Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

2309/2018 PENA DE ASTORINO, ANA LIA (TF 28610-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de de 2019.- ID

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- A fs. 433/439 vta. el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: 1) confirmar la resolución nº 268/06, emitida por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la AFIP – DGI, en virtud de la cual se excluyó a la actora del régimen simplificado para pequeños contribuyentes —monotributo—, se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por el ejercicio 2001 y se liquidaron intereses resarcitorios, con costas, 2) confirmar la multa aplicada por la presunta evasión del impuesto a las ganancias, reduciendo su monto al mínimo legal, con costas en la medida en que se confirma y por su orden en la proporción que se reduce, 3) revocar la resolución nº 267/06, en virtud de la cual se determinó de oficio el IVA correspondiente a los períodos fiscales 01/2001, 03/2001 y 08/2001, con mas sus respectivos intereses y 4) ordenar al organismo recaudador practique la adecuada liquidación.

II.- Para así decidir señaló las siguientes consideraciones:

II.1. No se advierte vulnerado el debido proceso adjetivo. La administración fiscal desplegó el procedimiento de determinación de oficio de conformidad con las normas vigentes, se respetó el derecho de defensa de la responsable y la resolución impugnada exhibe fundamentos suficientes para descartar la tacha de nulidad endilgada.

La discrepancia con los hechos y las normas en que se fundó el acto determinativo, así como el

encuadramiento jurídico dado por el funcionario actuante, puede o no compartirse y, en definitiva, dará lugar a la confirmación o revocación del acto, pero nunca a su anulación.

II.2. La actora no aporta prueba idónea para desvirtuar el ajuste fiscal practicado en el impuesto a las ganancias —incremento patrimonial no justificado—.

No exhibe documentación que justifique la diferencia entre las acreditaciones bancarias detectadas por la inspección y sus ingresos en calidad de monotributista. Las discrepancias detectadas en los depósitos constituyen ingresos omitidos en su actividad declarada.

No se cuestionan los dichos de la contribuyente en cuanto sostiene que las sumas detectadas por la fiscalización en concepto de acreditaciones bancarias fueron realizadas por terceros, quienes habrían constituido distintos plazos fijos con amigos y/o familiares para afrontar un tratamiento médico de su esposo, que implicó viajes y transferencias de dinero al exterior. La incertidumbre que no fue superada con la prueba aportada es el origen de esos fondos que aparecen en la cuenta cuya titularidad corresponde a aquélla y que no se condice con su condición de “pequeño contribuyente” declarada.

II.3. De conformidad con lo resuelto con relación al impuesto a las ganancias, no puede avalarse que el origen de los fondos detectados en la cuenta corresponde a terceros, tampoco luce razonable su atribución a la actividad declarada como monotributista —venta al por menor de ropa—, máxime teniendo en cuenta que la misma posee otras fuentes de ingresos y que aquella actividad no tiene entidad suficiente como para justificar el volumen de las acreditaciones bancarias detectadas.

II.4. La actora no demuestra mediante prueba conducente que la mora en el ingreso del impuesto a

las ganancias no le es imputable o que la tasa de interés aplicada exceda toda pauta de razonabilidad, por lo que corresponde confirmar la liquidación practicada en la resolución 268/06.

II.5. Se encuentran acreditados los elementos objetivos y subjetivos de la infracción descripta en el art. 46 de la ley 11.683. Sin embargo, dada la ausencia de fundamentación en la graduación del *quantum* por parte del juez administrativo y la falta de antecedentes sumariales de la responsable, corresponde su reducción al mínimo legal.

III.- Disconforme, la demandada interpuso recurso de apelación —fundado a fs. 466/473 y que no fue contestado—.

Su queja se encuentra dirigida, en atención al desistimiento parcial formulado (v. fs. 464 y fs. 476), únicamente a cuestionar el pronunciamiento del tribunal de origen en cuanto revocó íntegramente la resolución nº 267/08 que determinó de oficio el IVA y le impuso las costas del proceso.

Recordó que la administración fiscal realizó múltiples tareas en la etapa de fiscalización a fin de determinar el origen de los fondos acreditados en las cuentas bancarias de titularidad de la actora. En efecto, analizó: (i) la situación fiscal de los cotitulares, (ii) la documentación presentada por la contribuyente y (iii) los movimientos y extracciones. Esos elementos resultan insuficientes para acreditar sus dichos y, en consecuencia, justificar el incremento patrimonial observado.

Insistió en que en el art. 18, inc. f), de la ley 11.683, se establece que podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, que los incrementos patrimoniales no justificados representan en el IVA montos de ventas omitidas.

Manifestó que la legitimidad de los depósitos bancarios como indicio de operaciones gravadas sólo puede ser menoscabada por las pruebas aportadas por la contribuyente de que los fondos provenían de una actividad ajena a la de su actividad declarada, carga probatoria que no se cumplió, dado que no se aportaron elementos que permitan demostrar que las diferencias constatadas no constituían ventas o ingresos alcanzados por el impuesto.

Arguyó, sobre esas bases, que el pronunciamiento apelado es arbitrario, toda vez que dejó de lado la presunción contenida en la ley de procedimientos fiscal y desligó a la responsable —invirtiendo de tal modo la carga de la prueba— de acreditar los extremos en sentido contrario.

IV.- La causa tiene origen en la verificación iniciada a la contribuyente en atención al análisis de los depósitos bancarios realizados en distintas instituciones financieras por montos de $1.029.773 y $2.996.341 por los años 2000 y 2001, respectivamente, sumas que superaban el tope máximo —vigente al momento de los hechos— de adhesión al régimen simplificado para pequeños contribuyentes en el que se encontraba adherida.

Durante la inspección la actora manifestó una serie de consideraciones que entendió respaldaban sus movimientos financieros y acompañó parte de la documentación que le fue solicitada.

Con la prueba colectada, la inspección actuante concluyó que la responsable no pudo avalar su postura en forma fehaciente y fracasó al momento de aportar elementos que contengan mayor certeza para mejorar su situación fiscal, incumplió requerimientos de carácter verbal y escrito, aportó documentación no certificada a fin de avalar sus dichos, no acreditó el origen de los fondos bancarios observados y no declaró ingresos

independientes de los que corresponde a su actividad en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes.

En virtud de las tareas realizadas, la administración fiscal infirió que los depósitos realizados en las diferentes instituciones financieras no se corresponden con la real situación fiscal de la contribuyente, lo que reflejó un "incremento patrimonial no justificado", en los términos del art. 18, inc. f), de la ley 11.683. En consecuencia, procedió a su exclusión del régimen simplificado y a determinar de oficio el impuesto a las ganancias y el IVA.

El Tribunal Fiscal, haciendo mérito de los elementos de prueba obrantes en la causa, confirmó el ajuste practicado en el impuesto a las ganancias. Sin embargo, revocó la determinación del IVA por considerar que la actividad declarada como monotributista no tenía la entidad suficiente para vincularla con las diferencias detectadas en las cuentas bancarias.

V.- Debe señalarse que en el art. 18 de la ley de procedimiento fiscal se establece que la estimación de oficio se fundará en 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 su existencia y medida. Y, en lo que al caso interesa, en su inciso f), se dispone que los incrementos patrimoniales no justificados representan ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales, más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida, y en el IVA montos de ventas omitidas por las sumas de los conceptos indicados.

Por otra parte, no debe soslayarse que las presunciones generales contenidas en la ley podrán ser

utilizadas por el organismo recaudador —facultad que no se encuentra cuestionada en autos— para estimar la materia imponible, salvo, claro, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria demuestre lo contrario. Así pues, la atribución del ente recaudador para proceder la determinación de oficio sobre base presunta ha sido reconocida por la Corte Suprema, sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio los errores que atribuye a la liquidación (Fallos: 268:514).

Más de allá de los fundamentos que expuso el tribunal de origen a efectos de considerar que no podía trasladarse las diferencias en las acreditaciones bancarias a la actividad declarada por la contribuyente, en atención a lo exiguo de los márgenes que ella arrojaba, lo cierto es que, además de que las observaciones detectadas por la administración fiscal son reveladoras de la capacidad contributiva, la actora no demostró mediante elementos fehacientes que los fondos en las cuentas bancarias de su titularidad no se correspondían con su actividad gravada, como así tampoco pudo probar su origen, y, de esta manera, acreditar sus dichos.

En tal inteligencia, cabe destacar que aun cuando pudiera merecer algún reparo el hecho de que la determinación de oficio sobre base presunta tenga como punto de partida la comprobación de la existencia de un incremento patrimonial no justificado —saldos bancarios—, respecto del cual se presume que corresponde a la actividad desarrollada por la responsable, lo cierto es que, en la especie, la contribuyente prescindió de aportar elementos que justificaran de algún modo que dicha circunstancia no guarda vinculación con su giro comercial (esta sala, causas *"Nicoletti SA"* y *"Mellinas Hnos. SA"*, pronunciamientos del 19 de diciembre de 2008 y del 13 de diciembre de 2018).

2309/2018 PENA DE ASTORINO, ANA LIA (TF 28610-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Ciertamente, en razón del indicio configurado por la —a esta altura— clara existencia del incremento patrimonial no justificado, atenta la firmeza de lo decidido con relación a la impugnación de la resolución nº 268/06 que determinó el impuesto a las ganancias, así como el despliegue por parte de la contribuyente de una actividad gravada en el IVA, era indiscutible que incumbía a ella la carga de demostrar el error o el desacierto cometido por el organismo fiscal en la estimación de la materia imponible, cuestión que, por otra parte, no ha sido despejada en las presentes actuaciones (esta sala, causa *"García, José Mariano"*, pronunciamiento del 4 de noviembre de 2014).

Por lo tanto, habida cuenta de que la presunción establecida en la norma impone a los contribuyentes la acreditación de los extremos en sentido contrario, y toda vez que la actora no aportó elementos que permitan acreditar que el incremento patrimonial provenía de operaciones distintas y ajenas a su actividad comercial, no cabe más que concluir en la procedencia de la estimación realizada por el organismo recaudador sobre la base de la norma aplicable y, por consiguiente, de la determinación del IVA.

En virtud de lo expuesto, este tribunal **RESUELVE:** hacer lugar al recurso interpuesto por la demandada, revocar el pronunciamiento apelado en cuanto fue materia de agravios y, en consecuencia, confirmar la resolución nº 267/06 en todas sus partes. Las costas, de ambas instancias, se imponen a la parte vencida (conf. art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 07/05/2019
Alta en sistema: 08/05/2019
Firmado por: DRA. DO PICO - DRA. HEILAND - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - - H. GERDING SECRETARIO

#31193470#230877525#20190410141058471

Fecha de firma: 07/05/2019
Alta en sistema: 08/05/2019
Firmado por: DRA. DO PICO - DRA. HEILAND - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - - H. GERDING SECRETARIO

#31193470#230877525#20190410141058471