Informe firma conjunta

Número: IF-2021-125570903-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Diciembre de 2021

Referencia: Voc XI. Expediente N° 37.664-I caratulado “Moreno María Mercedes s/ apelación”. Sentencia

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente **N° 37.664-I** caratulado **“Moreno María Mercedes** s/ apelación**”**

La Dra. O´Donnell dijo:

I.- La Sra. María Mercedes Moreno interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 91/2013, dictada el 29 de abril de 2013 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determinó de oficio su obligación frente al impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2006 y 2007, intimándole el ingreso de $25.239,15, más intereses resarcitorios (art. 37, ley), y se le aplicó una multa de defraudación de $45.969,15, (art. 46, ley).

Relata que los meses de enero de 2006 y de febrero de 2007 recibió préstamos en dinero en efectivo de U$S20.000 y U$S10.500, respectivamente, por parte de su hija, la Sra. María Machmar, que a esa fecha estaba casada con el Sr. Juan José De Acha, que a esa fecha residían en Alemania.

Explica en su recurso que el dinero prestado provenía tanto de los ahorros que su hija tenía en nuestro país, como de los ingresos que tanto ella como su yerno obtuvieron como consecuencia de sus respectivos trabajos en relación de dependencia en Alemania; que el dinero lo trajeron personalmente encima en sus frecuentes viajes a nuestro país, nunca más de U$s10.000 cada vez y cada uno.

Agrega que en el año 2009 cobró un crédito, según acredita con las Escrituras Nros. 1104 y 1105, y devolvió parcialmente el préstamo por U$S12.000 y aclara que los U$S18.500 restantes fueron devueltos el 11 de diciembre de 2010.

Sostiene, en consecuencia, la improcedencia de la presunción de incremento patrimonial no justificado aplicada por el juez administrativo con indicio en la falta de prueba sobre los préstamos declarados, considerando para ello que:

1.- durante los años 2006 y 2007 no atravesaba una buena situación económica, no contaba con ingresos para poder solventar los gastos para su consumo personal y, a su vez, se encontraba a la espera del resultado del juicio caratulado "*Moreno Klappenbach de Machmar, Mercedes María c/ Moreno de Gigena, Margarita María y/o s/ Acción Revocatoria*", en trámite ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial N° 6 de San Isidro, Provincia de Buenos Aires.

Manifiesta que estimaba que ese juicio iba a tener un resultado favorable a corto plazo pero que se demoró y le generó aún más gastos, y que la única razón por la cual le pidió dinero prestado a su hija fue para poder afrontar gastos de consumo personal y no para incrementar su patrimonio.

2.- en cuanto al ingreso de los fondos al país, cuenta que su hija y su yerno hicieron numerosos viajes y que dejaban dinero en su custodia ya que pensaban regresar al país. Calcula que entre los años 2005 y 2007, podría haber ingresado U$S40.000 sin necesidad de efectuar declaración aduanera alguna, y que una cifra igual podría haber ingresado su yerno.

Alega que aportó documentación respaldatoria de la entrega del dinero que le hizo su hija (recibos) y que en este tipo de operaciones la jurisprudencia no exige formalidades como, por ejemplo, la instrumentación del préstamo por escrito ni la fecha cierta, puesto que se trata de mutuos entre familiares (hija a madre, en el caso).

3.- en cuanto a la capacidad económica de su hija para prestar, sostiene que con la declaración jurada de haberes aportada como prueba acreditó el cumplimiento a dicho recaudo.

Explica que la hija se fue a vivir a Alemania con el Sr. Juan José De Acha en el año 2005, que durante los años que residieron en el exterior convivieron bajo el mismo techo, que ambos obtuvieron ingresos por su trabajos en relación de dependencia y que de las declaraciones juradas presentadas por su hija ante el Fisco Alemán surge que obtuvo una ganancia de €30.000 aproximadamente.

En adición a ello, dice que se casaron en 2008 y que su yerno trabajaba en marcas y patentes de la Comunidad Europea y que tenía ingresos muy superiores a los de su hija.

4.- en cuanto a la devolución del préstamo, dice que no encuentra el recibo que firmaron con la hija porque se perdió en una mudanza, pero que por las razones expuestas en el punto anterior, pudo no haberse firmado sin que ello le sea reprochable. No obstante ello, ofreció como prueba el testimonio de su hija, que fue rechazado en sede administrativa.

Sostiene que la devolución también fue posible con los ingresos cobrados en las actuaciones "*Moreno, Marcelo y Otros s/ Constitución Tribunal Arbitral"* (Expte. Nro. 55614) en trámite ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial N° 12 del Departamento Judicial de San Isidro, donde tenía un crédito a su favor por U$S178.000.

Concluye así que probó que el préstamo fue utilizado para su propio sustento, que tanto su hija como su yerno tenían capacidad para prestarle, que devolvió los fondos, por lo que considera mal aplicada la presunción del art. 18, inc. f) de la ley 11.683 y solicita que se revoque la Resolución.

II.- A fs. 49/58 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, solicitando que se confirme la Resolución, con costas.

III.- A fs. 108, se abre la causa a prueba, haciéndose lugar a la informativa ofrecida dirigida a la Dirección

Nacional de Migraciones, que no contesta, y al Registro Provincial de las Personas, obrando su contestación a fs. 66 en la que adjunta la copia certificada de la partida de matrimonio de los Sres. María Machmar y Juan José De Acha.

En cuanto a la declaración testimonial de la Sra. María Machmar, la misma fue rechazada por improcedente (conf. art. 427 C.P.C.C.N.)

IV.- A fs. 83 se hace saber a las partes la integración de la Sala y se clausura el período probatorio. A fs. 86 se elevan los autos a su conocimiento y se ponen para alegar a fs. 89. A fs. 93/96 obra el escrito presentado por la representación fiscal. Por último, a fs. 99 quedan en estado para dictar sentencia.

IV.- Corresponde analizar los agravios que la Sra. Moreno dirige contra la Resolución.

Los ajustes en ella notificados se originan en la aplicación de la presunción de incremento patrimonial no justificado prevista en el art. 18, inc. f) de la ley 11.683 a los pasivos que consignara en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2006 y 2007, supuestamente contraídos con su hija.

Para así proceder, primero la fiscalización y luego el juez administrativo, tuvieron en cuenta que respecto de los fondos prestados, la Sra. Moreno no pudo demostrar ni su ingreso desde Alemania al país, ni haberlos recibido de parte de su hija, ni la fecha de la entrega; tampoco probó por ningún medio haberlos devuelto a su hija. No consideró tampoco probada la disponibilidad del dinero en cabeza de la acreedora, ni la fuente de generación de recursos para devolverlos, en definitiva, según éste, la contribuyente no rindió prueba, ni siquiera mínima, con la que justificar la operatoria.

Cierto es que cuando se invocan préstamos entre familiares, la rigurosidad de la prueba no es la misma que cuando se trata de entes independientes, pero ello no implica tenerlos por probados con las meras alegaciones del contribuyente sobre su existencia. Es decir que, aún tratándose de operaciones entre familiares siempre es necesario una prueba que indique un mínimo de verosimilitud que lleve a la convicción que realmente hubo un préstamo de dinero, de modo de descartar que no se trata de fondos que en algún momento fueron sustraídos a la tributación.

Por ello, aún cuando la operatoria tenga lugar entre familiares, recae sobre el contribuyente el deber de rendir alguna prueba que de cuenta de la existencia de la operación que pretende invocar con efectos en sus declaraciones juradas, así como también de su magnitud, tal lo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha exigido desde antiguo y en forma constante, vgr. *Fallos* 289:514, carga que responde al sistema de autodeterminación de la obligación tributaria que rige en el procedimiento nacional.

Ha dicho la Excma. Cámara en más de una oportunidad que *"…tratándose de préstamos entre ascendientes y descendientes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a falta de instrumentos públicos o privados con fecha cierta que lo acrediten, para demostrar su realidad ha de probarse por otros medios la secuencia completa de la operatoria, en cuyos pasos debe intervenir, al menos respecto de uno, alguna documental cuya fecha resulte demostrada. Es decir, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, su aplicación por parte de este último y, si fuera del caso, su posterior restitución"*.

En el caso, la prueba aportada tanto en sede administrativa como en esta sede, consistió en primer lugar en la copia simple de recibos por las sumas entregadas en efectivo por U$S20.000 (15.1.2006) y U$S10.500 (12.2.2007).

Además, se aportó la siguiente: copia del certificado de nacimiento y del pasaporte de la Sra. María Machmar, así como también de la liquidación de los salarios que percibiera por su trabajo en Alemania en el período fiscal 2007 -por un total de Euros 29.948-; copia del documento y del pasaporte del Sr. Juan José De Acha, así como de la libreta de matrimonio y de la constancia de celebración de ceremonia religiosa del obispado de San Isidro de la unión entre ambas personas.

Obra también en las actuaciones copia de escrituras por operaciones efectuadas por la recurrente con posterioridad a los períodos fiscales que aquí se dirimen que dan cuenta de la percepción de ingresos.

Corresponde ahora analizar si la documentación aportada posee verosimilitud suficiente para justificar la existencia de los préstamos de la Sra. Machmar a la Sra. Moreno que declaró como pasivos en sus declaraciones juradas y la respuesta es negativa.

Con dichos elementos lo que acreditó la Sra. Moreno de Klappenbach es que tiene una hija, María Machmar, que se casó con el Sr. Acha, y que ambas personas vivieron y trabajaron durante un tiempo en Alemania, que le generaron ingresos, en el caso de la Sra. Machmar, que es la única persona que aquí interesa por ser quien la recurrente declaró como acreedora, por Euros 29.948 en el año 2007.

Y si bien puede considerarse que la hija, dada su actividad laboral y la capacidad de ahorro que pudo haber tenido por vivir en un hogar en el que su pareja también percibía un sueldo, en ambos casos en Euros, además, tenía capacidad financiera para hacer los préstamos de dinero a la madre, no se ha acompañado prueba alguna que demuestre la efectiva entrega del dinero, ni su afectación al destino que invoca la recurrente, esto es, que solicitó dinero prestado para pagar gastos de consumo personal que de otro modo no podría haber solventado. En otras palabras, aunque pudo hacerlo, no rindió la recurrente ninguna prueba de las dificultades financieras alegadas, ni de los gastos que dice que pagó con el dinero que le prestó su hija, prueba que, ante la falta de otros elementos que caracterizan a una operación de préstamo, pudo haber dado verosimilitud a la realizada.

Lo anterior, en el caso que aquí se analiza y decide, resulta de particular relevancia porque es la propia recurrente la que relata en su presentación que tenía en los años 2006 y 2007 actividad comercial y créditos a cobrar en juicios que a esa fecha estaban en trámite, además que era socia gerente en una empresa, por lo que recaía con mayor intensidad el deber de demostrar que los pasivos que consignó en sus declaraciones juradas no correspondían en realidad a erogaciones que realizó con ingresos sustraídos a la tributación que es, en definitiva, el objetivo de la presunción del art. 18, inc. f) de la ley 11.683.

Tampoco los fondos correspondientes a los pasivos han sido probados con las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales, ni con ningún elemento, pretendiendo así la recurrente que este Tribunal admita sus agravios meramente por sus dichos.

En definitiva, lo que al no encontrarse con elementos probatorios necesarios y suficientes que permitan demostrar la existencia de los pasivos y encontrándose debidamente fundada la aplicación de la presunción del art. 18, inc. f) de la ley 11.683 a los mismos, corresponde confirmar la Resolución apelada, tanto en cuanto al capital como a los intereses resarcitorios intimados en ella -sobre los cuales, además, la recurrente no ha formulado agravios específicos-, con costas.

V.- Por último, respecto de la sanción de defraudación aplicada en la Resolución con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 y valiéndose de las presunciones de dolo establecidas en el art. 47, incs. a), b) y c), si bien la recurrente no ha expresado agravios concretos, se encuentran configurados los elementos objetivo, dado por la presentación de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2006 y 2007 en forma inexacta,

y subjetivo, a partir de los préstamos simulados para justificar los ingresos omitidos de declarar en las mismas, por lo que las presunciones de dolo han sido debidamente aplicadas y las sanciones son en consecuencia legítimas.

VI.- Por las razones expuestas, se confirma la Resolución N° 91/2013, en todas sus partes, con costas.

El Dr Martín y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar la Resolución N° 91/2013, en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por su actuación en autos en la suma de $2.538 por la representación procesal y de $6.346 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes en la primera y segunda etapa, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $4648 equivalente a 0,75 UMA, y por el patrocinio letrado la suma de $11.620 equivalente a 1,89 UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la actividad desarrollada en la tercera etapa, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y oportunamente archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.27 13:13:46 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.27 13:47:37 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.27 13:47:57 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.27 13:47:57 -03:00