



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: 48.502-I; MENDOZA, MARGARITA ESTER; SENTENCIA; SALA A VOC 1RA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En el día de la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por el Dr. José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el Expte **48.502-I, “MENDOZA, MARGARITA ESTER S/ APELACIÓN”**.

El Dr. Pérez dijo:

I. Que a fs. 39/61 la recurrente apela la Resolución N° 211/17 (DVRSA) que determina el impuesto a las ganancias, período fiscal 2014, en la suma de \$8.719.753,96 con más los intereses resarcitorios y difiere la aplicación de sanción en los términos de la ley penal tributaria.

A fs. 323/345 se apela la Resolución N° 212/17 (DVRSA) -en el marco del Expte. N° 48.503-I- que determina el impuesto al valor agregado –períodos fiscales 1/14 a 12/14- en la suma de \$3.059.522,09 con más intereses y difiere la aplicación de sanción en los términos de la ley penal tributaria.

A fs. 514/536 se apela la Resolución N° 203/17 (DVRSA) -en el marco del Expte. N° 48.504-I- respecto del impuesto a los bienes personales –período fiscal 2014- que intima la suma de \$229.624,39 con más intereses y aplica sanción de multa graduada en 3 veces conforme arts. 46 y 47 de la ley 11.683.

En primer lugar, plantea la nulidad de todo lo actuado toda vez que la intervención de la AFIP se originó en la orden judicial de un juez que fuera separado de sus funciones por inhabilidad moral e imputación penal habiendo sido esa parte damnificada por su accionar ilegítimo, quien dispuso la orden de allanamiento en el domicilio que residía. Ahora bien, señala que en la instancia judicial se ha declarado la nulidad de todo lo actuado por dicho funcionario y en consecuencia de todos los actos que dependieron de ellos.

Asimismo, plantea la nulidad de la resolución por omisión de notificar el dictamen legal previo. Por otro lado, se agravia del hecho de que la Administración haya recurrido al método presuntivo para determinar de oficio toda vez que entiende que no son ciertos los argumentos invocados de su falta de colaboración para aportar elementos, ya que había sido desposeído de los elementos documentales en el allanamiento.

Señala que tampoco es cierto que no se haya justificado el origen de los fondos -tenencia de moneda extranjera y pasivos declarados-, toda vez que aportó un contrato de mutuo oneroso y constancia notarial de adelanto de herencia de sus padres.

Asimismo, hace una propuesta alternativa de subsanar omisiones formales, rectificar las declaraciones juradas ajustando las mismas a la realidad económica. A fs. 432/435 la recurrente amplía sus recursos reiterando los planteos de nulidad ya efectuados y acompañando nuevo documental relativa al proceso penal que involucraba a la aquí recurrente por lavado de activos, contrabando, evasión fiscal entre otros delitos.

II.- A fs. 258/270, 439/450 y 607/620 el Fisco Nacional contesta los recursos presentados por las razones de hecho y derecho que expone, peticona que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas al recurrente. Acompaña los antecedentes administrativos y hace reserva de caso federal.

A fs. 623/626 -en el marco del Expte. N° 48.504-I- la recurrente hace una presentación denunciando un hecho nuevo, la sentencia del Juez de Oran por la cual se dicta el sobreseimiento de la aquí recurrente en los delitos de contrabando de mercaderías, tráfico de divisas y lavado de activos citándola a prestar declaración indagatoria por el delito de evasión fiscal.

A fs. 634 y 643 obran las sentencias de acumulación de los expedientes aquí a resolución.

A fs. 645/651 la recurrente adjunta la sentencia dictada por la Cámara Federal de Salta, Sala II, del 1/07/2021 que resolvió sobreseer a la parte actora del delito de evasión simple.

Mediante PV-2025-18248671-APN-VOCI#TFN este Tribunal requirió a las partes informen el estado procesal de dicha causa y si la sentencia acompañada se encuentra firme.

A fs. 715 el Fisco Nacional indicó que la sentencia se encuentra firme, sin perjuicio de lo cual señala que el sobreseimiento se fundó en circunstancias relacionadas con el tipo objetivo previsto en la norma penal, sin surgir de la sentencia que no se haya verificado el hecho imponible.

III.- Que no habiendo ofrecido la parte actora medios probatorios a producir, se cierra el período de instrucción y se elevan los autos a la Sala A para su consideración, quien los pasa a dictar sentencia.

IV.- Que, conforme surge del informe final de fiscalización a fs. 89/99 de los antecedentes administrativos, el origen del caso es la causa N° FSA 2576/2014 “N.N. s/infracción Ley 22.415” iniciada por la Dirección Regional Aduanera Salta, que en allanamiento de fecha 30/05/2014 procedió al secuestro en el domicilio de la fiscalizada de \$429.300 y 1.220.078 USD.

Asimismo, surge de la sentencia dictada por el Juez de Oran que, en el marco de la causa 2576/2013 “MARTIN LUIS FRANCISCO Y OTROS S/INFRACCIÓN LEY 22.415”, se produjeron allanamientos y

secuestros que por orden del entonces magistrado determinaron la formación de una causa judicial entre otros a la aquí recurrente, siendo procesada por lavado de activos y asociación ilícita. Posteriormente la Cámara Federal de Apelaciones decretó la nulidad de las declaraciones indagatorias de los imputados. Finalmente, se dicta el sobreseimiento de la aquí recurrente en los delitos de “contrabando de mercaderías, tráfico de divisas y lavado de activos citándola a prestar declaración indagatoria por el delito de evasión fiscal”. Con posterioridad, la Cámara Federal de Salta, Sala II, del 1/07/2021 resolvió sobreseer a la parte actora del delito de evasión simple.

V.- Que, en principio, en relación a la diversidad de planteos de nulidad articulados por la recurrente, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchiaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

En el caso particular, de la sentencia dictada por la Cámara Federal de Salta, Sala II, del 1/07/2021 que resolvió sobreseer a la parte actora del delito de evasión simple, surge que: *“el organismo fiscal presentó denuncia en relación a los hechos por los cuales Mendoza ya se encontraba sometida a proceso penal y en función de pruebas obtenidas administrativamente con posterioridad a su formación, lo que vulnera garantías constitucionales. En este contexto, cabe concluir que los requerimientos efectuados por el organismo fiscal a fin de que la contribuyente emita confesiones, declaraciones, informaciones o pruebas no serían en realidad requerimientos extrajudiciales propiamente dichos por lo que afectaron el derecho de no autoincriminación, desde que Mendoza ya revestía la condición de imputada. Pues bien, conocidos que fueran los hechos de la posible comisión de un ilícito -lo que en la especie aconteció con las investigaciones de Gendarmería Nacional con personal de AFIP que daban cuenta de la posible exportación ilegal a Bolivia de cereales y harina-, el organismo estaba impedido de ejercer su autoridad para exigir al sujeto obligado presuntamente responsable del ilícito que le suministre la presentación de declaración jurada rectificativa ni el aporte de ninguna otra prueba o explicación que luego puedan ser utilizados en su perjuicio como elemento convictivo de cargo; debiendo haberse proveído la realización de medidas de pruebas conforme las previsiones del Código Procesal Penal de la Nación y lo normado por el artículo 21 de la ley 24.769. Repárese que este mismo Tribunal señaló en la resolución del 4/12/2019 que el magistrado debía avanzar con las medidas investigativas tendientes a esclarecer los hechos objeto de la presente causa. No obstante ello, una vez recepcionada la misma en el Juzgado, se dispuso como única medida la actualización por la AFIP del monto adeudado por la contribuyente (cfr. decreto del 2/11/2020); lo que en modo alguno permite acreditar los extremos requeridos por el ilícito investigado”*.

Al respecto cabe señalar que las precisiones efectuadas por la Cámara respecto del proceder de la Administración y las implicancias que ello tiene en el fuero penal, no resultan trasladables directamente al ámbito tributario como pretende la actora. Tal como surge del Dictamen de la Procuración en la causa C. 1306. XXXVI. RECURSO DE HECHO Cámara de Comercio e Industria de Santiago del Estero c/ Administración Federal de Ingresos Públicos, CSJN, del 16/04/2002 *“a partir del pronunciamiento de Fallos: 314:1376, que el conjunto de normas relativas al cumplimiento de los deberes formales, por parte*

de los contribuyentes y demás responsables tributarios, constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes y que la tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva, pues, precisamente, resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquéllos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad.

El cumplimiento de los extremos formales constituye (...) el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la referida igualdad tributaria; desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes. Esta doctrina ha sido reiterada en otros precedentes, como los de Fallos: 316:1163, 1191, 1239, entre otros. Resulta indudable, por lo tanto, la estrecha vinculación que el Tribunal considera que existe entre el estricto acatamiento de este cúmulo de deberes de carácter formal, por un lado, y la correcta determinación y cumplimiento de las obligaciones tributarias de naturaleza sustantiva, por el otro. Es más, en el citado antecedente de Fallos: 314:1376 sostuvo, en el considerando 12 1, que frente a los valores de solidaridad, que se traducen en el logro de legítimos recursos económicos que permitan concretar el bien común de toda una sociedad, resulta errónea una concepción de la libertad que la mantenga aislada del cumplimiento de aquellas obligaciones que atiendan al respeto de los derechos de la comunidad y de la finalidad ética que sustenta al Estado, y agregó que estos postulados se convierten de imposible cumplimiento cuando el trabajo se manifiesta aislado dentro del cuerpo social que torna posible su accionar e insensible a las necesidades generales, debido a la evasión deliberada de aquellas obligaciones sociales comunes, como son las de naturaleza tributaria”.

Más aún, respecto de la posible colisión entre los deberes de colaboración con el principio de no autoincriminación receptado en el art. 18 de nuestra Constitución Nacional, es útil recordar también el fallo “Florido” de la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal que señaló “La actividad fiscalizadora de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) tiene por finalidad verificar la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables -art. 33 y cctes. de la ley 11.683-. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación -STC 110/1984-, los que, por otra parte, podrían ser conseguidos sin su colaboración, a través de un allanamiento. En esta inteligencia resulta evidente, tal cual lo viene sosteniendo la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en numerosos precedentes, que el resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo no puede ser invocado cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos son requeridas en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley -cfr. causa n° 1569/02 “Seven-Seas s/ inf. Ley 24.769”, rta. el 14/12/03-. Máxime cuando el cumplimiento de los extremos formales establecidos en las normas tributarias constituye “el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado” -Fallos 320:1221-”.

Ello así, no puede perderse de vista, que en materia tributaria, los deberes de colaboración del contribuyente representan una garantía para el funcionamiento de la actividad financiera del Estado, que si bien no tienen una recepción expresa en nuestra Constitución Nacional, implícitamente es indudable, toda vez que los mismos se infieren de lo establecido en su artículo 4to, cuyo valor en esta materia resulta fundamental.

Sentado ello, más allá de las consideraciones reseñadas más arriba, lo cierto es que la Cámara funda el sobreseimiento de la aquí recurrente en el entendimiento que no existió ardid en el proceder de la imputada.

El suscripto con sustento en los precedentes “Almeida” y “Eurnekian” ha señalado en distintos pronunciamientos que si bien no resulta jurídicamente posible que este Tribunal se aparte de la hechos probados y acreditados en la causa penal, en pos de evitar un eventual "escándalo jurídico", resulta impensable pretender que el Tribunal Fiscal de la Nación acate pasivamente lo decidido en sede penal respecto de la valoración jurídica atinente al acaecimiento del hecho imponible o a aspectos que hacen a la determinación impositiva del gravamen; en el caso, cabe señalar que el procedimiento llevado a cabo por la Administración Fiscal desde la faz tributaria luce ajustado a derecho. En efecto tal como surge de las actuaciones administrativas el proceder de la Administración que describe la Cámara en la sentencia reseñada no fue sustento del cargo, toda vez que las determinaciones de oficio fueron efectuadas sobre base presunta con sustento en información obrante en la base de datos de ese Organismo, documentación secuestrada en los allanamientos de fecha 30/10/2014, información solicitada a terceros (proveedores y clientes) e información de organismos públicos provinciales, no habiendo la parte aportado información de sustento.

Teniendo en cuenta que el procedimiento determinativo de la obligación tributaria se sustentó en esos elementos no se advierte en dicho proceder una violación a los principios constitucionales o una violación que pueda acarrear la nulidad del proceder fiscal o de los actos apelados.

En cuanto a los argumentos esgrimidos respecto de la nulidad del procedimiento por haberse declarado la nulidad de todo lo actuado, conforme surge de las constancias de autos, en sede penal se ha declarado la nulidad sólo de las indagatorias y no de todo el procedimiento (tampoco de los allanamientos), lo que ciertamente no puede tener una incidencia en el procedimiento administrativo, sino únicamente en el proceder penal. Por último, respecto de la nulidad de las notificaciones tal como reseña el representante fiscal en sus contestaciones no se evidencia de los antecedentes administrativos que se haya lesionado el derecho de defensa de la parte actora (vide cédulas de notificación de las vistas a fs. 127/137 cpo. IVA, fs. 302 cpo. Ganancias y fs. 127 cpo. IBP). Tampoco resulta admisible la falta de notificación del dictamen legal previo que invoca, no habiendo obligación legal para la administración fiscal en ese aspecto, surgiendo de las actuaciones que tuvo oportunidad de conocer los ajustes efectuados por la fiscalización, presentar su descargo, tomar vista de las actuaciones, en definitiva, ejercer su derecho de defensa.

En efecto, las resoluciones apeladas contienen los elementos jurídicos formales para declarar su validez, invoca la normativa legal tenida en cuenta para arribar a sus conclusiones, así como los conceptos y montos determinados, sin que ello implique prejuzgar sobre la procedencia o no de los mismos, y se han cumplimentado los procedimientos establecidos, habiéndose posibilitado al contribuyente conocer la

pretensión fiscal y poder elaborar su defensa.

Para que prospere la excepción de nulidad debe estar sustentada en un interés jurídico concreto, por lo que resulta necesario que el vicio respectivo haya colocado al recurrente en un verdadero estado de indefensión, ocasionándole un agravio no subsanable. Si el recurrente no concuerda con la fundamentación de las resoluciones apeladas ello, en rigor, constituye un aspecto vinculado con el fondo de la cuestión a resolver y no una cuestión previa.

Tal como expone reiterada jurisprudencia, “...para la procedencia de una nulidad, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a una 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 pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar...” (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica – AMET. C/ Buenos Aires, Provincia de y otros s/Amparo”, CSJN, 05/10/1995, T. 324, P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 06/02/01, T.324, P.151; “Simijosky Juan c/E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. Y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II, 09/10/96, entre otros).

En atención a lo señalado, no pueden acogerse los planteos de nulidad articulados, correspondiendo su rechazo.

Que cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re “Ferioli, Jorge Oscar”* (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto “...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...”.

Que en el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto “*Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia*” (B-485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

VI. Que, entrando al análisis de la cuestión de fondo, corresponde señalar que la impugnación ha sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves y precisos, respecto de los pasivos impugnados y de los fondos no

declarados.

Que siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Cabe precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas de ese artículo deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que si bien no obligatorios en principio, pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

En el caso particular, el Fisco le otorgó el tratamiento de Incremento Patrimonial no Justificado, artículo 18 – inciso f) dando lugar a ajustes tanto en el Impuesto a las Ganancias como en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

El citado artículo establece que los incrementos patrimoniales no justificados, representan: 1) En el impuesto a las Ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles. 2) En el Impuesto al Valor Agregado: Montos de Ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente. El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

Toda determinación sobre base presunta debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes que, analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados, permitiendo arribar al resultado que, “probabilísticamente”, se acerque más a la real magnitud del hecho imponible.

Por otra parte, este Tribunal tiene dicho que “los métodos presuntivos para la determinación de tributos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la Administración para que pueda cumplir sus objetivos en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias, o documentación que no resulte fehaciente...deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible” (cfr. “Armotec SACIFIC”, TFN, Sala B, 10/02/1999).

En la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva, en cabeza del

contribuyente, ha sido inveterada y pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y la Alzada (ver al respecto “Ledesma, Amalia”, TFN, Sala D, 18/07/2001, “Inmobiliaria Quesada SRL”, TFN, Sala A, 11/04/2000, “Campisi, Benito”, Sala B, 10/05/1999, “Bur, Delia Matilde”, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996).

Las reglas contenidas en el artículo 18 de la ley 11683 (t.o. citado) refieren a presunciones legales “iuris tantum”, cuya consecuencia es la de revertir la carga de la prueba. Así, el efecto fundamental de la presunción de marras es dispensar de la prueba del hecho presumido al favorecido por ella. Cuando resulta de aplicación una de estas presunciones, el que se beneficia con ella no debe probar sino el hecho antecedente, la ley suple su actividad y tiene por acreditada la conclusión, y la carga probatoria pesa sobre quien niega el hecho antecedente o la aplicabilidad de la presunción a su caso.

En definitiva, se trata de una cuestión de hecho y prueba, correspondiendo a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arriba el juez administrativo, circunstancia que no aconteció en autos.

Como tiene dicho la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación no puede omitirse que, según reiterada doctrina, las resoluciones emanadas regularmente de la Dirección General Impositiva gozan de presunción de legitimidad -cfr. art. 12 de la ley 19.549- por lo que no resultaría ajustado admitir de inicio que ellas respondan a un obrar injustificado o abusivo (Fallos: 318:2431; 321:695; 325:2347, entre muchos otros) por lo que, "la peculiar naturaleza del acto cuestionado tiene a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de la autoridad administrativa (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69)...". Asimismo, de seguirse otra tesitura "la prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos desaparecería frente a cualquier proceso judicial, obligando al Estado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69)" (cfr. CSJN in re "Romero SA", sentencia del 8/2/2005).

En el caso particular, si bien la actora invoca ciertos mutuos financieros y la venta de un inmueble heredado, no adjunta ni ofrece prueba idónea para probar sus dichos. En efecto, sólo aporta un mutuo basado en un documento privado que carece de fecha cierta, toda vez que si bien contiene una certificación notarial la misma es de fecha posterior y es al solo efecto de certificar las firmas, no dando fe del contenido del mismo. Así, ello no constituye prueba suficiente en forma aislada, si no acredita en autos la capacidad económica del supuesto prestador de los fondos. Además, surge de los actos apelados la existencia de moneda extranjera secuestrada que no fuera declarada por la contribuyente ni aportado elementos para acreditar el origen de dichas divisas. Por otro lado, la Administración relevó pasivos que corresponden a personas que no poseen CUIT y fueron declarados como residentes del exterior sin aportar probanza alguna.

Teniendo en cuenta ello, y no habiendo agravios concretos respecto de las liquidaciones de los impuestos determinados en autos, corresponde confirmar las resoluciones determinativas, con costas.

VII.- Que, por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación. No obstante, ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al

Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

VIII. Que corresponde ahora analizar el aspecto infraccional de la resolución del impuesto sobre los bienes personales en crisis.

Con relación a la multa por defraudación debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva 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), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" - 8/2/1999)".

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que "el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa" (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V - 29/3/1999).

Sin embargo, en el caso particular, tal como concluye la Cámara Federal de Salta no existió idoneidad en el ardid. Así, expone que la tenencia del capital era conocida por el Fisco con anterioridad a la presentación de la DDJJ por el período 2014 pues la AFIP no sólo intervino en el allanamiento sino que personal de dicho organismo fue el encargado de realizar los peritajes sobre la documentación, descartando el ardid idóneo pues el organismo tuvo la posibilidad de detectar fácilmente la irregularidad ya que conocía que el dinero se encontraba en poder de la contribuyente desde tiempo antes a la presentación de la declaración jurada del ejercicio.

IX.- Que, no obstante, ello no implica que la conducta del recurrente quede impune toda vez que se ha confirmado el ajuste efectuado por la Administración, sin haber probado en el caso la existencia de un error excusable de entidad suficiente como para eximirse de la sanción prevista en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. 1998) hace procedente el reencuadre de su conducta en la infracción prevista en esa norma legal, en su mínimo legal (t.o. vigente a la fecha de la comisión de la infracción).

En función de lo expuesto, corresponde reencuadrar la conducta de la actora en la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. vigente a la sazón), en su mínimo legal, en cuanto a las costas, corresponde imponerlas en el orden causado (cf. art. 184 último párrafo in fine, ley 11.683).

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y en lo sustancial a lo decidido por el Vocal Instructor en el Considerando V de su voto.

II.- Que en lo que respecta a la procedencia de las determinaciones de oficio venidas en recurso, adhiero a la conclusión a la que se arriba en el voto precedente en mérito a las consideraciones que paso a exponer.

III.- Que conforme lo que surge del informe final de inspección, la investigación se origina como consecuencia de la causa N° FSA 2576/2014, caratulada “NN d/Infracción Ley 22.415”, iniciada por la Dirección Regional Aduanera de Salta. En el allanamiento ordenado por la Justicia Federal se secuestró en el domicilio de la recurrente la suma de \$ 429.300.- y U\$S 1.220.078.-

Al inicio de las tareas de fiscalización la recurrente había presentado sus declaraciones juradas por el período bajo testeo correspondiente a los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

Con respecto al impuesto a las ganancias, se solicitó a la recurrente el detalle de ingresos y de gastos; papeles de trabajo utilizados para la confección de sus declaraciones juradas y detalle con la composición del patrimonio inicial y al cierre de los períodos fiscales 2013 y 2014.

Con fecha 16/10/2014 la recurrente solicitó a la DGA Salta su inclusión en el SOFA (Sistema de Operadores Fronterizos) y aportó para ello, la declaración de bienes y deudas al 30/9/2014 certificadas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Salta, con detalle de activos y pasivos. De su lectura se desprende que el CPN certificante contó con el respaldo documental y registros de contabilidad para confeccionar y certificar la mencionada certificación.

De allí que para los actuantes la Sra. Mendoza contaba con la documentación solicitada en los requerimientos formulados quedando evidenciado –a su criterio- la reticencia a colaborar con la administración fiscal.

Es más, se destaca que el 28/04/2015, la recurrente presentó las DDJJ correspondientes a los impuestos a las ganancias, sobre los Bienes Personales y a la Ganancia Mínima Presunta, en las cuales expone su situación patrimonial y estado de resultados correspondiente al período fiscal 2014, por lo que aquellas debieron ser confeccionadas con la documentación requerida.

Es así que, ante la ausencia de documentación de respaldo acompañada durante la fiscalización, los

funcionarios fiscales debieron recurrir a fin de determinar la materia imponible, a la información obrante en las bases de datos del organismo, documentación secuestrada durante los allanamientos de fecha 30/10/2014, información de terceros e información de los organismos provinciales.

A partir de la presentación de la declaración jurada rectificativa N° 1 y conforme los rubros exteriorizados, tales como ingresos gravados, exentos y no gravados, compras y gastos, y su comparación con los datos que surgieron de las declaraciones juradas presentadas en el impuesto al valor agregado o la falta de documentación de respaldo (vg. De los ingresos exentos y compras y gastos), se procedió a su impugnación, determinándose diferencias a favor del Fisco Nacional.

Merece especial mención el desarrollo de dos ajustes, motivo del recurso, a saber:

1.- Tenencia de moneda extranjera: Señala la actuación que de acuerdo con lo que se desprende de las actas de allanamiento se secuestró a la recurrente la suma de U\$S 1.220.078.-, conforme el importe declarado, se advirtió la omisión de U\$S 200.078.-, que al tipo de cambio representan una omisión de \$ 1.690.859,18.-

2.- Pasivos: Este rubro se corresponde con préstamos de personas físicas, sin CUIT, y declaradas como residentes del exterior, respecto de las cuales no se aportó documentación alguna.

No se obtuvo información de las bases de datos de aquellas personas físicas.

Por ello, se impugnó dicho rubro.

3.- Pasivos comerciales: Dentro del pasivo con personas físicas informado, consignó nuevamente deuda con dos de los mismos deudores informados al exponer su patrimonio, por lo tanto, se procedió a su impugnación en atención a la ausencia de documentación de respaldo.

Considerando estos rubros, se determinó incremento patrimonial no justificado, aplicándose lo dispuesto por el artículo 18, inciso f) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Con respecto al impuesto al valor agregado, se realizó, con base en los ajustes realizados en ganancias, una nueva determinación de créditos y débitos fiscales.

Por último, se verificó la declaración jurada presentada en el impuesto sobre los bienes personales. Es así que, a partir de la información obtenida a partir del mencionado allanamiento, se constató que la recurrente no declaró la suma de \$ 429.300.- originándose una nueva determinación de su obligación tributaria.

Ante la falta de conformidad prestada por la recurrente, se iniciaron sendos procedimientos determinativos que culminaron con los actos ahora en crisis.

IV.- Que sentado lo que antecede, y ante el cuestionamiento efectuado por la recurrente, entiendo oportuno examinar si la metodología seguida por el ente fiscal se adaptó a la normativa vigente, debiendo destacarse que en el caso sub examine, se utilizó la presunción contenida en el inc. f) del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Cabe precisar que más allá de que la ley imponga al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, por haber incurrido en errores de interpretación o realizado maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Frente a esas situaciones, el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento resulta **excepcional y subsidiario**, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que pueda actuar el ente fiscal.

Asimismo, la norma establece un orden cronológico a seguir, pues la administración podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no se cuenten con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Es decir, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo deberá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente *“con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente”* (vid. Esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, “Cafiero y Pollio S.A.”, 28/6/2001).

Al respecto, el primer párrafo del artículo 18 otorga al ente fiscal la posibilidad de recurrir a la medición indiciaria, que se fundará en hechos conocidos que, por su conexión normal con los hechos imposables, permiten inducir la existencia y medida del mismo. En estos supuestos, el Fisco no cuenta con pruebas lo suficientemente “representativas” de la existencia y medida de la relación jurídica tributaria. Y, más adelante, prevé una serie de presunciones legales, entre la que se encuentra la utilizada por el ente fiscal en el caso bajo examen.

De tal forma, la cuestión a resolver gira en torno a determinar la procedencia del ajuste descripto, como consecuencia de la impugnación realizada por el Fisco Nacional respecto de ingresos omitidos por la recurrente, que explica son consecuencia de préstamos sin instrumentar, que fueron considerados como incremento patrimonial no justificado.

Ello así, y advirtiendo que el ente fiscal se encontraba autorizado a la luz del relato efectuado, de recurrir válidamente a las presunciones establecidas en la norma mencionada, cabe conceptualizar al incremento patrimonial no justificado como el aumento en el valor del patrimonio del contribuyente -ya sea a través del aumento de sus activos o disminución de sus pasivos- sin que este último pueda justificar acabadamente la fuente que los originó.

Así, pueden clasificarse los mismos en tres tipos diferentes, a saber, a) por aumento de derechos o bienes; b) disminución de las obligaciones y c) por la creación artificial de pasivos.

En los tres casos ese incremento patrimonial podría justificarse si el contribuyente cuenta con la documentación fehaciente de los mismos.

Ahora bien, respecto al ajuste en cuestión, es dable destacar que, en relación a la prueba de la existencia de un pasivo, en pronunciamientos que resultan aplicables al caso, la Sala IV de la Alzada en la causa “Valle

Escondido S.A.” de fecha 17/05/16, sostuvo que *“...la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser en casos como el presente particularmente indudable. Para ello, resulta necesaria la demostración de la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo, en particular, la acreditación de la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación del préstamo a la actividad comercial de éste, y su posterior restitución (conf. “Club Vacacional S.A. c/ Dirección General Impositiva c/ recurso directo de organismo externo”, sent. Del 14/4/16...”)*.

Y señaló también, en la causa “Pasarín, Armando”, que *“...más allá de las formalidades que puedan exigirse en la firma de un contrato de mutuo, la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser particularmente indudable acerca del nacimiento, de las modalidades y, eventualmente, de la extinción de la deuda. Es necesario, pues, que se demuestre la secuencia completa de la operatoria pertinente”* (Sala I, “Badial SA (TF 32.999I) c/ DGI”, sent. del 3/2/15 y “Ariston SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 16/07/15) ...”.

En ese marco doctrinario, el caso sub examine refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica de la contribuyente.

Bajo ese contexto, analizadas las actuaciones administrativas y las pruebas aportadas por la recurrente, comparto a la solución propiciada por el Vocal Instructor y el análisis que efectúa de la prueba producida, por lo que solo cabe concluir confirmando los ajustes efectuados en el impuesto a las ganancias y al valor agregado. Con costas.

A idéntico criterio debe arribarse con respecto al ajuste efectuado en el impuesto sobre los bienes personales, con costas.

V.- Que resta tratar la procedencia de la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, incisos a y b, de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

Con respecto, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descrita sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que *“El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.”* (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multas por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

En el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió para encuadrar la conducta del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado, la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es -generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (*“presumptio sumitur ex so quo prelumque fit”*), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Al amparo de lo expuesto, analizadas las actuaciones administrativas, los informes finales de inspección y en atención a lo resuelto en Considerandos precedentes, el Fisco Nacional actuó correctamente al encuadrar la conducta de la recurrente. En efecto, imputa a la apelante la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas toda vez que “media una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surgen de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el

último párrafo del artículo 11” y porque allí “se consignan datos inexactos que ponen una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”.

Frente a ello, los argumentos que ensaya no tienen entidad para enervar la ausencia de una conducta dolosa. Baste para ello destacar que sus declaraciones juradas originales no reposaban en documentación fidedigna, no habiendo acompañado ante la instancia administrativa o ante esta Sede, prueba que de fe de sus dichos. Asimismo, tampoco escapa a la suscripta que la información fue develada mediante la intervención de la autoridad competente.

En consecuencia, habiendo quedado comprobada la presencia del elemento objetivo y subjetivo que exige la figura penal que se le enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada en el impuesto en el impuesto sobre los bienes personales, la que se advierte correctamente cuantificada, Con costas.

El Dr Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

Por ello, **SE RESUELVE:**

- 1) Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuestos e intereses, con costas.
- 2) Reencuadrar la sanción aplicada en la prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. vigente a la sazón) en su mínimo legal, con costas en el orden causado (cf. art. 184 último párrafo in fine, ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, devuélvanse las actuaciones administrativas y oportunamente archívese.