° párr.-). Asimismo, la cuestión vinculada con la determinación del impuesto a las ganancias sobre los intereses originados en el financiamiento de la venta de las acciones de "Oeste Cable Color S.A." a "Cablevisión S.A." fue resuelta en favor del organismo fiscal en las anteriores instancias y dicha decisión también quedó firme pues no fue objeto de recurso por la actora.

En consecuencia, las cuestiones controvertidas, traídas ante esta instancia, y sobre las cuales le corresponde decidir a esta Corte quedan limitadas a las siguientes: i) el impuesto sobre los bienes personales originado en la falta de declaración de las sumas a cobrar al 31/12/95 y al 31/12/96 derivadas del pago financiado de la venta de las acciones que a esas fechas todavía no habían sido giradas a los fideicomisos del exterior y que el ente recaudador consideró alcanzados por el gravamen por tratarse de créditos en el país según lo dispuesto por el art. 19, incisos b y l de la ley 23.966, e ii) el impuesto a las ganancias, originado en la falta de declaración de los intereses cobrados durante los años 1995 y 1996 originados en la

financiación del saldo de precio de la venta de las acciones emitidas por Cablevisión S.A., Televisora Belgrano S.A., Construred S.A. y Univents S.A. a la firma TCI International Holding Inc., por tratarse -en el criterio del organismo recaudador- de rentas de la segunda categoría obtenidas por una persona de existencia visible, de acuerdo con lo establecido por los arts. 2° y 45, inc. a de la ley del tributo (t.o. en 1997 y mod.).

9°) Que, en primer lugar, cabe poner de relieve que la sentencia del Tribunal Fiscal ha efectuado un examen inadecuado de los fundamentos de la pretensión del organismo recaudador y de las pruebas reunidas en el proceso, lo que imponía a la cámara la revisión de lo decidido por aquel no obstante lo prescripto por el art. 86, inc. b de la ley 11.683 (t.o. en 1998). En efecto, si bien esa norma otorga carácter limitado a la revisión de la alzada y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985, considerando 5°), resulta evidente, como surge del último párrafo del mencionado artículo, que no se trata de una regla absoluta y que, por consiguiente la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando estas presentan deficiencias manifiestas, tal como ocurre en el caso de autos.

10) Que, en efecto, de las actuaciones administrativas resulta con claridad que la determinación del impuesto sobre los bienes personales recaía sobre la existencia de los saldos a cobrar al 31/12/95 y al 31/12/96 derivados de la cancelación parcial del precio de las referidas operaciones que a esas fechas todavía no habían sido girados al exterior, y la determina-

ción del impuesto a las ganancias se fundaba en la gravabilidad de los intereses cobrados por el señor Eurnekian con motivo del financiamiento del saldo de precio de la venta de las acciones emitidas por Cablevisión S.A., Televisora Belgrano S.A., Construred S.A. y Univents S.A. a la firma TCI International Holding Inc. (respecto del I.B.P.: confr. resol. corrida de vista al contribuyente en los términos del art. 19 de la ley 11.683, t.o. en 1998 obrante en las actuaciones administrativas: legajo O.I. -Orden de Intervención- NRO: 573.130 Cuerpo: Bienes Personales -1995/1996-, fs. 101/112, en especial fs. 104 -3°, 4° y 5° párrs.-, planillas de fs. 107/109 -renglón "A rubro Créditos en el país al 31/12/95" e ídem "al 31/12/96"- y declaraciones juradas agregadas a fs. 110/112 -rubro "Bienes situados en el país"-, asimismo, ver resol. DV DOGR 92/2000 del 28 de agosto de 2000, fs. 142 -última parte del 4° párr.-, fs. 145 -7° y 8° párrs.-, fs. 146 -1° párr. y última parte del 2° párr.-; respecto del I.G.: confr. resol. 91/2000 del 28 de agosto de 2000, fs. 68/76, en particular: fs. 68 -4° párr., 1ª parte-, fs. 69 -5° párr., 1ª parte-, y fs. 73 -3° párr.-). Por su parte, el Tribunal Fiscal revocó las referidas determinaciones impositivas por considerar que los fundamentos fácticos de su dictado eran idénticos al examinado por el tribunal oral en lo penal económico para sobreseer al señor Eurnekian en la causa respectiva (confr. sentencia del Tribunal Fiscal -considerandos VI, VI.1, VI.2, VI.3 y VII-, fs. 599 vta./602 y 602 vta./603). Sin embargo, del cotejo entre el fundamento de aquellas y el contenido de lo resuelto por el tribunal oral en lo penal económico surge que se trata de hechos imponibles diferentes, y que en un caso, además, aquel se encuentra vinculado a la fiscalización de un tributo

ajeno al examinado en la referida causa penal. Así, surge con nitidez de la lectura del referido pronunciamiento penal en cuanto allí se consigna que la denuncia considerada "gir[ó] en torno a la circunstancia de haberse declarado -por el encartado- como donaciones en el exterior de sumas percibidas en virtud de operaciones de compraventa de acciones de distintas empresas, las que fueron giradas a fideicomisos constituidos en el exterior con los fiduciarios 'Citi Trust Cayman Limited' e 'Itk Trust Co.', omitiendo ser declaradas como bienes o inversiones 'en el exterior', ya que habría conservado el contribuyente imputado en autos la disponibilidad indirecta de tales bienes" en tanto -agrega- que "la propia utilización de los fideicomisos es considerada por los requirentes como una simulación con el objeto de sustraerse al pago de las correspondientes obligaciones tributarias en relación con el impuesto a los bienes personales antes mencionad[o]" (confr. sentencia del Tribunal Oral en lo Penal Económico n° 1, fs. 566/574 vta., en particular, considerando V, fs. 567). De lo expuesto surge que el hecho imponible vinculado con la denuncia penal tributaria se diferencia claramente de los hechos imponibles respecto de los cuales versa la disputa que se somete a consideración de este Tribunal. En consecuencia, cabe concluir que el pronunciamiento apelado se apoya en una mera afirmación dogmática que no se compadece con las circunstancias fácticas del caso, según resulta de las constancias incorporadas a la causa.

11) Que, por lo demás, en lo que hace al fondo del asunto -y en lo atinente a los ajustes que han sido objeto de controversia ante esta instancia (confr. considerando 8°, párr.

segundo)- corresponde señalar que los argumentos expuestos por el actor ante el Tribunal Fiscal de la Nación son claramente insuficientes para afectar la legitimidad de tales ajustes. En efecto, en lo que hace a la determinación del impuesto sobre los bienes personales, la actora, en el recurso de apelación glosado a fs. 154/169, tras efectuar consideraciones genéricas sobre la figura del fideicomiso que no guardan relación con el específico ajuste examinado en las presentes actuaciones, no se hizo cargo de los concretos fundamentos expuestos en el acto administrativo impugnado, pues alegó que con motivo del contrato celebrado el 25/04/95 "las acciones vendidas ya no eran un 'bien' integrant[e] del patrimonio de mi representado el 31 de diciembre de 1995, y por ende, tampoco el 31 de diciembre de 1996 y 1997" (confr. fs. 166 vta., 2° párr.), aunque en ningún pasaje del recurso negó la existencia de las sumas pendientes de cobro al 31/12/95 y al 31/12/96 -derivadas de la cancelación escalonada del precio de venta de las acciones- y tampoco controvirtió su gravabilidad bajo el impuesto por tratarse de "créditos en el país". Por otra parte, en lo que respecta al impuesto a las ganancias, el razonamiento efectuado por el contribuyente en el recurso de apelación glosado a fs. 77/92 vta. también resulta inconducente para refutar los motivos de la determinación tributaria. Al respecto, el actor alegó que los intereses originados en la venta financiada de las acciones se encuentran fuera del ámbito de imposición del tributo (fs. 88 vta., párr. 3°) por revestir la calidad de un "fiduciante puro" de "un fideicomiso constituido en el exterior", circunstancia que lo exime "de gravabilidad en el tributo" (confr. fs. 91, párrs. 4°, 5° y 6°). Frente a tales argumentos, cabe señalar que la condición que el

contribuyente revistió ante los fideicomisos constituidos en el exterior resulta irrelevante a los efectos de examinar su responsabilidad fiscal en su carácter de acreedor local de los intereses generados con motivo de la financiación de la venta de las referidas acciones, conceptos que, por otra parte, se encuentran alcanzados por el art. 45, inc. a de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus mods.) por tratarse "[d]el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago" (confr. sentencia dictada el 15 de octubre de 2013 en la causa CSJ 526/2011 (47-S)/CS1 "Soldati, Santiago Tomás (TF 17.172-I) c/ DGI").

Por ello, se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios y, en consecuencia, se confirman las resoluciones del ente recaudador con el alcance indicado. Las costas de todas las instancias, en lo relativo a los puntos comprendidos en la presente sentencia se imponen a la vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

HORACIO ROSATTI

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso ordinario de apelación interpuesto por la **AFIP-DGI**, representada por la **Dra. María Alejandra Repila**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Agostina Carla García.**

Traslado contestado por **Eduardo Eurnekian**, representado por el **Dr. Mariano Cúneo Libarona (h).**

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**