Expte. N° 32.349/2012 **"GONZALEZ NORBERTO JUAN (TF 20981-I) c/ DGI"**

Buenos Aires, de julio de 2014.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que a través de la resolución de fojas 180/182 la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso de apelación interpuesto por el Sr. Norberto Juan GONZALEZ contra las resoluciones administrativas, de fecha 31 de octubre de 2002, dictadas por la AFIP-DGI. Por conducto de aquellas, la Administración determinó de oficio la obligación fiscal correspondiente al impuesto a las ganancias, por el período fiscal 1999, y al IVA, por los períodos fiscales 10/99 a 09/00, con más sus intereses y accesorios, como así también aplicó sendas multas en los términos del artículo 45 de la Ley Nº 11.683. Impuso costas a la actora vencida.

Para así decidir, en lo que aquí interesa, el tribunal a quo recordó que el organismo recaudador no siguió las presunciones establecidas en el artículo 18 de la citada ley, sino que recurrió a una medición indiciaria adoptando como elemento exteriorizante los depósitos bancarios y el monto de las ventas que se consideraron efectuadas y no declaradas. Al respecto, luego de reseñar jurisprudencia relacionada a la determinación de oficio sobre base presunta, señaló que el método empleado no merecía reprobación alguna por cuanto no se observaron irregularidades en el procedimiento empleado por la inspección actuante. En igual sentido, luego de reseñar la postura mantenida por el actor en su descargo, en relación con la prueba producida en sede administrativa, consideró que el organismo fiscal efectuó el correspondiente análisis y valoración de las pruebas aportadas las que resultaban insuficientes para modificar la pretensión fiscal motivo por el cual la actuación administrativa no merecía reproche alguno.

Por otro lado, en relación con la prueba producida en la anterior instancia, señaló que "si bien la recurrente sostiene que los depósitos no se originaron en ventas omitidas, cabe concluir que el informe

pericial contable producido en estos actuados (…) no resulta hábil para modificar el temperamento fiscal. /// En efecto, cabe señalar que del informe pericial en cuestión no surge que los peritos hayan analizado elementos con entidad suficiente para acreditar el origen de las acreditaciones bancarias que sustentaron los ajustes aquí discutidos". Además, destacó que "en los puntos b) a g) el perito de la recurrente brindó determinada información en base a las declaraciones juradas y registros de la recurrente, circunstancia que resulta insuficiente para acreditar que la actora no hubiere realizado otras operaciones de manera marginal al circuito formal y por ende no volcadas en sus registros". Por otro lado, sostuvo que el perito de la recurrente "elabora un cuadro en el cual efectúa depuraciones por transferencias entre bancos, canjes de valores y préstamos, limitándose a informar que para la elaboración de dicho cuadro se tuvieron a la vista los resúmenes bancarios y el respaldo documental que avala tales depuraciones, pero sin detallar ni acompañar la documentación respectiva, con lo cual debe concluirse que lo expuesto en dicho cuadro, se trata de meras afirmaciones dogmáticas sin el debido fundamento, resultado por ello inhábiles para sustentar las depuraciones expuestas".

Asimismo, expuso que las declaraciones producidas en sede administrativa, en las que los testigos reconocieron haber recibido cheques en calidad de préstamo por parte de la recurrente a fin de cubrir sus pasivos, como así también los documentos denominados "Reconocimiento de préstamo de cheques", resultaban elementos probatorios insuficientes a fin de sustentar el origen de las acreditaciones bancarias de la actora. Ello, en virtud de la ausencia de documentación respaldatoria que permitiera corroborar tales operaciones. En efecto, resaltó que no se había presentado documentación alguna en donde las partes acordaran que procederían a emitirse cheques para que puedan obtener financiamiento con su descuento en entidades bancarias, como así tampoco de donde surja el modo y plazos en los que se regiría la devolución de las sumas involucradas.

Por otro lado, señaló que las certificaciones contables de canjes y transferencias obrantes en autos fueron aportadas en fotocopias simples las cuales carecían de validez probatoria sin las constancias originales que probaran la validez de su contenido. Asimismo, sostuvo que las certificaciones expuestas tampoco permitían acreditar las operaciones alegadas, en tanto no se acompañó la documentación que se tuvo en consideración para su confección.

A partir de ello, concluyó que, toda vez que el actor no aportó probanza alguna con la entidad suficiente para acreditar sus dichos, correspondía confirmar los ajustes efectuados y por este motivo, al verificarse la omisión tributaria y ante la ausencia de un error excusable, correspondía confirmar las multas aplicadas en los términos del artículo 45 de la Ley Nº 11.683.

II.- Que a fojas 187 el Sr. GONZALEZ interpuso recurso de apelación y a fojas 189/191 expresó agravios. En su memorial, sostuvo que la Administración desconoció lo que resulta de los libros y registros contables e impositivos y de las declaraciones juradas presentadas por su parte. En este sentido, alegó que el único indicio en que se basó el Fisco eran los movimientos de las cuentas corrientes de su parte, extremo que -a su entender- resultaba insuficiente para “elaborar una presunción sobre la cual proyectar una determinación, y menos aun cuando la contribuyente ha acercado todo tipo de pruebas en contrario, manteniendo el Tribunal Fiscal de la Nación el indicio por mero capricho, sin otorgar a las pruebas colectadas la entidad que poseen”.

Asimismo, señaló que la Administración debía demostrar que las sumas objetadas eran producto de ventas omitidas, pero que todas las pruebas producidas demostraban que no se trataba de ventas omitidas sino que los fondos se originaron en cambio de cheques por cuestiones de índole financiera. Agregó que la afirmación referida a la omisión de acompañar las certificaciones contables de canjes y transferencias, era parcial e improcedente ya que las “pruebas deben ser valoradas en su conjunto, máxime en el caso donde la contraparte sólo posee los movimientos en las cuentas”. Al respecto, alegó que, en la medida en que el tribunal a quo está llamado a averiguar la verdad jurídica objetiva, éste debió requerir los documentos originales como medida para mejor proveer y que “no resultaba lógico que cuestione la documental que han tenido los peritos de ambas partes a consideración”.

III.- Que por otra parte a fojas 188 el Tribunal Fiscal reguló los honorarios de los Dres. Walter DISTEL, Víctor Ariel ROCCATAGLIATA y Horacio MARTIRE, en la suma de $ 13.180 (pesos trece mil ciento ochenta), $ 6.590 (pesos seis mil quinientos noventa) y 32.950 (treinta y dos mil novecientos cincuenta), en sus caracteres de coapoderados y patrocinante, respectivamente, del Fisco Nacional (AFIP-DGI). Asimismo,

reguló los emolumentos correspondientes al perito contador Guillermo GARCÍA FUSTER en la suma de $ 4.494 (pesos cuatro mil cuatrocientos noventa y cuatro). Aclaró que tales sumas se encontraban a cargo de la actora vencida.

IV.- Que a fojas 196/205 el Fisco Nacional (AFIP-DGI) contestó agravios. Allí sostuvo que los agravios expuestos por la actora en su recurso de apelación constituyen sólo una reiteración de los argumentos planteados ante la instancia anterior y que no constituyen una crítica concreta y razonada en los términos del artículo 265 del CPCCN. Por este motivo solicitó que se declarara desierto el recurso de apelación. Agregó que los argumentos en que se basó la decisión apelada se referían a cuestiones de hecho y prueba y que, por otro lado, no se observaba en la presente un supuesto de arbitrariedad que permitiera un nuevo pronunciamiento sobre la valoración de la prueba.

Luego señaló que los extremos en que se basó la decisión del juez administrativo que -a su entender- no fueron desvirtuados. En particular sostuvo que ni el actor, como así tampoco los peritos intervinientes en sede administrativa, identificaron las entidades bancarias intervinientes en las transferencias observadas, extremo que tampoco se infería de los resúmenes obrantes en dicho procedimiento. Agregó que tampoco se acompañaron boletas de depósitos u otras constancias que probaran las acreditaciones en las cuentas respectivas. Asimismo, en relación con el argumento referido al “canje de cheques”, sostuvo que la única constancia obrante es el “Reconocimiento de Préstamo de Cheques”, sin que exista constancia de la forma y tiempo de devolución de los importes involucrados, ni de su depósito en las cuentas del contribuyente. Luego reseñó diferentes deficiencias probatorias con respecto a las operaciones observadas. A partir de ellas, concluyó que los argumentos expuestos por la recurrente no poseen entidad suficiente como para desvirtuar la validez de los cargos formulados y sostuvo que dicha parte tampoco acompañó ante el Tribunal Fiscal prueba alguna que pusiera en duda las conclusiones del juez administrativo.

Asimismo, luego de reseñar diferentes extremos referidos a la prueba pericial realizada en la anterior instancia y de la información allí brindada, sostuvo que el actor no pudo justificar el origen de los depósitos, ni que los fondos no provinieran de ventas omitidas. Luego se refirió a la presunción aplicada por la Administración y citó jurisprudencia

relacionada con ella. Por último, concluyó que los agravios de la actora constituyen meras afirmaciones dogmáticas, sin que dicha parte cumpliera con la carga procesal de probar sus dichos.

V.- Que en primer lugar, en atención a los argumentos en que se basó la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, conforme a lo reseñado en el considerando I, conviene efectuar -con carácter previo al análisis de los agravios de la actora- una breve reseña de los fundamentos en los que se basaron las resoluciones administrativas apeladas en autos.

V.1.- En este sentido, por conducto de la Resolución Nº 658/02 (DV RRMP), de fecha 31 de octubre de 2002 (v. fs. 202/255 del Cuerpo IVA), el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Región Mar del Plata de la AFIP-DGI determinó de oficio y con carácter parcial la materia imponible y la obligación impositiva del IVA por los períodos fiscales de octubre de 1999 a septiembre de 2000, por la suma de $ 137.983,19 (pesos ciento treinta y siete mil novecientos ochenta y tres con 19/100), liquidó los intereses correspondientes, que ascendieron a la suma de $ 123.689,14 (pesos ciento veintitrés mil seiscientos ochenta y nueve con 14/100) y le aplicó una multa graduada en el 100% del tributo omitido en los términos del artículo 45 de la Ley Nº 11.683.

Luego de reseñar las diligencias efectuadas durante la etapa de fiscalización y la prueba producida en sede administrativa, el ente recaudador recordó que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley Nº 11.683 “se aplicó la presunción de que el monto de los depósitos bancarios de las cuentas [del actor], son ingresos netos gravados del contribuyente, provenientes de su actividad declarada”. En virtud de ello, sostuvo que correspondía al actor aportar la totalidad de las pruebas que hicieran a su derecho y que permitieran discernir sobre los aspectos en los que manifestara estar en desacuerdo. En este sentido, señaló que la documentación que adujo haber acompañado el perito contador coincidía con la que había aportado el contribuyente en oportunidad de contestar la vista previa, agregando el “Certificado de Canjes y Transferencias” (en donde surgía el préstamo efectuado al actor por parte del Sr. SAGRARIO), fotocopias de “Detalle de Canjes e/Norberto Gonzalez y REFMAR S.R.L.” y de nota suscripta por el Sr. D’ALESSIO. Asimismo, sostuvo que correspondía estar a los depósitos bancarios consignados en la resolución de vista previa y apertura del sumario y no a la prevista en el

Anexo IV del dictamen pericial que incluía transferencias entre bancos, canjes con los Sres. RASSMUSEN, SAGRARIO, la empresa IMRA SA, LARTIGUE, REFMAR SRL y POGGIO y préstamos de Banco Nación y del Sr. D'ALESSIO. En relación con ello, sostuvo que "ni el contribuyente ni el perito por medio de su informe han identificado el Banco Emisor de las transferencias ni el Banco receptor de las mismas, observándose que en los resúmenes obrantes en el expediente, tanto del Banco Nación como del Banco Provincia no existen ni importes debitados ni acreditados por las sumas en cuestión ni se visualiza en ninguno de [los resúmenes] acreditaciones o débitos en concepto de transferencias, salvo en los de junio y septiembre de 2000, del Banco de la Nación Argentina, donde se visualizan acreditaciones por transferencias provenientes de otras sucursales del mismo banco". Agregó que "no se procedió a detallar las [transferencias] consignando fechas e importes a efectos de contrastar dicha información con los resúmenes aportados", como así tampoco se habían acompañado boletas de depósito u otras constancias que probaran que alguna de las acreditaciones en las cuentas respectivas, se originan en la otra.

En relación con el Sr. RASSMUSEN destacó que "la firma es proveedora de la contribuyente y el mismo habría enviado cheques para ser descontados en la cuenta de dicha proveedora domiciliada en OBERA (Misiones), transfiriendo a aquella a la cuenta del Banco de la Nación Argentina los importes de $ 7.303,32, acreditado el 21 de junio de 2000 y de $ 4.841,29, el 27 de setiembre de 2000". Además, sostuvo que la fotocopia de la "Certificación de Canjes y Transferencias" acompañada coincidía con la aportada en la contestación de la vista y que "el contribuyente presentó nota acompañando nota explicativa de la firma aludida, en la que se consigna que adjuntan los comprobantes de las transferencias, pero omitió presentar dichos comprobantes". Por último, señaló que en los resúmenes del Banco de la Nación Argentina obrantes en las actuaciones, no se visualizan las transferencias que nos ocupan.

En relación con el Sr. SAGRARIO advirtió que el actor no hizo mención de aquel en su descargo, ni aportó documentación alguna en esa oportunidad y destacó que el perito acompañó en su informe una fotocopia simple de una "Certificación de Canjes y Transferencias" en la que el contador público certificaba las operaciones efectuadas. Sobre el punto, luego de reseñar lo dispuesto en el artículo 27 del Decreto Nº 1759/72, sostuvo que la fotocopia simple no resultaba un instrumento apto para acreditar la existencia de su original y que tampoco existía constancia

de que el Sr. SAGRARIO hubiera sido quien facilitó valores y efectivo al actor. Además, alegó que “si bien se verificó que existen algunas acreditaciones por importes coincidentes a los informados, en las cuentas del contribuyente que nos ocupa, no se prueba que dichas acreditaciones no provengan de pagos por ventas efectuadas por el contribuyente” y que “tampoco existen constancias de la devolución de los importes involucrados por parte del [Sr. GONZALEZ], como para reafirmar que no han sido cobros por ventas efectuadas”.

Por otra parte, en relación con las firmas IMRA SA y REFMAR SRL y el Sr. LARTIGUE sostuvo que “no son los importes detallados en los ‘Reconocimientos de Préstamo de Cheques’, los que se podrían llegar a depurar de los depósitos del contribuyente, tal [como] lo hizo el perito, sino la devolución de los mismos que serían los importes acreditaciones en las cuentas del [actor]”. Al respecto, señaló que “no obstante lo expuesto (…) la única constancia de que efectivamente [este último] habría prestado los cheques son los ‘reconocimientos de préstamo de cheques’” y que “de efectivamente haberse prestado los cheques, no existe constancia de la forma y tiempo de devolución de los importes de los mismos, ni de su depósito en las cuentas del contribuyente, a pesar [de] que en los tres casos en los ‘Reconocimiento de Préstamo de cheques’ consignan los responsables que ‘habiendo sido cubiertos por el suscripto a través de depósitos efectuados en la cuenta libradora’”. Luego de detallar la operatoria expuesta en la prueba testimonial correspondiente a las operaciones en estudio y del actor sobre este punto, destacó que “en el caso de [IMRA SA], atento a la cantidad de valores involucrados supuestamente entregados por [el Sr. GONZALEZ], a la falta de certeza de las fechas de acreditación, de los valores recibidos en canje, en la cuenta [del actor]; a que de los dichos de la firma involucrada (testimonial) y del contribuyente (confesional) no concuerda la operatoria en cuanto al momento de recibir al [actor], los valores de parte de este tercero, no es posible conocer cuáles son las acreditaciones en su cuenta que podrían provenir de las operaciones detalladas”.

Asimismo, en relación con el Sr. LAGARTIGUE expuso que “no existen constancias de los depósitos en la cuenta [del Sr. GONZALEZ], de los importes de los cheques ‘supuestamente’ entregados por [aquel], salvo CINCO (5) fotocopias simples de boletas de depósito, en las cuales no se identifica al depositante, a lo que debe agregarse que le cabría, en relación a las fotocopias, la disposición del decreto reglamentario

de la ley de procedimiento administrativo antes transcripta". A igual conclusión arribó con respecto a las planillas con detalle de los cheques emitidos por el actor y los supuestos cheques enviados en canje por REFMAR SA, ya que aquella provenía de un fax sin firma de ninguna persona.

De conformidad con ello, el ente recaudador consideró que "no se ha podido verificar en los resúmenes de los dos bancos con que opera el contribuyente, obrantes en el expediente, que efectivamente se han depositado cheques por los importes pretendidos, así como tampoco se han aportado constancias documentales que avalen lo consignado en la planilla citada".

Por su parte, con respecto al Sr. POGGIO, indicó que el actor se contradecía en relación con el detalle de la operatoria expuesta en la prueba confesional y en la nota de fecha 11 de junio de 2002 y que "no se ha podido verificar el depósito del importe respectivo en enero de 2000 y respecto de las fotocopias de cheques aportadas" corresponde arribar a igual conclusión con los demás elementos de este tipo conforme a lo antes expuesto. En cuanto al Sr. D'ALESSIO destacó que no se había podido verificar el depósito en las cuentas del contribuyente, no se acompañó constancia de dicha liquidación, ni de la forma en que habría sido devuelto y que la fotocopia simple en donde se informaba dicho préstamo tampoco era un elemento válido para probar la existencia de dicha operación.

En consecuencia, concluyó que "no habiendo aportado ni los terceros ni el contribuyente constancias documentales que avalen sus dichos o lo consignado en las notas de reconocimiento suscriptas por algunos de ellos y habiendo el perito trabajado con los elementos cuya validez como prueba de los canjes, préstamos y transferencias, no resulta suficiente, se desechan las argumentaciones y pruebas aportadas por el contribuyente". Por tal motivo, sostuvo que se mantiene el ajuste calculado a partir de los elementos obrantes en autos, total de depósitos efectuados en ambos bancos (resultado expuesto en la planilla "DEPÓSITOS BANCARIOS") y su comparación con las ventas brutas declaradas, cuyo resultado arrojaba las ventas omitidas que se plasmaron en la planilla "DETERMINACIÓN DEL DEBITO FISCAL", previa deducción de los créditos y débitos fiscales. De este modo, también concluyó que correspondía aplicar la sanción prevista en el artículo 45 de la Ley Nº 11.683, graduada en el

100% del tributo omitido, en atención a los antecedentes infraccionales que poseía el actor.

V.2.- En cuanto al otro acto administrativo impugnado -la Resolución Nº 657/02 (DV RRMP) (v. fs. 100/149)- se refiere a la decisión del Jefe de la División Revisión y Recursos de la Región Mar del Plata de la AFIP-DGI por la cual se determinó de oficio con carácter parcial la materia imponible y la obligación impositiva del actor, frente al impuesto a las ganancias período fiscal 1999, cuya diferencia ascendía a la suma de $ 4.703,95 (pesos cuatro mil setecientos tres con 95/100), se liquidaron los intereses resarcitorios en la suma de $ 4.280,59 (pesos cuatro mil doscientos ochenta con 59/100) y se aplicó una multa de $ 4.703,95 (cuatro mil setecientos tres con 59/100), graduada en el 100% del tributo omitido en los términos del artículo 45 de la Ley Nº 11.683. Para así decidir, reiteró los argumentos y el análisis vertido en la Resolución Nº 658/02 (DV RRMP), cuyos términos fueron reseñados precedentemente, y concluyó que “no habiendo aportado ni los terceros ni el contribuyente constancias documentales que avalen sus dichos, y habiendo el perito trabajado con los elementos cuya validez como prueba de los canjes no resulta suficiente, se desechan las argumentaciones y pruebas aportadas por el contribuyente”.

VI.- Que de acuerdo con lo expuesto precedentemente, las determinaciones de oficio efectuadas al contribuyente en las resoluciones apeladas, se fundaron en las diferencias entre las ventas y los depósitos bancarios (v. fs. 103 del Cuerpo IVA, 13 del Cuerpo Impuesto a las Ganancias). En efecto, la AFIP consideró que los montos de los depósitos bancarios debían entenderse como provenientes de la actividad específica del actor, “situación que encuadra en las disposiciones contenidas en el artículo 18 de la Ley de Procedimiento Tributario, por cuanto se funda en hechos y circunstancias conocidas, que por su vinculación o conexión con las leyes respectivas, se prevén como hechos imponibles, permitiendo inducir en el caso particular su existencia y magnitud” (v. fs. 137, 195 vta., 199 vta., 231 y 244/245 del Cuerpo IVA; y v. fs. 38, 94, 98, 126 y 140 del Cuerpo Impuesto a las Ganancias).

Ahora bien, en su recurso el recurrente se agravió en cuanto consideró que no era posible utilizar como indicios los movimientos bancarios de las cuentas a su nombre a fin de configurar una presunción en su contra y a partir de ella realizar una determinación de

oficio. Asimismo, se agravió con relación a la valoración fáctica efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación.

En relación con el argumento de la demandada referido a la deserción del recurso deducido por el actor, cabe destacar que -sin perjuicio de lo que se expondrá seguidamente- el recurso de apelación satisface (aunque quizás mínimamente) los requisitos establecidos por el artículo 265 del CPCCN, motivo por el cual corresponde ingresar al análisis de los agravios allí planteados.

VII.- Que con relación al primer agravio, es dable recordar que el artículo 18 de la Ley Nº 11.683 dispone, en lo que aquí interesa, que: "*La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo*. *Podrán servir especialmente como indicios*: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y *cualesquiera otros elementos de juicio* que obren en poder de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o *que deberán proporcionarles* los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, *bancos*, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc" (el destacado no es del original).

A partir de lo dispuesto en la disposición legal antes citada, es posible sostener que el Fisco se encuentra legalmente habilitado para fundar la determinación de oficio en los hechos y circunstancias conocidos, que por su vinculación o conexión normal con los hechos imponibles (en el caso particular, IVA e impuesto a las ganancias), permitan inferir en el caso la existencia y medida del mismo pudiendo provenir (tal como aconteció en autos) de los elementos de juicio aportados por los bancos. De este modo, a partir de la utilización de dichos indicios se configuró una presunción que colocaba en cabeza del contribuyente la carga de desvirtuar tales extremos mediante la producción de la prueba pertinente (arg. art. 18 de la Ley Nº 11.683).

Con relación a ello, se ha dicho que “la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, ‘sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)”, y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, ‘tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que ‘su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa’ (doc. Sala II del Fuero in re: ‘Verón, Teresa Argelia’, del 13/4/93)” (conf. Sala I in rebus: “Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI”, del 20/09/99, y sus citas; y “Candle SA –TFN Nº 13.855-I c/ DGI” del 22/02/01, y sus citas).

Asimismo, “en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible” (conf. Sala I en causas: “Chieza SA”, del 23/04/98, “Beraja, Alberto David”, op. cit. y “Candle SA”, op. cit.).

A partir de ello, se afirmó que la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: “Beraja, Alberto David”, op. cit., y “Candle SA”, op. cit.; esta Sala in re: “Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI”, del 14/06/04).

En un supuesto análogo al de autos, se ha dicho que el artículo en estudio “habilita a la Administración a utilizar, entre otros indicios, cualquier elemento de juicio recabado durante una inspección, como

los que deben ser proporcionados por los bancos y entidades financieras (art. 18, primer párrafo in fine) 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 refiere para ser utilizados como base de presunción" (conf. Sala III in re: "Chacra Abdelmassih (TF 14523-I) c/ DGI", del 01/02/00).

De acuerdo con lo expuesto, toda vez que conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley Nº 11.683, la Administración se encontraba legalmente habilitada a utilizar como indicio -para la determinación de oficio- los movimientos bancarios de las cuentas del actor y este último era quien tenía la carga de desvirtuar tal presunción, corresponde rechazar el agravio en estudio.

VIII.- Que efectuado el análisis que antecede, con respecto a los agravios referidos a la valoración fáctica efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación, es menester recordar que esta Cámara ha señalado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683, de modo tal que cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (Sala I, in re "Merlino Automotores S.A." del 12/03/09; Sala II, in re "Frigorífico Marejada S.A." del 29/12/09; Sala IV, in re "Agropecuaria Laishi S.A." del 15/04/10; esta Sala, "Del Buono, Jorge Luis" del 15/03/07; entre otros). Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala, in re "Del Buono", cit.). En otras palabras, el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, in re "Amadeo Camogli y Ciminari SC", del 01/11/07, entre otros).

Ahora bien, es dable adelantar que este último supuesto no se encuentra configurado en autos, por las razones que se expondrán seguidamente.

En relación con la prueba pericial producida en la instancia anterior, el tribunal a quo señaló que "si bien la recurrente sostiene que los depósitos no se originaron en ventas omitidas, cabe concluir que el informe pericial contable producido en estos actuados (…), no resulta hábil

para modificar el temperamento fiscal. /// En efecto, cabe señalar que del informe pericial en cuestión no surge que los peritos hayan analizado elementos con entidad suficiente para acreditar el origen de las acreditaciones bancarias que sustentaron los ajustes aquí discutidos". Además, destacó que "en los puntos b) a g) el perito de la recurrente brindó determinada información en base a las declaraciones juradas y registros de la recurrente, circunstancia que resulta insuficiente para acreditar que la actora no hubiere realizado otras operaciones de manera marginal al circuito formal y por ende no volcadas en sus registros". Por otro lado, sostuvo que el perito de la recurrente "elabora un cuadro en el cual efectúa depuraciones por transferencias entre bancos, canjes de valores y préstamos, limitándose a informar que para la elaboración de dicho cuadro se tuvieron a la vista los resúmenes bancarios y el respaldo documental que avala tales depuraciones, pero sin detallar ni acompañar la documentación respectiva, con lo cual debe concluirse que lo expuesto en dicho cuadro, se trata de meras afirmaciones dogmáticas sin el debido fundamento, resultado por ello inhábiles para sustentar las depuraciones expuestas" (v. fs. 181).

En este sentido, la recurrente en su recurso de apelación no expuso argumento alguno que permita apartarse de las conclusiones fácticas arribadas por el tribunal de grado. En efecto, en la resolución del Tribunal Fiscal se consideró que los elementos probatorios aportados por el actor resultaban insuficientes a fin de desvirtuar el temperamento fiscal, cuestión que, de acuerdo con la conclusión efectuada en el considerando que antecede, competía al actor efectuar (arg. art. 18 de la Ley Nº 11.683). Ello debido a que, en concordancia con lo expuesto en las resoluciones administrativas apeladas, el tribunal a quo consideró que la prueba pericial no resultaba suficiente para desvirtuar la pretensión fiscal, ya que no ésta no se había basado en documentos que válidamente acreditaran el origen de las acreditaciones bancarias, ya que las fotocopias simples aportadas por el actor no poseían valor probatorio suficiente para acreditar tales extremos.

Asimismo, dicho tribunal sostuvo que las declaraciones testimoniales producidas en sede administrativa (en las que los testigos reconocieron haber recibido cheques en calidad de préstamo por parte del recurrente a fin de cubrir sus pasivos), como así también los documentos denominados "Reconocimiento de préstamo de cheques", resultaban elementos probatorios insuficientes a fin de sustentar el origen de las acreditaciones bancarias de la actora. Ello, toda vez que no existía

documentación respaldatoria válida que permitiera corroborar tales operaciones, ya que no se había presentado documentación alguna en donde las partes acordaran que procederían a emitirse cheques para que puedan obtener financiamiento con su descuento en entidades bancarias, como así tampoco de donde surgiera el modo y plazos en los que se regiría la devolución de las sumas involucradas.

Por otro lado, señaló que las certificaciones contables de canjes y transferencias obrantes en autos fueron aportadas en fotocopias simples las cuales carecían de validez probatoria sin las constancias originales que probaran la validez de su contenido. Asimismo, sostuvo que las certificaciones expuestas tampoco permitían acreditar las operaciones alegadas, en tanto no se acompañó la documentación que se tuvo en consideración para su confección.

A partir de lo expuesto, es posible inferir que tanto en sede administrativa, como así también en la instancia anterior, el rechazo de las alegaciones del recurrente siempre se fundó en su negligencia probatoria, es decir, en la ausencia de documentación fehaciente y legítima que acreditara sus dichos. Tal insuficiencia probatoria no fue subsanada ante el Tribunal Fiscal, como así tampoco ante esta Alzada, en donde se limitó a invocar que el tribunal de grado debía averiguar la verdad objetiva, motivo por el cual correspondía que éste solicitara como medida para mejor proveer la documentación original correspondiente.

Dicho argumento resulta insuficiente a la luz de las constancias de la causa, ya que si bien se otorgaron amplias facultades al Tribunal Fiscal de la Nación para establecer la verdad de los hechos y resolver el diferendo (arg. art. 164 de la Ley Nº 11.683), este criterio general no implica que el actor pueda desentenderse de la actividad probatoria que sobre su parte recaía. En efecto, por aplicación de la presunción utilizada por el fisco, -tal como se advirtió precedentemente- era este último quien tenía la carga de producir los elementos probatorios necesarios para desvirtuar la pretensión fiscal (arg. art. 18 del citado plexo normativo). Asimismo, es dable recordar que “…quien invoca ciertos hechos como fundamento de su pretensión tiene la carga de acreditarlos (art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), y si no logra cumplir con esa carga mediante la actividad probatoria desarrollada durante el juicio, corre el riesgo de que su acción sea rechazada” (Fallos: 327:2231; 331:881; entre otros). De este modo, dicho argumento no resulta procedente para modificar la apreciación fáctica efectuada por el tribunal de grado.

Por otro lado, con relación a la afirmación del actor en cuanto que “no resultaba lógico” que el tribunal a quo cuestionara la documental que habían tenido los peritos de ambas partes a consideración (v. fs. 190 vta.), cabe señalar que el perito propuesto por el Fisco expuso su disidencia con respecto a las depuraciones pretendidas por el experto propuesto por el actor.

En efecto, destacó que “[r]especto de las transferencias entre bancos no se han identificado el Banco emisor de las transferencias ni el Banco receptor de las mismas, observándose que en los resúmenes obrantes en el expediente, tanto del Banco Nación como del Banco Provincia no existen ni importes debitados ni acreditados por las sumas en cuestión, se trata en general de depósitos y no se constata en ellos acreditaciones o débitos en concepto de transferencias provenientes de otras sucursales del mismo banco. /// Tampoco se constata por medio de boletas de depósitos u otros medios que alguna acreditación de cuenta se origine en la otra. En los resúmenes del Banco Nación Argentina aportados y obrantes en las actuaciones, no se comprueban las transferencias que se pretende depurar. /// En cuanto a los canjes se dictamina que no se encuentran elementos respaldatorios de entidad suficiente que merezcan credibilidad y soporten un nivel de consistencia de auditoría mínimo que justifiquen las depuraciones pretendidas en el Anexo IV que el colega Perito Contador adjunta”. Asimismo, concluyó que “*[l]os elementos exhibidos (fotocopias simples, certificaciones de canjes y fotocopias de extractos bancarios) analizados individualmente y en conjunto con el resto de los elementos obrantes en el expediente resultan no solo insuficientes sino también contradictorios*. Esas contradicciones se evidencian, por ejemplo, respecto a los ‘Reconocimientos de Préstamo de Cheques’ por cuanto no se observa constancias de las formas, montos, tiempo ni devolución de los mismos. Tampoco del ingreso de esas devoluciones en las cuentas del apelante. Esto es contradictorio toda vez que en todos los casos los presuntos deudores dicen ‘que habían [cubierto] los mismos con depósitos efectuados a la cuenta libradora’”. Por último, dicho experto también señaló que “n*o se aportaron elementos respaldatorios que acrediten la devolución de los importes que se pretenden imputar a préstamos*” (los destacados no son del original).

De acuerdo con las objeciones del perito transcriptas precedentemente, pierde sustento la afirmación del actor, en cuanto a que el tribunal a quo no podía cuestionar la documental examinada

por los expertos. En efecto, el perito propuesto por el Fisco dejó expresa constancia de la ausencia de documentación válida que sustentara la postura mantenida por el contribuyente y fundamentó su disidencia con respecto a las depuraciones efectuadas por el perito designado por su contraparte. Por ello, el tribunal a quo, aplicando las reglas de la sana crítica, pudo válidamente basarse en el criterio pericial recordado en el párrafo anterior y desestimar la postura del recurrente.

Conforme a lo antes expuesto, los argumentos planteados por el actor en su recurso no poseen entidad suficiente como para que esta Alzada emita un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y las conclusiones a las que arribó el Tribunal Fiscal de la Nación en la resolución apelada. Ello, debido a que no se verifica en el caso en estudio un supuesto de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de los elementos probatorios obrantes en autos (arg. esta Sala, in re “Amadeo Camogli y Ciminari SC”, del 01/11/2007, entre otros). Por este motivo, corresponde estar a la valoración fáctica efectuada por el Tribunal Fiscal (arg. art. 86 inc. b) de la Ley Nº 11.683) y también rechazar los agravios en análisis.

IX.- Que por las consideraciones vertidas precedentemente, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Sr. GONZALEZ y confirmar la resolución de fojas 180/182, con costas al actor vencido por aplicación del principio general de la derrota (art. 68 primer párrafo del CPCCN).

X.- Que en atención al modo en que se decide, por el trabajo cumplido en esta instancia, se regulan los honorarios del Dr. ROCCATAGLIATA en la suma de $ 5.930 (pesos cinco mil novecientos treinta), en su carácter de apoderado de la demandada, y al Dr. Ignacio MARKIEVICH en la suma de $ 9890, en su carácter de letrado patrocinante (pesos nueve mil ochocientos noventa) (arts. 6, 7, 14, 37 y 38 de la Ley N° 21.839 modificada por la Ley N° 24.432).

Cabe dejar aclarado que en los importes precedentemente indicados no se encuentra incluida suma alguna en concepto de Impuesto al Valor Agregado, por lo que -frente a la acreditación de la condición de responsable inscripto en dicho tributo que oportunamente realicen los beneficiarios-, la obligada respecto de dichos emolumentos

deberá depositar el importe correspondiente a dicho tributo, como parte del monto a abonar.

Atento a lo expuesto, el tribunal **RESUELVE**: **1)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Sr. GONZALEZ y confirmar la resolución de fojas 180/182. Las costas se imponen al actor vencido (art. 68 primer párrafo del CPCCN); **2)** Regular los honorarios de la representación letrada de la demandada correspondiente a su actuación ante esta Alzada conforme a lo expuesto en el considerando X.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

Guillermo F. TREACY **Jorge F. ALEMANY**

Pablo GALLEGOS FEDRIANI