Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

—SALA IV-

CAF 16663/2017/CA2 SAMPAOLESI MARIA FERNANDA (TF 31185-i) C/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de julio de 2023.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 910/6 vta. el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó, con costas, el planteo de nulidad articulado por la actora y confirmó la resolución 253/07 mediante la que se había determinado de oficio su obligación tributaria frente al Impuesto a las Ganancias –períodos fiscales 2001 a 2004- con más intereses y multas con sustento en los arts. 45 (años 2001 y 2002) y 46 y 47 inc. d, de la ley 11.683 (años 2003 y 2004) Impuso las costas a la vencida.

Para así resolver efectuó las siguientes consideraciones:

a) En cuanto al planteo de nulidad, consideró que no se vislumbraba que el juez administrativo se hubiese apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya incumplido con el procedimiento reglado por la ley 11.683.

b) Con respecto al fondo, ponderó que el método presuncional empleado que había tenido como base los movimientos bancarios no merecía reprobación alguna por cuanto no se observaban irregularidades en el procedimiento empleado por la inspección actuante.

c) En cuanto a los testimonios ofrecidos por la actora, correspondían a los propios involucrados o familiares (como en el caso de los Sres. Kronik, Ortiz de Zárate y Ragone), quienes poseían interés en la cuestión y, al igual que aquélla, no habían ofrecido medios documentales que permitiesen generar una convicción diferente a la planteada por el Fisco. En lo que refería a los dichos recabados, tampoco arrojaban luz sobre lo aseverado por aquélla, atento circunscribirse en términos generales a la operatoria de su actividad, pero sin aportar datos concretos sobre la situación peculiar. Por otra parte, las empresas Arquitectura y Construcciones SA, G & K SA; Cedinsa SA , Ecadat SA y Dimaat SA habían negado conocer o haber efectuado operaciones financieras con la quejosa.

d) Sobre los extractos acompañados por las entidades bancarias, cabía señalar que ellos por sí solos no incorporaban elementos certeros que permitiesen establecer la relación entre las extracciones y los depósitos de las cuentas de su titularidad. En este sentido, la actora no había arrimado prueba alguna que permitiera vislumbrar el seguimiento y cierre del circuito de cada operación vinculada con el movimiento entre sus cuentas, ni había instado la producción del informe pericial contable ordenado por ese tribunal, motivo por el cual se le había dado por decaído el derecho a producirlo.

e) En lo concerniente a los mutuos y gestiones de cobranza mencionados por la contribuyente, se observaba que carecían de fecha cierta. No era suficiente al respecto con explicar la procedencia de los fondos, sino que resultaba indispensable conocer a ciencia cierta las operaciones involucradas y la metodología empleada, a fin de establecer si el impuesto había sido correctamente ingresado, extremo que no se encontraba verificado al no impulsarse las medidas probatorias pertinentes, como el informe contable ofrecido. Dentro de ese contexto, tampoco se advertía mención alguna acerca del porcentaje determinado por la Sra. Sampaolesi para canjear cheques o liberar fondos, y además, en los instrumentos exhibidos no existía constancia que identificase a los emisores de los referidos títulos, imposibilitando al Fisco solicitar información a terceros.

f) Bajo estas condiciones, se vislumbraba una notoria insuficiencia de fundamentación, no sólo porque no había acompañado la documentación respaldatoria pertinente, sino, además porque había considerado que los canjes y cobranzas debían sin más, excluirse del ajuste, aún ante la falta de otros medios de prueba que permitieran demostrar, en forma unívoca la individualización, origen y causa de las operaciones. En este marco, la fecha cierta se presentaba como un elemento coadyuvante que llevaba al rechazo del planteo esgrimido por la actora.

g) En cuanto a los intereses y las multas impuestas, correspondía también su confirmación.

2º) Que, a fs. 922/930 vta. , **la actora** interpuso recurso de apelación contra la mencionada sentencia y expresó agravios, los que fueron contestados por su contraria a fs. 954/962. Asimismo, a fs. 939 apeló los honorarios regulados a los letrados del Fisco por considerarlos altos.

La recurrente efectuó los siguientes planteos.

a) En primer lugar se agravia en cuanto se rechazaron las defensas de nulidad. Sostiene que el Fisco se basa en presunciones y consideraciones erróneas, sin ningún tipo de elemento fehaciente que demuestre la veracidad de las imputaciones efectuadas, por lo que el acto determinativo carece de fundamentación.

b) En cuanto al fondo de la cuestión, afirma que la determinación de oficio efectuada se basó en simples presunciones, sin ningún tipo de sustento y alejadas totalmente de la real situación de su parte. Manifiesta en tal sentido que el método de determinación sobre base presunta es subsidiario y sólo puede ser aplicado ante la imposibilidad total de reconstruir la situación tributaria del contribuyente.

c) Arguye que a través de la prueba testimonial se demuestra la veracidad de sus dichos en cuanto al otorgamiento de préstamos de dinero por medio de descuento de cheques o a cambio de pagarés a futuro, así como también la realización de gestiones de cobranzas de cheques y de extracción de dinero inmovilizado en la época del corralito. En este sentido, los testigos han declarado haber firmado mu-

#29610636#375578602#20230706095120723

tuos y realizado operatorias de este tipo. También se ha acreditado la existencia de juicios ejecutivos en virtud de deudas ocasionados por cheques rechazados.

d) En cuanto a las sanciones aplicadas, sostiene que existe error de derecho como eximente de culpabilidad.

A fs 939 la actora apeló los honorarios regulados a los letrados del Fisco por considerarlos altos.

3º) Que, **en cuanto a los agravios referidos al planteo de nulidad**, corresponde señalar que para su procedencia interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no puede invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar.

A lo expuesto cabe agregar que como lo tiene dicho la CSJN (Fallos 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacioanl no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface ese derecho fundamental, ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, pudiendo ofrecerse todas las pruebas que hacen a su derecho.

En mérito de las consideraciones expuestas y toda vez que la actora no demostró la existencia de un perjuicio concreto corresponde rechazar los agravios esgrimidos al respecto.

4º) Que, en cuanto al fondo, cabe señalar que, conforme surge de autos, en virtud de los procedimientos de auditoria practicados, se advirtieron diferencias entre los ingresos consignados en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias y las acreditaciones bancarias, debidamente depuradas, de las cuentas de titularidad de la actora.

5º) Que, es preciso señalar que, según los arts. 16 y 18 de la ley 11.683, vigente al momento de acaecimiento del hecho imponible, resulta admisible que el organismo recaudador, ante la falta de elementos ciertos que permitan conocer la existencia y magnitud de la obligación tributaria, pueda considerar, a efectos de establecer la materia imponible, el conjunto de circunstancias relativas al contribuyente a través de una adecuada valoración y en el marco conceptual de las leyes impositivas aplicables.

La determinación de oficio sobre base cierta implica que el Fisco conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud, y ello sólo es posible cuando el ente recaudador dispone de libros, registros y comprobantes llevados por el contribuyente en legal forma, lo que permite establecer con exactitud el monto de su obligación impositiva.

La regla es la determinación sobre base cierta, si es que el organismo encargado de realizarla dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto fáctico que suscita la obligación tributaria, tanto en cuanto a su existencia como en cuanto a su significación económica.

6º) Que, del artículo 18 de la ley 11.683 surgen las facultades de la Dirección General Impositiva para practicar determinaciones estimativas. Las presunciones constituyen elementos de juicio aptos para aquellos casos en que el contribuyente no haya presentado declaraciones juradas y/o no existan o resulten insuficientes las registraciones contables y documentación que avalan las operaciones comerciales, sin que –como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia– ello importe autorizar decisiones discrecionales (Fallos 264:99).

En el caso, el organismo fiscal recurrió a la medición indiciaria adoptando como elemento exteriorizante los depósitos bancarios.

7º) Que, es preciso señalar al respecto que el mencionado art. 18 de la ley 11.683, antes de la reforma de la ley 26.044 (BO 6 de julio de 2005), en el primer párrafo , habilitaba al ente fiscal a utilizar cualquier elemento de juicio recabado durante la inspección como los que deben ser proporcionados por los bancos y entidades financieras, no siendo controvertible que las cuentas corrientes bancarias, por su conexión normal con el hecho imponible constituyan uno de esos elementos a los que la ley se refería para ser utilizados como base de presunción, ello siempre que el método resultase razonable y no respondiera a apreciaciones subjetivas del organismo fiscal.

Aun cuando, en principio, pudiera merecer reparos que la determinación sobre base presunta se exhiba como fruto de un único indicio, lo cierto es que, en el caso bajo examen, la contribuyente prescindió de aportar elementos, que justifiquen, de algún modo, que los depósitos bancarios en cuestión tuviesen un origen distinto a los ingresos obtenidos por su actividad gravada.

Nótese en tal sentido que a fs. 886 se tuvo por decaída la prueba pericial que había ofrecido

8º) Que, en efecto, tal como lo señaló el Tribunal Fiscal, la actora no ha arrimado prueba alguna que permita vislumbrar el seguimiento y cierre del circuito de cada operación vinculada con el movimiento entre sus cuentas ni instó la producción del informe pericial contable ordenado por ese tribunal, motivo por el cual se le dio por decaído el derecho a producirlo.

En ese orden de ideas, el a-quo concluyó que la actora no había logrado demostrar el error que le adjudicaba a la inspección actuante a fin de desvirtuar


#29610636#375578602#20230706095120723

la imputación efectuada por el Fisco respecto de la existencia de un incremento patrimonial no justificado, resultando sus argumentos meras afirmaciones de disconformidad con el acto.

Es dable señalar que la actora en modo alguno rebate estos fundamentos efectuando sólo manifestaciones generales.

Tampoco se hace cargo de rebatir lo señalado en cuanto a que no se advierte mención alguna acerca del porcentaje determinado para canjear los cheques o liberar los fondos ni existe constancia que identifique a los emisores de los cheques.

A lo que cabe agregar que los contratos de mutuo carecen de fecha cierta, tal como remarcó el *a-quo* oportunamente.

9º) Que, la valoración del Tribunal Fiscal con relación a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara y, en el caso, no se ha probado que dicho tribunal hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión.

10) Que, por ello, y por considerar que no hubo error en la apreciación que se hizo en la sentencia apelada de los hechos, corresponde rechazar los agravios de la actora, pues en última instancia sólo trasuntan su discrepancia con relación al criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios no configura arbitrariedad (Fallos 273:205; 274:35; 276:311, entre otros).

11) Que la tesis contraria importaría consagrar un excesivo rigor formal contrario al principio de realidad económica que debe prevalecer en el análisis de las relaciones tributarias de conformidad con lo establecido por la ley 11.683. En tal sentido nuestra Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define la justicia, sea esta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos 307:118).

12) Que, en efecto, la actora se ha limitado a reiterar las manifestaciones esgrimidas en su escrito de apelación ante el Tribunal Fiscal sin efectuar una crítica concreta y razonada de los fundamentos de la resolución por la que se confirma la determinación de oficio.

Que por las razones expuestas corresponde desestimar los agravios de la actora y confirmar la resolución apelada, en cuanto al fondo.

13) Que, **con relación a los agravios referidos a las sanciones,** es dable puntualizar que se le impuso a la actora una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 respecto de los períodos 2001 y 2002, por no haber presentado declaraciones juradas por el Impuesto a las Ganancias, graduando dicha sanción en un ochenta por ciento (80%) del monto del impuesto dejado de ingresar.

Al respecto señaló el organismo fiscal que tal calificación no obedecía a la ausencia del elemento subjetivo previsto en el art. 46 de la ley de rito mencionada, sino que guardaba directa relación con la ausencia de elemento objetivo del tipo previsto por éste, es decir, la presentación de liquidaciones de impuesto.

"*Que, a su vez, en lo referente a los períodos fiscales 2003 y 2004, el servicio jurídico ha evaluado el comportamiento de la contribuyente frente a las circunstancias de hecho acaecidas, considerando encuadrar la conducta como infracción dolosa, por no haber presentado declaraciones juradas por el Impuesto a las Ganancias, por los períodos fiscales mencionados…".*

14) Que, tratándose de una determinación sobre base presunta resulta de aplicación la doctrina sentada por la Corte Suprema en Fallos:312:447 en el sentido que si bien la presunción consagrada en el artículo 25 (actual artículo 18) de la ley 11.683 resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva, tales consecuencias no podían extenderse al campo del hecho ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del Fisco.

Posteriormente en Fallos:322:519 el Supremo Tribunal especificó respecto de la doctrina sentada en el citado caso "Mazza", referida a la aplicación de las presunciones previstas en el artículo 25 de la ley 11.683 (actual artículo 18) que ésta sólo encuentra sentido respecto de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar al Fisco, y no de omisiones culposas.

En Fallos: 323:2172, la Corte sostuvo que conforme la doctrina sentada en Fallos 322:519 en que se precisaron los alcances del primero de los casos mencionados, cuando se trate de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco, como ocurre con la prevista en el artículo 46, la doctrina de dicho tribunal impide que las presunciones que contempla la ley en el artículo 18, a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas además, para presumir y tener por probada la existencia de esa conducta dolosa, tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba.

Cabe señalar al respecto que la "presunción" es el resultado de un proceso lógico en virtud del cual de un hecho conocido se infiere otro

desconocido cuya existencia es probable que guarde una vinculación o conexión con el primero.

El hecho conocido tiene el nombre de indicio y es el antecedente a partir del cual mediante un razonamiento lógico se desarrolla la presunción alcanzándose la conclusión.

En virtud de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia precedentemente expuesta y toda vez que no surgen de autos otros elementos a fin de acreditar la existencia de dolo distintos a los tomados en cuenta para determinar de oficio los tributos, corresponde revocar lo resuelto por el tribunal *a-quo* en cuanto confirma la sanción de multa por defraudación impuesta.

15) Que, distinta es la solución respecto de la multa por omisión. En efecto, con respecto a la sanción impuesta en los términos del art. 45 de la ley 11.683 corresponde confirmar su imposición en tanto no se advierte la existencia de error excusable como eximente de culpabilidad.

Cabe recordar sobre este punto que la existencia de error extrapenal como eximente de culpabilidad requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que su actitud responda a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no aplicable. También hay error excusable cuando la conducta del infractor proviene de normas fiscales de difícil o dudosa interpretación.

En el caso de autos, no se advierte que se dé ninguna de estas circunstancias por lo que cabe desestimar los agravios esgrimidos al respecto.

Por todas las razones expuestas corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto a la determinación del impuesto y la aplicación de la multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 y revocarla en cuanto confirma la figura de defraudación, que se deja sin efecto.

En cuanto a las costas corresponde fijarlas en ambas instancias por su orden en atención a la forma en que se resuelve. Por ello corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios de fojas 939. ASI SE RESUELVE.

En atención a la liquidación presentada, pasen los autos al Sr. Representante del Fisco a fin de que se expida por encontrarse configurado el supuesto previsto en el punto 10, in fine de la acordada 20/92. ASI TAMBIÉN SE DECIDE.

Regístrese, notifíquese y remítase al Representante del Fisco a sus efectos y devuélvase.

Marcelo Daniel Duffy

Jorge Eduardo Morán

Rogelio W. Vincenti

Fecha de firma: 06/07/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#29610636#375578602#20230706095120723