Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. N° CAF 21704/2021 **BABOUR, DANIEL RUBEN-TF 46856-I C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, de julio de 2024.-

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que mediante la resolución de fojas 135/9 (de la causa en soporte papel) la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso deducido por el Sr. Rubén Daniel Babour y confirmó parcialmente la Resolución Nº 120/16 dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la AFIP, mediante la cual se le determinó de oficio la obligación relativa al Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2010, y se le aplicó una multa con fundamento en los artículos 46 y 47, inc. d, de la Ley nº 11.683. Si bien confirmó la determinación del impuesto, redujo la multa aplicada al mínimo legal. Impuso las costas al recurrente vencido.

Para decidir de esa forma, comenzó por descartar la tacha de nulidad del acto apelado, destacando que el recurrente no había indicado las defensas que se había visto privado de oponer como consecuencia del vicio alegado. Además, indicó que la resolución determinativa de autos, en cuanto acto administrativo, satisfacía acabadamente los requisitos de forma y procedimiento establecidos en el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo.

En cuanto al fondo del asunto, señaló que la determinación del Impuesto a las Ganancias que se discute en autos, tiene sus fundamentos en las compras de moneda extranjera detectados por la fiscalización, y la adquisición de un inmueble, sin aparente correlato con los ingresos declarados por el contribuyente a los fines del ingreso del mencionado tributo. A raíz de ello y conforme el artículo 18 de la Ley 11.683, el Fisco Nacional presumió que dichas diferencias representaban ingresos no declarados en el Impuesto a las Ganancias en el período cuestionado.

Seguidamente, recordó los presupuestos de la determinación sobre base presuntiva y, en particular, el hecho de que las reglas del artículo 18 de la Ley nº 11.683 refieren a presunciones legales que tienen por efecto la inversión de la carga probatoria. Explicó que,

constatado alguno de los antecedentes previstos en esa norma, incumbe al contribuyente que niega el hecho la prueba de su inexistencia.

Entendió, por eso, que la discusión giraba en torno a una cuestión de hecho y prueba, correspondiendo a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que había arribado el juez administrativo. En este sentido, destacó que la actora alegó como principal defensa que las compras de moneda extranjera identificadas por la fiscalización no habían sido realizadas por ella (a excepción de unas pocas) y que ya contaba antes del 2010 con el dinero necesario para la compra del inmueble señalada por el ente recaudador; pero no aportó en las presentes actuaciones prueba documental que acreditase que los fondos cuestionados tuvieron un origen preciso y previo para rebatir la presunción de ingresos omitidos sobre la tenencia de dinero necesaria para la compra del inmueble, o la inexistencia de algunas de la operaciones de compra de divisas.

Concluyó por lo anterior que las pruebas producidas en autos no lograban conmover las conclusiones alcanzadas por el juez administrativo en la resolución apelada, en lo referido al impuesto a las ganancias del año 2010.

En punto a la multa, explicó que se apreciaba plenamente la maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que –además de estar prevista como presunción legal para estos casos- surge manifiesta de la conducta del contribuyente, que desplegó una trama tendiente inducir a engaño al organismo recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo.

Sin embargo, con relación a su monto, explicó que aunque su graduación por el juez administrativo resultaba discrecional, ella no estaba exenta del control judicial posterior. En ese contexto, la ausencia de una evaluación circunstanciada de los hechos que habían conducido al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto evadido, sumada a la falta de antecedentes sumariales de la encartada, hacían razonable reducir la sanción al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

II.- Que a fs. 144 el *a quo* aclaró aquella resolución, en el sentido de que las costas por la porción en que se había reducido la multa estaban a cargo del Fisco Nacional; y, a su vez, reguló los honorarios de la representación letrada del Fisco Nacional.

III.- Que contra la decisión reseñada en el primer considerando, la parte actora apeló a fojas 145 y expresó agravios a fojas 151/164, que fueron replicados mediante el escrito de fojas 172/180.

En su memorial, luego de recodar los antecedentes del caso, recordó el carácter subsidiario del mecanismo de la determinación presuntiva. Remarcó que únicamente cuando se hubieran agotado las posibilidades de conocer en forma cierta los tributos adeudados resultaba válido el recurso a aquel mecanismo. La condición primordial –añade- es que el Fisco no cuente con información fidedigna sobre los hechos imponibles para la determinación cierta del gravamen. A su entender, en este caso esos elementos habían sido aportados, pero el ente fiscal decidió ilegítimamente no valorarlos.

Señala que en el caso se presumió simplemente la existencia de una ganancia sin tomar en cuenta la teoría del balance, según la cual todo gasto debe detraerse de los ingresos.

Asegura que el mecanismo presuntivo empleado por el Fisco debe partir necesariamente de un hecho (o varios) conocido y debidamente acreditado; y que sólo a partir de esa base puede derivarse el hecho desconocido o presumido. En este caso –a su juicio- la ausencia del primer elemento de convicción vuelve inválida la determinación.

Con relación a la multa, explica que la norma aplicada (art. 46, LPF) exige para su aplicación que la conducta observada haya ocasionado un perjuicio fiscal, además del elemento subjetivo, esto es, la intención de defraudación, exteriorizada a través de una conducta engañosa o maliciosa. Y señala que –a su juicio- la Administración no ha acreditado ese dolo.

Subsidiariamente, solicitó la reducción de la multa impuesta.

IV.- Que a fs. 149 la parte actora apeló por altos los honorarios regulados a los letrados de la contraria.

V.- 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 12/03/2009; Sala II, *in re* “Frigorífico Marejada S.A.”, del 29/12/2009; Sala IV, *in re* “Agropecuaria Laishi S.A.” del 15/04/2010; esta Sala, *in re* “Agro Beef S.R.L (TF 31471-I) c/ DGI”, del 6/3/2014). 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* “Agro Beef S.R.L”, 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 01/11/2007, entre muchos otros).

V.1.- Con esa premisa de análisis, cabe señalar que la recurrente se agravia de la apreciación del material probatorio, proponiendo una interpretación diversa en torno a la existencia de indicios que habilitaran el empleo de la determinación sobre base presunta –y la multa aplicada en consecuencia-, con fundamento en las operaciones cuestionadas. Cabe destacar que al valorar la información recabada en autos, y la producida durante la sustanciación del proceso determinativo, el Tribunal Fiscal de la Nación observó lo siguiente:

a) a raíz de la fiscalización practicada de conformidad con lo dispuesto por la Orden de Intervención N° 700581, el ente recaudador verificó que el Sr. Babour había realizado durante el período fiscal involucrado numerosas comprar de moneda extranjera y había adquirido un inmueble, al tiempo que había presentado la declaración jurada en cero;

b) el personal fiscalizador requirió al contribuyente que informara por escrito el origen de los ingresos y que aportara los comprobantes pertinentes a efectos de justificar las compras de moneda extranjera efectuadas durante el año 2010, al cual el contribuyente no dio respuesta;

c) “[…]la fiscalización actuante requirió a tres sociedades dedicadas a la actividad financiera -Tutelar Servicios Financieros S.A., Cambios Trade Travel S.A. y Metrópolis Compañía Financiera S.A.- que informen si el contribuyente efectuó compras de divisas durante el año 2010” y que “[e]n contestación a la requisitoria dichas sociedades informaron que la recurrente realizó compras de divisas por un valor total en pesos de $67.340, lo cual coincide con la información obrante en el Organismo, según el siguiente detalle: 21/01/2010 $005, 26/03/2010 $9.496, 06/05/2010 $7.056, 14/05/2010 $2.9405 11/06/2010 $9.888, 16 /06/2010$ 9.875, 16/07/10 S 9.130 y 17/09/2010 $9.950 a fs. 19/26 y 3 7 /3 8 del Cuerpo de Ganancias 2010”.

d) además, “[…]la auditoria interviniente detectó que el contribuyente adquirió una propiedad el 21/05/2010, motivo por el cual se cursó requerimiento al escribano interviniente en la operación […]” y que “[e]n fecha 13/08/2012 el escribano consultado aportó la escritura de cuya copia se desprende que el Señor Babour Daniel Rubén adquirió una propiedad en la Zona Norte de esta Ciudad Autónoma de Buenos Aires con frente en la calle Corrientes números 2193 y 2199 por un total de $ 470.400.”

e) ante un segundo requerimiento el contribuyente aseguró "[...] que sólo había hecho dos o tres operaciones de compra de dólares muy pequeña y de ninguna manera realicé todas las operaciones de compra de divisas que se me imputan. Alguna persona fraudulentamente habrá utilizado mi nombre y dni en la agencia de cambios [..] Estoy abocado a juntar los elementos probatorios de mi residencia y las sucesivas entradas y salidas del país...". Y en una segunda nota expresó “[…] desarrollo actividad gravada. Cuido a mis padres que tienen 90 años. [...] Compré para ellos unos pocos dólares en una agencia en el año 2010, pero no las cifras que me mencionaron en su momento. Rechazo esas compras. (..) Busqué documentación que pruebe mi tenencia de fondos al momento de la compra de un inmueble en el año 2010 que luego cedi posteriormente. para ello contaba (además de los obtenidos en el exterior) con los fondos surgidos de las ventas de otros inmuebles que anteriormente poseía [...] pues al vender no me quedé con nada. Las ventas se hicieron hace más de 10 años y no volví a comprar nada hasta el 2010. No poseo la documentación de estas […]”.

f) en base a los elementos antes enumerados, la auditoria interviniente consideró que las manifestaciones de la recurrente no habían sido acreditadas con documentación fehaciente.

Estos fueron los elementos de juicio tenidos en cuenta por el Fisco Nacional para considerar existentes las operaciones de compra de dólares y la compraventa de un inmueble, atribuidas al Sr. Babour.

V.2.- Por su parte, al revisar los actos administrativos, el Tribunal Fiscal de la Nación refirió, además, que resultaba claro que el contribuyente no había demostrado el origen del dinero necesario para efectuar las compras de divisas por un total en pesos de $38.842,50 (por las compras efectuadas en fechas 11/06/2010, 16/06/2010, 16/07/2010 y 17/09/2010) ni para la compra de un inmueble por la suma de $470.400.

En el mismo sentido, el tribunal previniente ponderó que “a efectos de acreditar el origen del dinero utilizado para las compras de

divisas cuestionadas y para la adquisición de la propiedad sita en Avda. Corrientes Nros. 2193/2199, el contribuyente adjunta a su descargo una hoja con leyendas en idioma inglés, sin traducir, en la cual se observa inserto su nombre y dirección, y no está siquiera firmada. A dicha hoja la defensa la denomina "Certificado de depósito del Safra National Bank of New York" y conforme los dichos vertidos en el descargo pretende demostrar con la misma que en el año 2004 poseía en una cuenta bancaria de un banco del exterior la suma de dólares estadounidenses USS 99.866526" y descartó ese elemento indicando que "[…]cuadra el rechazo de la prueba descripta por no cumplir con ningún requisito de los fijados por la normativa que rige la presentación de documentos expedidos en el extranjero. Debe resaltarse nuevamente que no se acompañó la pertinente traducción, que es una hoja sin firmas y, además, no contiene la debida legalización que corresponde a todo documento que se pretenda hacer valer como prueba en sede administrativa –artículos 27 y 28 del Decreto N° 1759/72".

Adicionalmente, puso de relieve que el exhorto librado a los fines de producir la informativa ofrecida por la actora había sido devuelto por el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto sin diligenciar por faltar la traducción al idioma inglés de los documentos adjuntos.

Por todo lo expuesto, consideró que "[…] corresponde concluir que la actora compró divisas y una propiedad en el transcurso del periodo fiscal bajo trato, habiendo presentado la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias en cero, y sin aportar documentos de comprobación fehacientes del origen del dinero utilizado para ello" y que "[t]ales circunstancias habilitan al Fisco a recurrir al método presuntivo como metodología para cuantificar la materia imponible respectiva, dado que la recurrente no ha aportado documentación fehaciente relativa a las operaciones verificadas como indicios ciertos en el caso […]".

Por último, con relación a la multa, recordó que el mecanismo de las presunciones del artículo 47 de la Ley n° 11.683 permitía a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) derivar la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas). Y señaló que la declaración jurada presentada permitía –a la luz de las operaciones descubiertas y observadas- tener por cierto que el Sr. Babour había obrado en fraude al Fisco al pretender detraer materia imponible.

En tales condiciones, no se advierte que la apreciación de la prueba efectuada por el tribunal *a quo* haya sido arbitraria o

irrazonable, de modo tal que justifique desechar las conclusiones vertidas sobre el punto en el pronunciamiento apelado. En efecto, la actora sólo efectúa meras manifestaciones de disconformidad respecto a que el a quo no valoró correctamente la prueba o que prescindió de ella para decidir. Sin embargo, no puntualiza de qué modo los elementos de juicio presuntamente omitidos permitirían modificar la solución del caso, ante los elementos reunidos para sustentar la conclusión del Fisco Nacional en cuanto sostiene la existencia de las operaciones que se le atribuyen, y la falta de acreditación por el contribuyente de tenencias previas declaradas necesarias para realizarlas (v. esta Sala, causas n° 49616 /2018 “Eco Suelo SRL c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 25/06/2019; n° 83481/2015 “Proms SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 2/07/2019; y n° 28553/2019 “Desartex SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 18/07/2019; entre muchas otras).

En consecuencia, corresponde desestimar los agravios vertidos por la parte actora, y confirmar la resolución apelada.

VI.- Que por los fundamentos expuestos, corresponde rechazar la apelación de la parte actora y confirmar la resolución de fojas 135/9 del Tribunal Fiscal de la Nación. Las costas de esta instancia se imponen a la recurrente vencida, dado que no existen motivos para apartarse del principio general de la derrota (art. 68, segundo párrafo del CPCCCN).

En cuanto a la apelación contra los honorarios profesionales regulados a fojas 144, teniendo en cuenta el resultado obtenido y la extensión, calidad y eficacia del trabajo cumplido por los profesionales actuantes del Fisco Nacional en la instancia previa, corresponde elevar los honorarios por el patrocinio letrado a la suma de $140.734,1865 y por la representación legal, a la suma de $56.293,6746 (arts. 6, 7, 9, 37 y 38 de la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432).

Asimismo, considerando las pautas mencionadas, por la labor desempeñada ante esta Alzada, se fijan los honorarios profesionales de los letrados del Fisco Nacional en la cantidad de 3 UMA, equivalente actualmente a la suma de $157.530 (Ley Nº 27.423 y Resolución SGA-CSJN 1497/2024).

Se aclara que los importes regulados no incluyen suma alguna en concepto de impuesto al valor agregado, el cual deberá

adicionarse en caso de que los profesionales acrediten su condición de responsables inscriptos.

En virtud de las consideraciones precedentes, el Tribunal **RESUELVE: 1)** Rechazar la apelación de la parte actora y confirmar la resolución de fojas 135/9 del Tribunal Fiscal de la Nación; **2)** Imponer las costas de esta instancia a la recurrente vencida (art. 68, segundo párrafo del CPCCCN); y **3)** Fijar los honorarios de la representación letrada de la demandada con arreglo a lo indicado en el considerando VI de la presente.

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvanse.

Guillermo F. TREACY **Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

Jorge F. ALEMANY

Fecha de firma: 02/07/2024
Alta en sistema: 03/07/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#36096750#416611960#20240618133911634