República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe firma conjunta

Número: IF-2021-91358053-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Septiembre de 2021

Referencia: REF. EX-2021-07879420-APN-SGAI#TFN- BRUNACCI, MARCELO -SENTENCIA- (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2021-07879420-APN-SGAI#TFN, caratulado “BRUNACCI, MARCELO s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I -Que mediante la RE-2021-07866402-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra dos resoluciones dictadas el 10 de diciembre de 2020 por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la AFIP-DGI. En una de ellas, se determinó el Impuesto a las Ganancias, por el período fiscal 2015, reclamando gravamen a ingresar más accesorios; en la restante, se ajustó el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01/2015 a 12/2015 inclusive, intimando tributo y liquidando intereses. Finalmente, en ambos actos se aplicó una multa equivalente a tres veces el tributo de acuerdo con lo fijado por los artículos 46, 47 inc. a) y b) de la ley de rito fiscal.

Sostiene que la decisión unilateral del Fisco Nacional en la valoración y/o rechazo de las pruebas se contradice con el espíritu impuesto al derecho administrativo, limitando el derecho de defensa en juicio y el debido proceso del contribuyente previsto en el artículo 18 de la Constitución Nacional. Si bien reconoce que confeccionó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2015 en las que se produjeron errores e inexactitudes de forma involuntaria, destaca que dichos equívocos son atribuidos a la falta de asesoría contable para confeccionar las declaraciones juradas, por lo que no existió conducta dolosa de su parte.

Respecto del ajuste por acreditaciones bancarias en exceso, hace especial mención a las pruebas aportadas que respaldan el origen de los fondos depositados, esto es la venta de un inmueble de su cónyuge y parte de dicha suma depositada en la cuenta de la recurrente, lo que explica el aumento de fondos cuestionado. En idéntico sentido, manifiesta que se encuentra justificada la cesión de derechos fiduciarios y la compra de moneda extranjera con los fondos de su caja de ahorro en pesos.

Sobre las sanciones aplicadas, sostiene que las diferencias detectadas por la fiscalización en las

declaraciones juradas fueron producto de errores propios en su confección y no originadas con intención de defraudar, engañar u ocultar para no ingresar los tributos en su justa medida. Trae a colación que si bien el método presuntivo puede utilizarse para proyectar la existencia de operaciones marginales en la determinación de oficio sobre base presunta, no resulta posible utilizar estas proyecciones para aplicar las sanciones, ello por cuanto solo pueden aplicarse a omisiones comprobadas sobre base cierta. Cita, entre otros, los precedentes de “Mazza, Generoso y Mazza Alberto” y “Montenegro Hermanos SA” en apoyo de su postura, remarcando además que en el ámbito administrativo, dicha jurisprudencia ha sido incorporada a la Instrucción General AFIP 6/2007.

Por último, en atención a la situación planteada y teniendo presente los principios de economía y celeridad procesal, propone que con el traslado del recurso al Fisco Nacional, la posibilidad de conciliar el proceso haciendo procedente la deuda determinada por el contribuyente proponiendo imponer las cosas por su orden.

Ofrece prueba. Hace reserva de caso federal. Solicita que se deje sin efecto las determinaciones practicadas en todo o en lo pertinente, con costas.

II.- Que mediante la IF-2021-29946425-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Expone que a raíz de la fiscalización realizada se detectaron diferencias no justificadas entre los depósitos bancarios debidamente depurados y sus ventas, teniendo en vista lo previsto por el artículo 18 inciso g) de la ley 11.683. Indica que de las pruebas recolectadas se observó que los depósitos bancarios superaban los montos de ventas declarados por la actora en el año 2015, constatándose que el recurrente había presentado en forma inexacta las declaraciones juradas en el Impuesto a las Ganancias e IVA, provocando el consecuente perjuicio fiscal. Aduce que quedó demostrada la existencia concomitante de una serie de indicios graves, precisos y concordantes que llevan a presentar un cuadro serio de reparos respecto de la omisión de ventas las cuales no fueron registradas, sin que la actora, haya probado en contrario.

Respecto a la liquidación de intereses resarcitorios, solicita su confirmación atento a que la actora no ha formulado agravios concretos respecto de su aplicación ni su cálculo.

En cuanto a las sanciones aplicadas, sostiene la procedencia de las mismas, solicitando su confirmación, por cuanto la actora mediante su conducta maliciosa ocultó su situación impositiva real perjudicando así al Fisco Nacional. Agrega que la conducta imputada a título de dolo bajo la previsión del art. 46 de la ley de procedimiento fiscal se encuentra plenamente acreditada y, que de no existir las labores de fiscalización, jamás se hubiera descubierto la maniobra evasiva del contribuyente sin que la actora haya probado o desvirtuado las imputaciones formuladas por el Organismo.

Rechaza la propuesta conciliadora efectuada por la actora por improcedente, señalando que en caso de desistir del recurso interpuesto, la actora deberá formalizarlo de la manera prevista en la legislación vigente. Se opone a la prueba ofrecida por la recurrente y acompaña antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal. Solicita se rechace el recurso intentado y se confirmen los actos apelados, con costas.

III.- Que mediante la PV-2021-39507127-APN-VOCX#TFN se abre la causa a prueba haciendo lugar a la prueba informativa ofrecida. Por intermedio de la PV-2021-69777012-APN-VOCX#TFN se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “D”. A través de la IF-2021-73727126-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para alegar, haciendo uso de tal derecho ambas partes, agregándose las pertinentes presentaciones, las que obran agregadas en autos (vide IF-2021-80091176-APN-DTD#JGM e IF-2021-82587268-APN-DTD#JGM). Finalmente, por IF- 2021-90727238-APN-VOCX#TFN se pasan los autos para dictar sentencia.

IV- Que en primer lugar, cabe referirse a los agravios invocados por la actora en cuanto a que la Administración no le ha permitido producir la totalidad de la prueba ofrecida ni ha hecho análisis de la aportada durante la fiscalización, violando su derecho de defensa.

Sobre la denegación en sede administrativa del ofrecimiento de ciertas pruebas, nuestro más Alto Tribunal tiene dicho que"…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 247:52, 267:393) siendo también doctrina de este Tribunal que las medidas no admitidas durante el trámite de determinación, pueden ser nuevamente ofrecidas ante esta instancia.

Cabe destacar, que de las actuaciones administrativas surge que el Fisco dictó medidas para mejor proveer a los fines de corroborar las manifestaciones vertidas por en el descargo. Ello derivó en la admisión de determinados argumentos efectuados por la contribuyente y a mantener el criterio por otros ajustes practicados, reliquidando las sumas correspondientes al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2015 (vide Cpo. Medidas para Mejor Proveer, fs. 19/24). Todo lo cual demuestra que se realizó una valoración de los elementos producidos en sede administrativa, sin perjuicio de la discrepancia de criterios existente al respecto.

A su vez, se desprende de estas actuaciones que la recurrente ejerció en plenitud su derecho de ofrecer prueba, con lo cual no se vislumbra restricción alguna a su derecho de defensa.

Que las resoluciones impugnadas fueron dictadas con fundamento en circunstancias de hecho y derecho, es decir, que no sólo se han cumplido con los requisitos externos de validez sino que se han valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que la presupone, más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al valorarlas, cuestión que debe ser analizada en el momento de resolver la cuestión de fondo. En efecto, los argumentos de la actora objetan el criterio fiscal, lo que en realidad, integra el fondo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver

Que en función de lo expuesto, corresponde desestimar las defensas tratadas en este punto. Cabe señalar que por la cuestión analizada precedentemente, no procede la imposición de costas toda vez que la misma no fue formulada como de previo y especial pronunciamiento, ni tampoco se le otorgó tal carácter (conf. CSJN in re "Bolland y Cía. SA c/DGI", sentencia del 21/2/13).

V- Que del Informe Final de Inspección (fs. 67/78 cuerpo Ganancias anexo al IF-2021-30169259-APN-DTD#JGM) surge que la fiscalización bajo O.I. N° 1.581.542 tuvo como antecedente la O.I N° 1.462.983 (vide anexo al IF-2021-30165916-APN-DTD#JGM), en la que se planteó la hipótesis de verificar los ingresos por la recurrente declarados ante una posible omisión de los mismos, atento a las acreditaciones bancarias, compra de moneda extranjera y consumo con tarjeta de crédito.

Que en ese marcó se le solicitó cierta documentación: a) actividad desarrollada; b) domicilios comerciales; c) cuentas bancarias con las que operaba; d) extractos bancarios correspondientes al período 01/2015 a 12/2015; e) IVA Compras e IVA ventas por el mismo período. Frente a ello, el recurrente contestó informando las cuentas con las que operaba y exhibiendo extractos bancarios, además de detallar los bienes registrales que poseía; comprobante de depósito en su caja de ahorros, invocando la venta de una propiedad; contrato de cesión de derechos fiduciarios; y nota informando que su actividad era la compra y venta de purificadores de agua.

Posteriormente, el contribuyente manifestó que su cónyuge, la Sra. Sabrina Corrado vendió una propiedad y

depositó el importe proveniente de la misma en su cuenta de caja de ahorro en dólares a efectos de cubrir gastos de su casamiento; aportando la libreta de matrimonio donde consta que contrajo nupcias el 2/12/2015. Asimismo, acompañó fotocopia de boleto de compra-venta de fecha 16/11/2015 sin fecha cierta donde surge entre sus cláusulas que el monto de la operación es de U$D 45.000 y, luego, la escritura de fecha 18/12/2015 donde surge que la venta se realizó por la suma de $400.000 pesos, abonándose en ese momento dicha suma. Finalmente, aportó copia sin firmar de una conciliación laboral entre su esposa y Escuela Argentina del Oeste del 23 de abril de 2015(vide fs. 110/132 cuerpo anexo al IF-2021-30166678-APN-DTD#JGM).

Que en lo aquí interesa, el Fisco cursó requerimiento al Banco BBVA Francés S.A. a los fines de que informe sobre las cuentas bancarias que el aquí recurrente posee en la entidad. Ello así, se informó sobre la titularidad de una cuenta corriente en pesos, una caja de ahorro y otra en dólares, todas de carácter unipersonal, aportándose extractos de las misma e indicando que no se registraron depósitos de cheques en el período comprendido entre enero a diciembre de 2015 (fs. 3 a 140 Cpo. Circularización Bancos- anexo al IF-2021-30167568-APN-DTD#JGM). Que a partir de los datos colectados, se procedió a realizar la sumatoria de acreditaciones bancarias depuradas, las que resultaron superiores a las ventas informadas por el Impuesto a las Ganancias 2015 (vide fs. 143/146 Cpo. Circularización Bancos- anexo al IF-2021-30167568-APN-DTD#JGM).

En virtud de ello, se cursó un nuevo requerimiento a la actora solicitando la siguiente información: a) Explique las diferencias entre los ingresos declarados en el Impuesto a las Ganancias e IVA el período fiscal 2015; b) presente papel de trabajo conteniendo la depuración de las acreditaciones bancarias del período fiscal 2015; c) aporte documentación relacionada con la adquisición de títulos públicos período fiscal 2015; d) aporte documentación relacionada con un contrato de fideicomiso invocado indicando fecha de adquisición, venta y forma de pago.

En respuesta a dicho requerimiento, la contribuyente informo que: 1) Desconoce la diferencia entre ingresos declarados en IVA y ganancias período 2015 por no contar con un asesor contable y que no posee documentación al respecto; 2) respecto de las acreditaciones en su cuenta, dijo no poseer otra documental a la ya aportada oportunamente; 3) en cuanto a la adquisición de títulos públicos, informa que tuvieron su origen en la venta de un inmueble de su propiedad ingresando los fondos en la cuenta del Banco Francés y operándolo a través de la misma entidad; 4) respecto del fideicomiso, indicó que se adquirió en el año 2010 y la “cesión de derechos” se hizo en el año 2015, recibiendo como pago la suma de $75.000 en efectivo y cuotas que fueron acreditadas en su cuenta (vide instrumento obrante a fs. 93/99 obrante del archivo adjunto al IF-2021-30166289-APN-DTD#JGM).

En virtud de ello, el Fisco consideró que no surge acreditación de fecha cierta de la cesión del fideicomiso, ni la acreditación en cuenta de los respectivos pagos.

Asimismo, se puntualizó que no se observó en las bases del organismo operatorias con moneda extranjera en la fecha en que fueron realizados los depósitos en caja de ahorro en dólares, siendo que el Sr. Brunacci los atribuye a la venta de una inmueble propiedad de su esposa, cuyo pago fue en pesos según surge de la escritura pública. Al respecto, destaca el Fisco que las acreditaciones detectadas en la caja de ahorro en dólares fueron depósitos en moneda extranjera.

Ello así, se proyectó el ajuste de las mayores acreditaciones bancarias depuradas respecto de las ventas declaradas aplicando la presunción prevista en el artículo 18 inc. g) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif).

Que a raíz del descargo efectuado por la actora, se ordenó la producción de medidas para mejor proveer, resultando que no se pudo acreditar la transferencia bancaria relativa al contrato de cesión de derechos

fiduciarios, concluyendo que no se puede determinar el origen del mismo para la determinación de ingresos. Por su parte, se admitió como deducciones en el Impuesto a las Ganancias lo dispuesto en el art. 23 de la ley del gravamen, gastos por tarjeta de crédito y por retenciones y percepciones conforme al régimen establecido por la RG 3550; practicándose a tales efectos, la re liquidación pertinente.

VI - Que de la reseña de las actuaciones seguidas por el ente fiscal, se evidencia que los ajustes practicados en el IVA y Ganancias se basaron en las diferencias no justificadas entre los depósitos debidamente depurados y sus ventas teniendo en vista lo previsto en el artículo 18 inciso g) de la ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus modif.), concluyendo la fiscalización que –de la prueba recolectada - los depósitos bancarios superaban los montos de ventas declarados por la recurrente durante el período fiscal 2015 presentando.

Es importante recordar que la inspección tributaria opera como una colección de datos, es decir, se trata de una actividad administrativa cuyo presupuesto es la atribución de una potestad de comprobación encaminada a la búsqueda de hechos y datos que ignora el Organismo Recaudador, que le permitan establecer la corrección o inexactitud de lo declarado por el contribuyente; ello se corresponde con el sistema de autodeterminación que rige en nuestro país, donde la ley de procedimiento tributario le otorga al Fisco Nacional amplias facultades para verificar los datos contenidos en las declaraciones juradas confeccionadas por los contribuyentes y/o responsables, recayendo sobre los contribuyentes y terceros, el deber de colaboración con el organismo fiscal, puesto que, como sostiene Jarach, todos los administrados tienen un deber general de colaborar con la Administración, de modo tal que esta pueda cumplir con las funciones de interés público que le han sido encomendadas (Dino Jarach, "Curso de Derecho Tributario", Ed. Cima, 1980, pág. 310).

En esta línea y respecto a la razonabilidad de la utilización de los depósitos bancarios como indicio representativo de ingresos, cabe poner de resalto que inveteradamente, incluso previo a la sanción de la ley 25769 (BO: 17/11/2003) que incorporó a éstos como presunción en el art. 18, se ha reconocido su procedencia, quedando así plasmada su conexión normal con el hecho imponible (conf. CNACAF, Sala III in re: "Chacra Aldelmassih -TF 14532-I- c/DGI" del 1/2/2000).

Asimismo el artículo agregado a continuación del 18 de la ley de ritos fiscal, establece que el juez administrativo podrá determinar los tributos sobre base presunta cuando se adviertan irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones y, en particular, cuando los contribuyentes o responsables: “…. c) Incurran en alguna de las siguientes irregularidades: 1. Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración de los costos”.

En virtud de lo expuesto, debe adelantarse que, en el caso concreto, no se vislumbra que la presunción utilizada por el organismo recaudador haya resultado arbitraria.

VII- En tal sentido cabe recordar que la Alzada tiene dicho que frente al indicio de un exceso de depósitos con relación a las ventas declaradas, es el contribuyente quien debe demostrar fehacientemente la veracidad de esas operaciones, el origen de las sumas depositadas en sus cuentas bancarias y las razones que motivaron su marginación del gravamen (cfr. Sala IV de la CNACAF in re “Musso Élida Ángela c/ DGI”, sent. del 18/3/14).

En el caso para desvirtuar el ajuste efectuado el recurrente menciona a los depósitos que hiciera su cónyuge en su cuenta bancaria como resultado de la venta de una propiedad y un acuerdo de conciliación laboral por ella celebrado, un contrato de cesión de derechos fiduciario, la compra de moneda extranjera con montos en la caja de ahorro en pesos.

Al respecto, debe remarcarse que durante la fiscalización el recurrente manifestó que desconocía el origen de las

diferencias entre los ingresos declarados por no contar con asesoría contable y que no poseía documentación de respaldo (fs. 21 actuaciones anexas al IF-2021-30169259-APN-DTD#JGM).

VII.1- En primer lugar, en cuanto a la venta del inmueble por parte del cónyuge, la recurrente en su descargo aportó copia de un boleto de compraventa de inmueble, sin fecha cierta, entre la Sra. Sabrina Beatriz Corrado y la Sra. Mariana Laura Gutiérrez de donde surge de su Clausula Cuarta que el precio pactado para dicha venta se fija en U$D45.000 (dólares estadounidenses) de los cuales U$D13.500 serían entregados en dicho acto a cuenta y precio como principio de ejecución del mismo y el saldo restante de U$D31.500 se entregaran contra firma de la escritura traslativa de dominio (vide fs. 94/95 Cpo. Antecedentes adjunto al IF-2021-30166289-APN-DTD#JGM).

Que de la respuesta a la circularización efectuada a la escribana María Estela Rabolini, ésta acompaña copia de la Escritura N° 456, Folio 1277 de fecha 18/12/2015 correspondiente a una compraventa entre la Srta. Sabrina Beatriz Corrado a favor de la Srta. Mariana Laura Gutiérrez respecto de un inmueble de su propiedad ubicado en la localidad de Villa Luzuriaga, Partido de La Matanza dejando constancia que no le consta la existencia de un boleto de compraventa (vide fs. 7/9 Cpo. Circularización a Terceros anexo al IF-2021-30166999-APN-DTD#JGM). De dicho instrumento, surge que la operación indicada fue realizada por la suma de $400.000 (pesos cuatrocientos mil), dando fe el notario interviniente que recibió dicha suma de manos de la vendedora sirviendo el instrumento público de suficiente recibo y carta de pago.

En este sentido, no puede pasarse por alto que ante la sumas acreditadas en dólares en la cuenta del aquí recurrente contemporáneas a esta operación (fs. 37 Cpo. Ganancias anexo al IF-2021-30169259-APN-DTD#JGM), no surgen de autos otros elementos que permitan acreditar de modo fehaciente que la Sra. Corrado hubiera convertido las sumas percibidas en pesos a dólares estadounidenses por la venta del inmueble de referencia a los efectos de adquirir la divisa norteamericana en la que se realizó el depósito. A mayor abundamiento cabe recordar que mediante la Comunicación " A " 3471 I 08/02/02, del Banco Central de la República Argentina se estableció que las operaciones de cambio sólo podrían efectuarse por entidades autorizadas por el BCRA y que las entidades financieras y cambiarias debían cumplir con los requisitos de registro de las operaciones e identificación de sus clientes, siendo que en los boletos de compra y venta que se adjuntaban a la misma debía constar la firma del cliente; de este modo y siendo que dicha operación se efectuó en vigencia de la citada Comunicación, el actor debió aportar algún documento que demuestre el origen de los fondos, sin que tal constancia haya sido aportada en autos.

Que con relación a las sumas supuestamente derivadas del acuerdo conciliatorio celebrado por su cónyuge –la Sra. Corrado- y la Escuela Argentina del Oeste en el año 2015. En efecto, de las actuaciones administrativas surge que en fecha 23 de abril de 2015 fue homologado por el Tribunal del Trabajo N° 3 del Departamento Judicial de La Matanza el acuerdo conciliatorio que entre la Sra. Corrado (actora) y la Escuela Argentina del Oeste (demandada), el cual la primera aceptó el ofrecimiento de la suma de $75.000 pesos los cuales serían abonados del siguiente modo: 6 cuotas iguales y consecutivas de $12.500 a pagar los días 6/5/2015; 8/5/2015; 8/7/2015; 10/8/2015; 10/9/2015 y 9/10/2015(vide fs. 128/132 cuerpo anexo al IF-2021-30166678-APN-DTD#JGM).

En este sentido, cabe destacar que de la depuración efectuada por el Organismo (vide fs. 35/37 actuaciones adjuntas al IF-2021-30169259-APN-DTD#JGM) no surge que en el lapso comprendido entre los meses de mayo a octubre del año 2015 –esto es, el período de tiempo en donde debieron concretarse el cumplimiento de las cuotas y, posteriormente, los depósitos que pretende justificar la actora- exista un nexo entre las diversas sumas obrantes en la cuenta bancaria del actor y los supuestos depósitos efectuados por su cónyuge producto del acuerdo conciliatorio, ello por cuanto no obran en autos comprobantes respaldatorios de operaciones de depósito o de

transferencia bancaria de la cuenta N°051-00132241/5 del Banco Santander Rio cuyo titular es la Sra. Corrado (vide fs. 113/118 Cpo. Antecedentes anexo al IF-2021-30166678-APN-DTD#JGM).

VII.2- Cabe referirse en este punto sobre el contrato de cesión de derechos fiduciarios que habría motivado depósitos bancarios.

Que dicha parte manifiesta tanto en su escrito de recurso como oportunamente en su descargo que el mismo fue adquirido en el año 2010 y la "cesión de derechos fiduciarios" se realizó en el año 2015.

Que obran en las actuaciones administrativas el "Contrato de cesión de derechos fiduciarios" acompañado por la actora de donde surge que tanto el Sr. Marcelo Brunacci como la Sra. María Lorena Gamarra suscribieron en el año 2009 un contrato de fideicomiso denominado "Fideicomiso Horizontes al Sur" el cual otorgaba derechos y obligaciones fiduciarios sobre un lote ubicado en el Partido de Pte. Perón, Provincia de Buenos Aires.

Que de su cláusula tercera, surge que la parte cedente –Sres. Brunacci y Gamarra- le transfiere a la parte cesionaria –Sra. Silvana Lujan Suarez- todos los derechos y obligaciones sobre el mismo a cambio de un precio total de $180.000 (pesos ciento ochenta mil) a pagar de la siguiente forma, $75.000 en efectivo en dicho acto y los restantes $105.000 en doce (12) cuotas mensuales consecutivas de $8.750 abonando la primera en el mes de octubre de dicho año (vide fs. 48/49 Cpo. antecedentes adjuntos al IF-2021-30166289-APN-DTD#JGM).

Que de la prueba producida en autos, surge que Caputo Hnos. suscribió el contrato de fideicomiso de fecha 27/7/2009 y "se notificó de la cesión de fecha 8/9/2015 en tal carácter", aclarando que la cesión se efectuó entre particulares, no teniendo responsabilidad el Fideicomiso ni el Fiduciario sobre la misma, limitándose solo a recibir la notificación (vide IF-2021-50828357-APN-SGAI#TFN)

Por otra parte, surge de la respuesta al oficio brindada por la Sra. Silvana Luján Suárez, que confirma la operatoria y existencia y autenticidad de la documentación recibida aclarando que posee en su poder instrumento de venta con certificación de firmas por escribano público (vide documento incorporado al IF-2021-45869491-APN-DTD#JGM), sin aportarlo.

Que las manifestaciones recibidas no alcanzan para rebatir el criterio fiscal, siendo que en esta instancia tampoco se aportó documentación fehaciente que acredite la transferencia bancaria que el actor alega ni la fecha cierta de la pretendida cesión, lo cual ciertamente impide justificar las diferencias entre las acreditaciones bancarias con los ingresos declarados.

VII.3- En cuanto al ajuste efectuado por la compra de moneda extranjera desde la caja de ahorro en pesos, la recurrente manifiesta que de los extractos bancarios oportunamente acompañados surgía que en fecha 9 de diciembre de 2015 se acreditó en su cuenta de ahorro en dólares (N°126/0621572/0) la suma de U$D1.190, la cual provendría de una operación simultánea con fondos de su cuenta de ahorro en pesos (N° 313/0309905/1) bajo el concepto de "compra-venta de mon, ext.", originando una reducción del saldo de (pesos) $11.697,70 de esta cuenta y la correspondiente acreditación en la otra.

En este sentido, cabe resaltar que el Organismo no objetó la operación practicada sino el origen de los fondos para realizar la misma, situación que la recurrente no ha podido demostrar durante la fiscalización por no contar con la documentación de respaldo, ni ofreció prueba ante esta instancia tendiente a rebatir los argumentos esgrimidos por el Fisco Nacional.

Que en definitiva, tampoco se encuentra justificada la causa fuente de la moneda extranjera adquirida por la contribuyente en el período determinado, debiendo rechazarse el planteo efectuado al respecto.

VII.4 Que no puede soslayarse que las normas exigen que simultáneamente con su gestión, el contribuyente vaya dejando rastros ostensibles de su operatoria, esto es, que emita comprobantes, que incorpore datos a sus registros contables, etc. Son todos hechos exteriores pero de directa relevancia y su control concomitante evita que el contribuyente llegue a la fecha de presentar su declaración con libertad para manejar a su antojo las cifras de todo el período (cfr. García Mullin, Roque: Derecho Fiscal T. XXXVIII, pág. 495).

Que he venido sosteniendo que la necesidad de documentar todos los actos que involucren al contribuyente, sólo redunda en su propio beneficio, a los efectos de evitar que pueda llegar a confeccionarse una determinación alejada de la realidad económica, encontrándose a su cargo, como ya se dijo, la obligación de contrarrestar con pruebas fehacientes, las conclusiones del Ente Fiscal.

Que si bien este Tribunal -conf. art. 164 de la ley de rito- tiene amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, es jurisprudencia pacífica que ello no implica llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de la igualdad procesal, a lo que se agrega que las estimaciones de impuestos efectuadas de oficio gozan, en principio, de legitimidad e incumbe a quien las impugna demostrar fehacientemente los hechos en que sustenta su pretensión .

En virtud de lo expuesto, el método escogido por el Fisco para reconstruir y determinar la materia imponible en autos resultó válido, no existiendo prueba que permita validar que los depósitos bancarios tuvieran un origen distinto a los ingresos que como propios debió declarar impositivamente (cfr. Sala I de la Alzada in re: "Ledesma Amalia" y “Sunblad Manuel Eduardo, sentencias del 26/9/2000 y 07/04/2009, respectivamente).

En efecto, corresponde confirmar los ajustes practicados tanto en el IVA como en el Impuesto a las Ganancias.

VIII.- Que procede también confirmar el cálculo de los intereses resarcitorios efectuada en los actos apelados, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), y que la actora no ha formulado agravios concretos contra su imposición ni tampoco impugnó el método empleado para su liquidación.

IX.- Que resta pronunciarse sobre las sanciones aplicadas.Cabe señalar que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

Que en cuanto a los agravios de la recurrente relativos a que no puede extenderse al ámbito infraccional la utilización de presunciones, estimo pertinente traer a colación lo expuesto por la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al resolver la causa “Italiano, Antonio Alberto”, con fecha 12/02/2008, donde (voto del Dr. Alemany) se expuso que “En el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314... En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas

reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Asimismo, en dicho precedente se expuso (voto del Dr. Morán) que “En lo que respecta a la causa "Montenegro", si bien al momento de acaecer el hecho imponible ya habían sido reincorporadas al texto de la ley 11683 las presunciones del citado artículo (conf. art. 19, L. 23314 - ADLA XLVI-B-1124-), no corresponde efectuar una aplicación mecánica del criterio allí expuesto. Siendo ésta una cuestión relacionada con el ámbito de la prueba, no puede ser ordenada con el carácter de un mandato ineludible. La fuerza vinculante de una presunción queda siempre al buen juicio del órgano que se encuentra en situación de aplicarla; de modo que podría optar por hacerlo siempre que entienda preservados los derechos fundamentales involucrados en el proceso” , para luego agregar que “...ello no puede interpretarse como una prohibición absoluta de aplicar las presunciones de dolo previstas en el citado artículo 47, en la medida en que éstas resulten intrínsecamente razonables, y se encuentren acreditados los hechos que determinan su aplicación. Que, en un sentido acorde, esta Sala tiene dicho que la intención defraudatoria -indemostrable en cuanto estado psicológico condicionante de la voluntad del sujeto- "sólo puede evidenciarse mediante datos objetivos o manifestaciones externas que la pongan de manifiesto, que resultan ser aquellas a las que la ley atribuye ese significado..." ["Las Pirguas SRL (TF 24.592-I) c/DGI" – 31/8/2007]”. En igual sentido la Sala IV de la Alzada in re "Yuviet SA c/Dirección Gral. Impositiva" – 9/6/2005.

Respecto a la Instrucción General (AFIP) Nº6/2007 que fuera alegada por la parte actora, toda vez que dicha normativa “...es de aplicación facultativa para las dependencias en ella comprendidas, ya que las autoriza a ajustarse a lo que allí dispone, pero la aplicación al caso de lo dispuesto en la citada Instrucción General, queda supeditada a una razonable valoración por el Vocal actuante, de las circunstancias fácticas que se presentan en la causa” (conf. “Distribuidora Cosimi S.R.L. s/recurso de apelación” Expte. N° 24.086-I, sentencia del 14/11/2005).

En efecto, con relación a la utilización de las presunciones del art. 47 inc. a) y b), esto es que: "Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11” y “Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible

Que de la reseña efectuada se advierten maniobras de parte de la recurrente tendientes a ocultar su realidad impositiva, lo que concreta tanto el tipo penal imputado como el debido perfeccionamiento de las presunciones del art. 47, las cuales no hubieran sido detectadas de no mediar la fiscalización cursada.

Por lo expuesto, esta juzgadora concluye que se encuentra justificado tanto el encuadre sancionatorio realizado por el Fisco como las graduaciones aplicadas, disponiendo confirmar sendas multas.

X.- Por todo lo expuesto, voto por confirmar los actos apelados en todas sus partes, con costas.

La Dra. O´Donnell y el Dr. Martín dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar los actos apelados en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $194.788 (pesos ciento noventa y cuatro mil setecientos ochenta y ocho) equivalente a 39,13 (treinta y nueve con 13/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $486.970 (pesos cuatrocientos ochenta y seis novecientos setenta) equivalente a 97,82 (noventa y siete con 82/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en autos y el resultado obtenido, conforme Ley 27.423, Acordada N°12/2021 (13/07/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese y notifiquese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.27 10:16:42 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.27 13:40:52 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.27 14:30:52 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.27 14:30:53 -03:00