

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 13 de marzo de 2018**

**Fuente: página web A.F.I.P.**

**Procedimiento tributario. Determinación de oficio sobre base presunta. Incremento patrimonial no justificado. Diferencias entre ingresos declarados y las acreditaciones bancarias. Facultades del Fisco para practicar determinaciones estimativas. Presunciones. Razonabilidad del método utilizado por el Fisco. Recurso de apelación. Su rechazo. Kim So Youn c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo. C.N.C.A., Sala IV.**

1. Que, a fs. 129/133 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, con costas, las resoluciones de la A.F.I.P.-D.G.I. por las que se había determinado de oficio el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2011 y el impuesto al valor agregado por los períodos 1/11 a 12/11, con más intereses.

Para así resolver consideró, en síntesis, que la actora no había demostrado el error que le adjudicaba a la inspección actuante a fin de desvirtuar la imputación efectuada por el Fisco respecto de la existencia de un incremento patrimonial no justificado, resultando los argumentos esgrimidos meras afirmaciones que hacen a su disconformidad con el acto, todo lo cual lleva a confirmar el criterio asumido por la fiscalización.

En efecto, no surgen de las mencionadas actuaciones elementos certeros que permitan establecer la relación entre las extracciones y los depósitos de las cuentas de su titularidad.

En este sentido, la actora no ha arrojado prueba alguna que permita vislumbrar el seguimiento y cierre del circuito de cada operación, vinculada con el movimiento entre sus cuentas, ni instó la producción del informe pericial contable ordenado por ese tribunal, motivo por el cual se le dio por decaído el derecho a producirlo.

2. Que, a fs. 142/7, la actora interpuso recurso de apelación contra la mencionada sentencia y expresó agravios, los que fueron contestados por su contraria a fs. 151/158.

La recurrente efectuó los siguientes planteos.

a) Afirmó que la determinación de oficio sobre base presunta sólo tiene lugar excepcionalmente, en el caso de que el responsable no suministre al Fisco todos los elementos legales probatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponibles.

b) Manifestó que posee tres cuentas bancarias en dos entidades, siendo la operatoria la siguiente: en la cuenta del Banco Patagonia se acreditaban las ventas con tarjetas de crédito y en el Banco Macro dos cuentas, una para tarjetas de crédito y otra para pagos de bienes y servicios.

c) Sostuvo que la secuencia de acreditaciones, retiros, pagos y depósitos se realizaba en la forma que se consideraba en cada momento más oportuno y conveniente.

3. Que, conforme surge de autos, en virtud de los procedimientos de auditoría practicados, se advirtieron diferencias entre los ingresos consignados en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2011 y las acreditaciones bancarias, debidamente depuradas, de las cuentas de titularidad de la actora.

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

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

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

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

En el caso, el organismo fiscal recurrió a la medición indiciaria (primer párrafo del art. 18 de la Ley 11.683) adoptando como elemento exteriorizante los depósitos bancarios.

6. Que, es preciso señalar que el art. 18 de la Ley 11.683, en el primer párrafo, habilita al ente fiscal a utilizar cualquier elemento de juicio recabado durante la inspección como los que deben ser proporcionados por los bancos y entidades financieras, no siendo controvertible que las cuentas corrientes bancarias, por su conexión normal con el hecho imponible constituyan uno de esos elementos a los que la ley se refiere para ser utilizados como base de presunción, ello siempre que el método resulte razonable y no responda a apreciaciones subjetivas del organismo fiscal.

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

De modo que, no se advierte de autos que el método utilizado resulte irrazonable, atento a que, conforme surge de las actuaciones, los depósitos bancarios de la actora están estrechamente vinculados con su actividad gravada.

A lo que cabe agregar que no logró probar ni en sede administrativa ni ante el Tribunal Fiscal, que las sumas impugnadas tuviesen un origen distinto al de dicha actividad.

Nótese en tal sentido que a fs. 120 se tuvo por decaída la prueba pericial que había ofrecido.

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

En ese orden de ideas, concluyó que la actora no había logrado demostrar el error que le adjudicaba a la inspección actuante a fin de desvirtuar la imputación efectuada por el Fisco respecto de la existencia de un incremento patrimonial no justificado, resultando sus argumentos meras afirmaciones de disconformidad con el acto.

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

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

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

11. Que, en efecto, la actora se ha limitado a reiterar las manifestaciones esgrimidas en su escrito de apelación ante el Tribunal Fiscal sin efectuar una crítica concreta y razonada de los fundamentos de la resolución por la que se confirma la determinación de oficio. Que por las razones expuestas corresponde desestimar los agravios de la actora y confirmar la resolución apelada, con costas (art. 68, primera parte del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación).

Por lo expuesto,

SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Fdo.: Marcelo Daniel Duffy, Jorge Eduardo Morán y Rogelio W. Vincenti.