

Buenos Aires, 23 de junio de 2011

Vistos los autos: "Miyazono, Ricardo s/ quiebra s/ incidente de verificación por Fisco Nacional A.F.I.P."

Considerando:

1º) Que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial (Sala B), en lo que interesa, confirmó la sentencia de la anterior instancia en cuanto rechazó la verificación de los créditos invocados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, en lo relativo a los tributos determinados sobre la base de considerar gravado el producto de las ventas de las acciones que poseía el fallido de las sociedades anónimas Lofirme y Transalud –realizadas en 1997– y de donaciones y condonaciones de deuda que tuvieron lugar durante el período fiscal 1999.

2º) Que para decidir en el sentido indicado, el a quo consideró que no fue acreditada por el Fisco la legitimidad y existencia de tales créditos. En ese sentido, en relación a las donaciones recibidas por el fallido y a las remisiones de deudas que aquél mantenía, señaló que la prueba de la simulación de tales actos no podía ser suplida por el principio de la realidad económica –art. 2º de la ley 11.683– ya que éste opera una vez que la prueba reunida permite descartar la forma jurídica comercial aplicada por su falsedad, en tanto que el monto de la donación no puede hacer suponer su falsedad o inexistencia pues "la desconfianza acerca de que una parte done a otra una parte importante de su patrimonio, no puede hacer prevalecer a los prejuicios por sobre las leyes en su contexto fáctico" (fs. 956). Por otra parte, afirmó "que de modo alguno resulta suficiente que existan indicios que logren crear presunciones en contra de la existencia y legitimidad de las operaciones de venta de las empresas referidas" (fs. 956).

3º) Que contra ese pronunciamiento, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario que fue concedido por el a quo

mediante el auto de fs. 1050/1051 –en razón de que el recurrente ha cuestionado el alcance y la aplicación de las leyes 11.683 y 20.628, que revisten naturaleza federal– y resulta formalmente admisible según el art. 14, inc. 3º, de la ley 48. Por lo demás, en razón de que la aludida cuestión federal se encuentra inescindiblemente unida a la apreciación de ciertos aspectos fácticos, corresponde tratar en forma conjunta ambos extremos (confr. doctrina de Fallos: 314:529; 321:703, entre muchos otros).

4º) Que con posterioridad al dictamen emitido por la señora Procuradora Fiscal (fs. 1074/1076), la señora Raquel Emilse Oddone de Ostry (que había sido citada en estos autos como tercero –art. 94 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación– por el juez de primera instancia) hace saber al Tribunal que se ha acogido a los beneficios dispuestos en el régimen de regularización impositiva previsto por la ley 26.476 y sus normas reglamentarias –en particular, el art. 10 de la resolución general AFIP 2650– en el que ha incluido los créditos que el organismo recaudador pretende verificar en este incidente. Por lo tanto, al considerar que la AFIP ha quedado de ese modo totalmente desinteresada de su reclamo respecto del fallido, solicitó que se declarara abstracta la cuestión planteada por dicho organismo. A su vez, el fallido manifestó su conformidad con la aludida presentación (confr. fs. 1077/1078 y 1107/1114).

Por su parte, el ente fiscal se opuso a que la pretensión que ha planteado en este incidente sea declarada abstracta, pues hasta tanto no se abonen la totalidad de las cuotas su parte no puede considerarse desinteresada. Puso de relieve asimismo que en las actuaciones judiciales no hay constancias de solicitud de avenimiento, como lo requiere el art. 10 de la resolución general 2650 (confr. fs. 1121/1122). La sindicatura coincidió con el criterio sostenido por la AFIP en cuanto a que la obligación no se encontraba extinguida y a que,

por lo tanto "la verificación pendiente por vía de revisión mantiene su vigencia" (fs. 1126).

En tales condiciones, al resultar correctas las observaciones formuladas por el organismo recaudador y por la sindicatura, corresponde que el Tribunal se pronuncie sobre el recurso extraordinario concedido por el a quo mediante el auto de fs. 1050/1051, sin perjuicio de lo que puedan decidir en su momento los jueces de las anteriores instancias respecto de la incidencia que en la prosecución del juicio pueda tener la aludida presentación de fs. 1107/1114.

5°) Que el art. 2° de la ley 11.683 establece que para "determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

6°) Que sobre la base de lo dispuesto en esa norma —que establece el principio de la "realidad económica"— el Fisco Nacional recalificó los actos que según las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes constituían meras liberalidades a favor del fallido —donaciones y remisiones de deudas no alcanzadas por el impuesto a las ganancias— por considerar que en realidad se trataba del pago de honorarios y gratificaciones

gravados en los términos de lo dispuesto por el art. 79, inc. f, de la ley de ese tributo.

7º) Que al respecto cabe señalar que de la investigación llevada a cabo por el organismo recaudador (cfr. fs. 534 y sgtes.) surge que, durante el año 1999, el señor Miyazono recibió una donación de \$ 20.000.000 que le efectuó la señora Raquel Emilse Oddone de Ostry, y además le fue condonada una deuda por \$ 8.073.147 que mantenía con Bolland y Cía. S.A., la que fue asumida por la misma señora Oddone de Ostry, quien también, según un "acuerdo de condonación" del 15 de octubre de 1999 asumió como propios los retiros realizados por Miyazono de la firma Petrolera San Jorge S.A. por \$ 14.086.996,09. Por su parte, el señor Norberto Priú le condonó a Miyazono una deuda por \$ 15.620.084 que éste mantenía con la mencionada sociedad al 30 de julio de 1999 y otra por \$ 58.118 que mantenía con Bolland y Cía S.A. al 30 de septiembre de ese año, asumiendo ambas el nombrado Priú. Además, este último condonó a Miyazono otra deuda por \$ 7.388.326,40, proveniente de ejercicios anteriores, y le efectuó una donación por \$ 19.524.155,30, correspondiente al valor histórico de diferentes inversiones en custodia del contribuyente, que Priú había incluido en su declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales al 31 de diciembre de 1998. A su vez, el Señor Ferioli le condonó al fallido una deuda por \$ 7.150.000 que mantenía con él. El organismo recaudador puso de relieve que la señora Oddone de Ostry y el señor Priú eran en partes proporcionales propietarios del paquete accionario de Petrolera San Jorge S.A., sociedad de la que el señor Ferioli era presidente y el señor Miyazono director; y que en esa época se llevó a cabo la venta de las acciones de esa sociedad a Chevron Canada Resources Limited. La AFIP examinó los términos del respectivo convenio de venta, al que calificó como una operación "por demás rentable" para los accionistas (fs. 540) y destacó - entre otras circunstancias- que una de las condiciones para concretarla era que aquéllos debían obtener la renuncia de

Miyazono al cargo de director, que de acuerdo al contrato de venta no podían pagársele honorarios extraordinarios, y que dentro de los importes condonados existían sumas que Miyazono había retirado de la empresa en concepto de adelanto de honorarios. En tal contexto, el ente recaudador llegó a la conclusión de que no era admisible el tratamiento de "rentas exentas", provenientes de "ayuda personal y amigable" invocada por Miyazono, y que correspondía asignar a ellas -como se señaló- el carácter de ganancias de la cuarta categoría, comprendidas en el art. 79, inc. f, de la ley 20.628 y sus modif.

8º) Que, las circunstancias reseñadas en el considerando que antecede constituyen motivo suficiente para que el organismo recaudador se encontrara facultado, sobre la base del mencionado principio de la realidad económica, a desconocer el carácter de meras liberalidades, no gravadas por el impuesto a las ganancias de las donaciones y remisiones de deuda a las que se hizo referencia, y a recalificar los actos, considerando que se trata de ganancias de la cuarta categoría. Por lo tanto, el a quo no pudo, como lo hizo, mediante afirmaciones meramente dogmáticas, desestimar la pretensión del organismo recaudador, sino que se imponía que efectuara un circunstanciado examen del material probatorio reunido en la causa a fin de establecer si la recalificación efectuada por aquel organismo -y la consiguiente determinación del impuesto- fue correctamente realizada, es decir, si la totalidad de los hechos invocados por la administración fiscal permitían sustentar -aunque lo fuese en los términos del art. 163 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación-, la conclusión acerca de que las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente eran manifiestamente inadecuadas para traducir la verdadera sustancia económica de los actos realizados (art. 2º de la ley 11.683).

9º) Que a análoga conclusión cabe llegar respecto del

producto de la venta de las acciones de las sociedades Lofirme S.A y Transalud S.A., que Miyazono declaró como "rentas exentas".

10) Que, en efecto, en el caso de la primera, el organismo recaudador (confr. fs. 551 y sgtes.) observó, en síntesis, lo siguiente: (i) que la venta la realizó el 26 de septiembre de 1997 en la suma de \$ 2.000.000 habiéndose atribuido como costo de adquisición \$ 20.000, (ii) que en cuanto al costo computado y al respaldo de la propiedad de las acciones, el contribuyente exhibió y aportó fotocopia sólo de un contrato de compra parcial del 33% del capital social -en copia simple- sin certificación de firmas ni intervención de escribano público, fechado el 10 de enero de 1997, cuyo vendedor fue el señor Néstor Martín Bonilla por la suma de \$ 10.000 abonada en ese acto, (iii) que a su vez Miyazono no exhibió, documentación respaldatoria de la compra de las restantes acciones vendidas; (iv) que transcurridos 8 meses vendió tales acciones en la suma de \$ 2.000.000, tratándose de una sociedad que no había desarrollado actividad alguna por falta de capital de trabajo y ni estaba inscripta ante los registros de la AFIP y de la Inspección General de Justicia; (v) que el comprador fue Bolland y Cía. S.A. de la cual el señor Miyazono era director titular y cuyos accionistas, eran Ostry y Priú; y (vi) que la firma adquirente declaró no disponer de ninguna información acerca de Lofirme S.A con excepción del domicilio legal, por otra parte coincidente con el del señor Mattera firmante de los Estados Contables de Bolland y Cía S.A.

11) Que con relación a Transalud S.A., en el acto administrativo se cuestiona la operación de venta de las acciones por parte de Miyazono, en razón de que ésta se habría producido a sólo tres meses de constituida la sociedad y a un precio 834 veces mayor que el valor original "lo que constituye una sobrevaluación injustificada que no refleja la realidad económica, por cuanto la firma ni siquiera había iniciado operaciones a la fecha de la venta, ni tampoco se habían

producido cambios patrimoniales que lo avalaran" (fs. 558). A ello agregó que los estados contables, tanto a la fecha de la enajenación, como así también todos los posteriores, arrojaron resultados negativos, que fueron absorbidos con aportes irrevocables, en su mayoría provenientes del señor Miyazono, lo que consideró inexplicable pues su participación accionaria se había reducido al 10% tras la venta efectuada inmediatamente después de constituida la sociedad.

Finalmente, consideró "por demás llamativo" que tanto en el caso de Lofirme S.A. como en el de Transalud S.A. las acciones vendidas por el Sr. Miyazono confluyeron directamente en un mismo comprador: Bolland y Cía S.A. quien, a su vez, transfirió la totalidad de la inversión a sus accionistas o miembros del directorio.

12) Que a raíz de tales consideraciones, el organismo recaudador impugnó las rentas exentas declaradas por Miyazono -\$ 2.000.000 por la venta de las acciones de Lofirme S.A. y \$ 3.995.000 en lo referente a las de Transalud S.A.- y las consideró diferencias patrimoniales no justificadas del período fiscal 1997, más un diez por ciento en concepto de renta dispuesta o consumida, con sustento en el art. 18 de la ley 11.683.

13) Que -como se señaló supra- con relación a este aspecto de la litis, la decisión de la cámara, en tanto se funda en la dogmática afirmación de "que en modo alguno resulta suficiente que existan indicios que logren crear presunciones en contra de la existencia y legitimidad de las operaciones de venta de las empresas referidas" (fs. 956) sin dar argumentos que sustenten tal aseveración y sin considerar las concretas razones dadas por el organismo recaudador a fin de negar a los ingresos obtenidos por el fallido el carácter de rentas exentas (fs. 956) presenta deficiencias similares a las señaladas anteriormente en el considerando 8°.

14) Que por último, con referencia a la causa penal -invocada por el fallido- en la que se investiga la posible comisión de uno o más delitos de evasión tributaria previstos en la ley 24.769, el Tribunal coincide con lo señalado por la señora Procuradora Fiscal en cuanto a que lo decidido en tales actuaciones no condiciona la procedencia de la presente verificación de créditos -en la que no es objeto de examen la eventual conducta delictiva del fallido- ya que aun el sobreseimiento definitivo en aquella causa sólo descartaría la imputación de que el acusado hubiese procedido con culpa capaz de fundar una condena por los aludidos delitos. En tal sentido, cabe agregar que en la sentencia dictada por el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico nº 6 -obrante en copia a fs. 921/936- se señaló la distinción entre los medios de prueba y "paradigmas legales" que son aceptables para tener por configurado el hecho imponible y determinar el impuesto - inclusive mediante la construcción de presunciones- pero que no son extrapolables al campo penal como único sustento de una imputación de esa naturaleza, pues a tal fin son necesarios otros elementos de prueba que permitan acreditar la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expresado en el presente. Notifíquese y devuélvase. ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAÚL ZAFFARONI (en disidencia)- CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA



M. 2116. XLII.  
Miyazono, Ricardo s/ quiebra s/ incidente de  
verificación por Fisco Nacional A.F.I.P.

DISI-//-

-//-DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON E. RAÚL ZAFFARONI

Considerando:

Que el recurso extraordinario es inadmisibile (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, se desestima el recurso planteado. Notifíquese y devuélvase. E. RAÚL ZAFFARONI.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por la **AFIP - DGI**, representada por la **Dra. Natalia Verónica Perlo**, con el patrocinio letrado de las **Dras. Ana Cecilia Di Stefano y Mariel Cassou**.

Traslado contestado por **Enrique H. Kiperman (Síndico)**, con el patrocinio letrado del **Dr. Horacio Ángel Lamas; Ricardo Miyazono, por derecho propio**, con el patrocinio letrado del **Dr. Julián Subias; Juan Carlos Pratesi (h), en representación de los terceros citados, Raquel E. Oddone de Ostry, Norberto Priú, Bolland & Cía S.A y Chevron San Jorge SRL**, con el patrocinio letrado del **Dr. Daniel Roque Vítolo**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial (Sala B)**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial n° 18, Secretaría n° 35**.

Para acceder al dictamen de la Procuración General de la Nación  
ingrese a:

[http://www.mpf.gov.ar/dictámenes/2009/beiro/1/m\\_2116\\_1\\_xlii\\_miyazono.pdf](http://www.mpf.gov.ar/dictámenes/2009/beiro/1/m_2116_1_xlii_miyazono.pdf)

Verificación de créditos - Administración Federal de Ingresos  
Públicos - Principio de la realidad económica - Donación -  
Regularización impositiva - Simulación