

Jurisprudencia

Buenos Aires, 9 de octubre de 2018

Fuente: circular de la repartición

Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Monotributo. [Ley 24.977](#). Exclusión. Ingresos brutos superiores a los parámetros establecidos en la [Ley 25.865](#). Impuesto al valor agregado.

Determinación de oficio sobre base presunta. Presunciones. Indicio: compra de moneda extranjera. Se confirma el acto apelado que determina el impuesto, dado que resulta procedente la exclusión del régimen, por resultar insuficiente la prueba producida para desvirtuar los elementos de la inspección. **Olagaray Silvio Justo S.R.L. s/apelación. T.F.N. Sala B.**

Buenos Aires, 9 de octubre de 2018.

AUTOS Y VISTOS: el Expte. 33.792-I, caratulado: "Olagaray, Silvio Justo S.R.L. s/apelación"; y

CONSIDERANDO:

I. Que, a fs. 18/21, se interpone recurso de apelación contra la Res. 22/10 (DV RRBB) de fecha 30 de abril de 2010, dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos en virtud de la cual se resolvió excluir a la actora del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyente desde mayo de 2008, período en el que se verificó que sus ingresos brutos superaron el monto máximo establecido por la Ley 25.865 para revestir tal condición. Asimismo, por los períodos fiscales 05/2008 a 12/2008 (ambos inclusive), se resolvió determinar de oficio la materia imponible del Impuesto al Valor Agregado en la suma de pesos treinta y tres mil ciento diecisiete con noventa centavos (\$ 33.117,90) y el monto de pesos trece mil trescientos doce con veinte centavos (\$ 13.312,20), en concepto de intereses resarcitorios conforme lo dispuesto por el art. 37 de la Ley 11.683. A su vez, se le aplica una multa por la suma total de pesos veintiséis mil cuatrocientos noventa y cuatro con treinta y dos centavos (\$ 26.494,32), equivalente al ochenta por ciento (80%) del importe del impuesto al Valor Agregado omitido y dejado de ingresar por los períodos fiscales 05/2008 a 11/2008.

En primer lugar, la actora se agravia en el hecho de que en la resolución que se impugna se le ha desestimado la prueba ofrecida, lo que lo habría colocado en un estado de indefensión.

Sostiene que la Administración aplicó la presunción del art. 18 de la Ley de Procedimiento Tributario partiendo de un hecho concreto como la adquisición de moneda extranjera (indicio) y que en ausencia de prueba en contrario determinó los ingresos omitidos.

Entiende que se ha cercenado su derecho de defensa al sostener que la prueba informativa ofrecida es inconducente y al desecharse la prueba testimonial con base en que respecto de los testigos no fue expuesto su motivación y/o justificación acerca de las precisiones que podrían aportar sus testimonios conforme el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. En ese sentido, indica que se omitió aplicar el principio del informalismo a favor del administrado.

Por su parte, afirma que la ganancia extraordinaria generada en la concurrencia a un casino no puede ser documentada, de modo que la declaración de testigos sería la única prueba posible para acreditar tal extremo.

En cuanto a la multa aplicada, equivalente al 80% del impuesto determinado, entiende que resulta excesiva por las particularidades del caso en que el propio Organismo Fiscal ha negado la facultad de producir prueba para demostrar los extremos alegados.

Ofrece prueba, solicita se deje sin efecto la determinación efectuada y hace reserva del caso federal.

II. Que, a fs. 32/41, el Fisco Nacional contesta el recurso deducido en autos solicitando se confirme la resolución recurrida, con costas. En relación al agravio por la desestimación de la prueba en sede administrativa, esgrime que devienen sin sustento sus expresiones en tanto la apreciación del juez administrativo se ajusta a derecho.

Con respecto a los argumentos vertidos por la parte en relación a que se omitió el principio de informalismo a favor del administrado expresa que la prueba es el acto o la serie de actos procesales por los que se trata de convencer al juez de la existencia o inexistencia de datos lógicos que ha de tenerse en cuenta en el fallo, no obstante lo cual expresa que no ha aportado constancia documental alguna de sus ganancias, pesando sobre éste la carga de la prueba.

Respecto de los intereses destaca que no existen agravios concretos por lo que corresponde su confirmación. Por otro lado, respecto de la sanción entiende debe confirmarse toda vez que objetivamente tuvo frente a sí un riesgo evitable y subjetivamente pudo adoptar conductas (diligencia, previsión, cautela) que evitaran el resultado antijurídico.

Por último, cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y hace reserva del caso federal, solicitando se confirme la resolución en todas sus partes.

III. Que, a fs. 45, este Tribunal resolvió hacer lugar a la prueba testimonial e informativa ofrecida por la actora, abriendo el período probatorio por el término de sesenta días.

A fs. 102, se declara la clausura del período probatorio y a fs. 114 se eleva la causa a consideración de la Sala B quien resuelve poner los autos a disposición de las partes para que produzcan sus respectivos alegatos.

A fs. 120/123 vta. obra agregado el alegato del Fisco Nacional.

A fs. 125 se deja constancia que la parte actora no hizo uso del derecho otorgado a fs. 114 de producir su alegato.

A fs. 127 se pasan los autos para sentencia.

IV. Que, por lo tanto, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En primer lugar, resulta necesario mencionar que tal como surge del informe final de inspección, obrante a fs. 69/71 de los antecedentes administrativos, el contribuyente se encontraba inscripto en el monotributo en la actividad declarada ante el Organismo Fiscal de: "servicio/oficio".

La determinación tuvo su origen en virtud de que se requirió información a la apelante sobre el origen de los fondos con los que había comprado moneda extranjera en los años 2007 y 2008.

La actora manifestó que el origen de los fondos son de su profesión (albañil) y provenientes de juegos de azar de forma extraordinaria.

Se le requirió que aportara documentación sobre sus ingresos por la profesión y por las ganancias de azar, pero sólo acompañó documentación de su profesión de albañil, ya que manifestó no poseer pruebas de los ingresos extraordinarios del juego.

De esta manera, el Fisco Nacional detectó que los importes declarados como producto de su actividad de albañil no alcanzan a cubrir las sumas destinadas a la compra de divisa extranjera al observar que se realizaron compras de divisas por los montos de \$ 25.999 y \$ 145.190 en los años 2007 y 2008, respectivamente. En función de ello, la fiscalización entendió que hubo ingresos brutos omitidos que superan el monto máximo para revestir la categoría de pequeño contribuyente establecido por la Ley 25.865.

El art. 2, inc. a) de la Ley 25.865 establece que los ingresos brutos en los períodos referenciados no podían superar los \$ 72.000 en el año calendario anterior al período fiscal de que se trate y, por lo tanto, se excluyó al aquí recurrente del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y se lo inscribió en el Impuesto al Valor Agregado, debiendo presentar declaraciones juradas por los períodos 05/2008 y siguientes aplicando la alícuota del 21% sobre los ingresos obtenidos por ser la actividad desarrollada por la recurrente la de “trabajos en la construcción”, conforme surge de la facturación aportada.

V. Que, en primer lugar, este Tribunal debe pronunciarse sobre el agravio endilgado por la actora con referencia a la desestimación de la prueba ofrecida en sede administrativa, la cual le generaría un estado de indefensión.

Debe mencionarse que en el procedimiento común se halla previsto el supuesto de la apertura a prueba en los casos en que en la alzada deba realizarse una prueba que no ha sido admitida en la primera instancia (Código Procesal Civil y Comercial de la Nación art. 206). Ello es también valedero en la instancia de este Tribunal, toda vez que las partes pueden ofrecer la prueba que hubiera sido denegada en sede administrativa, de acuerdo con lo que establece la ley de procedimiento fiscal (doctrina TFN en la causa “Carboquímica SACIM” fallo del 5-7-77) lo que está corroborado por los pasos seguidos en la instrucción del presente caso durante la cual la actora ha tenido posibilidad de proponer las medidas que estime conducentes a esclarecer los hechos controvertidos.

En efecto, este Tribunal no observa perjuicios concretos en referencia a una “indefensión” ni que se haya violentado el derecho de defensa de la actora, toda vez que la actora no sólo tuvo la oportunidad de ofrecer la prueba que fue desestimada en sede administrativa ante este organismo jurisdiccional, sino que también la misma (prueba informativa y testimonial) fue producida a lo largo de estas actuaciones.

En definitiva, se observa que los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia esta que hace al fondo mismo de la cuestión sometida a decisión de este Tribunal.

VI. Que, en razón de los agravios del recurrente en relación al método presuntivo seguido por el Fisco Nacional, corresponde destacar que 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. entre otros, Armotec SACIFIC, TFN, Sala B, 10/02/1999, “Victorio Américo Gualtieri S.A.”, 08/05/2007).

Sabido es que en materia de determinaciones de oficio, la ley fija un orden de prelación cronológico: sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible (ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes) se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación. En otros términos, la Administración Fiscal debe primero agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o “sobre base cierta”) y, sólo en los supuestos más arriba indicados, recurrir a aquel modo excepcional de determinación. Ciertamente la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto (ver entre otros: “Dadea, Marta Elisa” - T.F.N. - Sala “B” - 22/12/83, “Antonio González y Otros Mansión Almar” - T.F.N. - Sala “D” - 16/8/89, “Beraja, Alberto David y Dwek, José Roberto” - T.F.N. - Sala “A” - 25/2/98).

En el particular, no resultan acertadas las consideraciones que efectúa la actora en este sentido. En efecto, se equivoca la misma al sostener que se parte de una simple sospecha para fundamentar la presunción legal, a poco que se advierta que verificada por el Fisco Nacional que fue una situación fáctica (adquisición concreta de moneda extranjera como indicio), procedió a determinar la materia imponible en forma presunta conforme las previsiones de la norma legal pertinente, resultando por ello adecuado el método utilizado.

En esta materia, 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).

VII. Que, dicho ello, a continuación, corresponde que este Tribunal analice el fondo de la cuestión traída a decisión siendo que 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.

En efecto, 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 art. 377, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, esto es, cuáles fueron sus verdaderos ingresos y evidenciar la realidad de los ingresos objetados, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo (cfr. “Molla, Pedro José”, TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007).

Al respecto, cabe destacar que la actora ha alegado que obtuvo ganancias extraordinarias por juegos de azar, que fueron utilizadas para la compra de divisas por las sumas de \$ 25.999 y \$ 145.190 en los períodos 2007 y 2008, respectivamente.

Sin perjuicio de ello, no se ha aportado constancia documental alguna de dichas ganancias y/o tampoco se ha demostrado la existencia de depósitos bancarios por los referenciados importes ni cuentas bancarias con saldos capaces de justificar dicho dinero.

En defecto, la parte actora sólo ofreció prueba informativa y testimonial ante esta instancia. En cuanto a las testimoniales acompañadas a fs. 78, 81, 84 y 87, se desprende que el Sr. Olagaray es conocido por dichos testigos por cuestiones laborales, que generalmente lo veían en el Casino de Sierra de la Ventana y que no pueden precisar ni la fecha ni cuanto fue el dinero ganado por el juego.

Por otro lado, la Dirección de Casinos Zona I y II, de la Provincia de Buenos Aires informa en su contestación de oficio que no se entrega ninguna constancia documental a los asistentes que cambian fichas por dinero en las ventanillas de los Casino Provinciales (ver prueba informativa a fs. 51 de autos).

Como puede observarse la generalidad de las manifestaciones efectuadas por la actora y la prueba producida en autos, impide la acreditación de la veracidad de sus dichos.

Debe destacarse que las declaraciones testimoniales producidas y el hecho que la Dirección de Casinos informe que no emiten constancia documental resultan insuficientes para desvirtuar los elementos colectados por la inspección actuante sobre los que se basó el ajuste cuestionado.

Debe tenerse presente que en oportunidad de sentenciar en la causa “Emerson Argentina S.A.I.C.”, la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que “... las resoluciones emanadas de la DGI gozan de presunción de legitimidad –art. 12 de la Ley 19.549–. Por consiguiente, la carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna, el que debe demostrar los errores que la descalifican; esta conclusión concuerda con lo sostenido por la Corte, en el sentido de que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios ...” (fallos ---, sent. Del 30/9/74).

En este sentido, cabe concluir que las pruebas producidas en autos no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución apelada, por lo que resulta procedente la exclusión del régimen simplificado toda vez que el contribuyente no pudo demostrar la veracidad de sus ingresos, correspondiendo confirmar el ajuste practicado, con costas.

VIII. Que, no existiendo agravios concretos en materia de los intereses resarcitorios, sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco Nacional, como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. (conforme “Citibank NA c/ DGI” CSJN, 01/06/200).

IX. Que, finalmente resta expedirse con respecto a la procedencia de la multa por omisión aplicada sobre el ajuste practicado en el Impuesto al Valor Agregado, con fundamento en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Al respecto, cabe señalar que dicho artículo tipifica la infracción requiriendo la concurrencia de la omisión de pago del impuesto mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas, se trata de un ilícito culposo que protege como bien jurídico la renta fiscal. Asimismo, la norma establece expresamente que no procederá la sanción en los casos en que exista “error excusable”.

En otras palabras, para que la conducta en análisis pueda ser reprimida, se deben verificar concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito de marras.

Cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dispuesto en el fallo Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo, de fecha 31/03/1999 que “esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el cameo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir

aquél quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - T. 271 - pág. 297; T. 303 - pág. 1548; T. 312 - pág. 149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - T. 316 - pág. 1313; causa L.269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/L. 23771", fallada el 31/10/1997)".

Asimismo, la jurisprudencia ha señalado que "para su viabilidad se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación" (CSJN, "Morixe Hnos. S.A.C.I.", pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa Nº 36.571/12, in re "Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c. DGI", del 13/02/2013; Sala V, "Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c. D.G.I.", expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III "Arauca Bit A.F.J.P. S.A." (TF 36903-I) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

En efecto, en el caso de autos se encuentra debidamente acreditado el elemento objetivo requerido por la norma para que se configure la infracción, en atención a que fue la recurrente quien omitió la presentación de las declaraciones juradas en el impuesto al valor agregado, y la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma corresponde confirmar la multa aplicada.

Finalmente, cabe mencionar que al no surgir de las constancias de autos antecedentes en el orden infraccional por parte de la actora, corresponde graduar el "quantum" de la multa a su mínimo legal. Con costas a la actora por la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reducen.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Confirmar el acto apelado en cuanto determina impuesto, intereses y multa con costas a la actora en lo que se confirma y por su orden en la proporción que se reduce la multa.
2. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por su actuación en autos en la suma de pesos dos mil setecientos sesenta y cinco (\$ 2.775) por la representación procesal y de pesos seis mil novecientos cincuenta (\$ 6.950) por el patrocinio letrado; montos a cargo de la recurrente, en virtud de lo establecido en la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432 texto vigente, al momento en que se cumplió la labor desarrollada en autos. Se hace constar que las cantidades reguladas no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Armando Magallón, José Luis Pérez y Pablo A. Porporatto (vocales).