



**Federación Argentina
de Consejos Profesionales
de Ciencias Económicas**

**CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECYT)**

INFORME N° 25 ÁREA TRIBUTARIA

INCREMENTOS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADOS - SU ANÁLISIS

AUTOR:

Dr. Rubiolo, Nicolás

Informe N° 25 - Área tributaria - Incrementos patrimoniales no justificados - su análisis / dirigido por Luis A. Godoy. - 1a ed. - Buenos Aires : FACPCE, 2012. 32 p. ; 22x16 cm.

ISBN 978-987-27690-6-2

1. Impuestos. I. Godoy, Luis A., dir.
CDD 336.2

Fecha de catalogación: 17/04/2012

ÍNDICE

I. Introducción	5
II. Las presunciones y ficciones	6
III. Las presunciones en el derecho tributario argentino	10
IV. Marco Normativo y teórico. Concepto de Incremento Patrimonial no Justificado. Su Relación con Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado	11
V. La complejidad que representa la prueba	14
VI. Casos frecuentes de Incrementos Patrimoniales no Justificados	18
VII. Incrementos Patrimoniales No Justificados y su conexión con la tributación de los actos ilícitos	22
VIII. Palabras finales	25
IX. Bibliografía	26

I. Introducción

En el derecho tributario argentino rige en materia de liquidación de tributos, el principio de la autodeterminación por parte de los contribuyentes o sujetos responsables.

Ello conlleva indefectiblemente a cargar en una sola persona una oposición de intereses la cuál es la de tener que liquidar su propio tributo y poner en práctica la planificación fiscal, estrategias de economía de opción y cuanta cosa esté a disposición del contribuyente para minimizar su costo impositivo.

Este modo de operación centra en el fisco la única y no menos compleja tarea de la fiscalización de las liquidaciones del universo de contribuyentes y en consecuencia, avalar las mismas o actuar corrigiendo tales determinaciones.

Para ello el fisco, a través de la Ley 11.683 se nutre de diversas herramientas para cumplir su función.

Nos referiremos en el presente trabajo al régimen de presunciones y ficciones vigentes en el derecho tributario argentino, como idea marco o de fondo y en profundidad sobre el instituto de los incrementos patrimoniales no justificados y sus consecuencias para el contribuyente.

Luego de la modificación en el año 2003 a través de la Ley 25.795 se ha reestructurado la redacción del actual Art. 18 inc. c) y ello ha traído consigo nuevos pronunciamientos doctrinarios así como también jurisprudenciales.

II. Las presunciones y ficciones

Como primera definición del concepto de presunciones decimos que una presunción es el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado¹.

Es decir, del análisis del concepto anterior, se desprende que en dicha situación reconocemos la existencia de un hecho no probado, que se asume veraz y sobre ese cimiento se plantea o asume una situación o un acto verdadero.

En otras palabras, las presunciones son el resultado de un proceso lógico mediante el cual de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable².

Dentro de la estructura del concepto analizado encontramos los siguientes elementos:

- a) un hecho cierto, llamado inferente, comprobado o fundante, respecto de cuya existencia no cabe ninguna duda. Es el que dispara o habilita al nacimiento de la presunción.
- b) una regla de la experiencia, elaborada a partir del hecho inferente y que nos indica cómo es normalmente el orden natural de las cosas.
- c) la afirmación que de ello deriva acerca de la probabilidad de la existencia de otro hecho, denominado inferido, pre-

¹ PEREZ de AYALA, J.L., "Las ficciones en el derecho tributario", en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Madrid, 1968, p.192; citado en ASOREY R. y NAVARRINE S., "Presunciones y Ficciones en el derecho tributario", Ed. Lexisnexis, Bs.As., 2006, p. 2.

² Philips Argentina S.A. c. Fisco Nacional, CNACAF, Sala I, 07/08/90

sumido o fundado, y respecto del cual no existe ninguna certeza³.

Estos elementos concurrentemente configuran y habilitan la existencia de la presunción y permiten al juzgador llegar a un lugar o situación que de no ser por esta herramienta hubiera sido imposible situarse.

Las presunciones se pueden clasificar como legales o simples.

Las presunciones simples, también conocidas como *hominis* (o indicios) encuentran su origen y límite de aplicación en el Art. 163 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación el cuál reza que las presunciones no establecidas por ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeren convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica⁴.

Las presunciones legales o también conocidas como absolutas, son por definición, consecuencias que el legislador impone extraer a partir de un hecho conocido o, en otros términos, que al aplicarlas, el intérprete remonta del hecho conocido al desconocido según una regla de experiencia que no le es propia sino que viene indicada por el legislador, quien al formular la norma de modo tal que vincula ciertos efectos a la existencia de determinados presupuestos impide atribuir esos mismos efectos si el presupuesto no existe de manera cierta o inferida, lo cual excedería aquella regla traducida en el mandato legal⁵.

³ RUBIOLLO, Rubén M., "Inidoneidad de las imágenes satelitales para constatar diferencias de producción en la actividad agrícola", XXXIV Jornadas Tributarias CGCECABA, Bs. As., 2004.

⁴ Art. 163, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

⁵ Manufacturas Centauro SRL, TFN Sala "C", 18/02/1999.

Las presunciones legales, a su vez, pueden admitir prueba en contrario (presunciones legales relativas) *iusuris tantum* y pueden no admitirlas. En este último caso se denominan presunciones legales absolutas o *iure et de iure*.

Es importante mencionar que en el caso de las presunciones legales, el límite al accionar de las mismas es el principio de razonabilidad, entendiendo por este que la norma en cuestión o el medio escogido por el legislador resulte idóneo para alcanzar los fines que se propone y si la restricción que conlleva guarda proporción con los beneficios que derivan de aquellos fines⁶.

Las ficciones, por su parte son expresiones contrarias a la realidad probable. Son supuestos que el legislador introduce dentro del cuerpo normativo y en base a ello da por verdadera una situación que él mismo ha creado y no se puede modificar ni demostrar lo contrario.

Se diferencian de las presunciones en que estas se apoyan en reglas de probabilidad en las que un hecho conocido se deduce un hecho desconocido que debe existir. Nótese que el objetivo hacia el cual se dirigen las presunciones es diferente del objetivo al que apuntan las ficciones. En efecto, las presunciones procuran evitar la omisión en el pago de los tributos a través de maniobras fraudulentas de difícil o imposible descubrimiento por parte de la Administración Tributaria. Las ficciones, en cambio, apuntan a combatir la elusión impositiva, es decir, el empleo de figuras jurídicas no comprendidas en la definición del hecho generador de la obligación tributaria, mediante la creación de un nuevo hecho imponible⁷.

En las ficciones no hay hecho conocido.

⁶ Fallos 333:935

⁷ SOLER, Osvaldo H, "El control de constitucionalidad está vivo en la República Argentina. A propósito de sendas sentencias de la CSJN", Doctrina Tributaria Errepar, XXXI, 688, Agosto 2010.

Podemos encontrar dos diversas corrientes doctrinarias en las que una por su parte sostiene que las presunciones legales absolutas son ficciones mientras que otro grupo las considera distintas.

En conclusión, se trata de disposiciones legales mediante las cuales se coliga un efecto determinado en consideración a otro hecho distinto que según la experiencia le acompaña. De esa forma, se imputan a un hecho los efectos jurídicos de otro. Como se aprecia, son normas sustantivas de obligado cumplimiento que no tienen relación con la acreditación de hechos controvertidos, por lo que han sido definidas como disposiciones legales enmascaradas bajo la forma de presunción⁸.

⁸ GADEA, Ma. De los Ángeles, "Técnicas presuntivas para la determinación justa de la materia imponible. Sus implicancias probatorias", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXVIII, pág. 206, Marzo 2007.

III. Las presunciones en el Derecho Tributario Argentino

Las presunciones son herramientas con las que cuenta el Fisco Nacional para poder fiscalizar al universo de contribuyentes, que gracias al mecanismo de autoliquidación vigente en nuestra República, intenta poner en pie de igualdad ambas situaciones ya que el contribuyente dispone de todos los medios para no declarar la verdad o conocerla directamente y el fisco lo hace luego de transcurrida y a través de manifestaciones realizadas por el contribuyente⁹.

Las presunciones no solo son utilizadas como herramientas para una más efectiva fiscalización sino que también son objeto de ser de impuestos patrimoniales, como es el caso del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Este es el caso de una presunción legal *iure et de iure* en donde se presume, sin admitir prueba en contrario que los activos afectados al giro de un negocio generan un determinado nivel de renta dentro del período fiscal. Tal renta es presunta.

Cómo hemos mencionado, el límite de las presunciones legales es el principio de razonabilidad de la norma y el de las ficciones, el principio de capacidad contributiva con lo cual, más allá que el legislador haya creado un impuesto en donde el *core* del mismo sea una presunción o ficción, cae su constitucionalidad cuando se violan estos preceptos básicos, y esto se logra demostrando lo contrario¹⁰.

⁹ GOTLIB, Gabriel, "El régimen de presunciones", en "El procedimiento tributario", Ed. Abaco, Bs. As., 2003, pág. 257

¹⁰ Fue lo ocurrido en Fallos 333:993

IV.Marco Normativo y Teórico. Concepto de Incremento Patrimonial no Justificado. Su Relación con Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado

El instituto del "Incremento patrimonial no justificado" lo encontramos en el artículo número 18 de la Ley 11.683 en donde se detallan las presunciones con las que cuenta el organismo fiscal para realizar una determinación de oficio. El artículo 27 del decreto reglamentario se encarga de agregar más al respecto.

Los incrementos patrimoniales no justificados, no dejan de ser una presunción que ha sido objeto de numerosa doctrina y jurisprudencia encontrada a través del tiempo.

Los identificamos como aquellas manifestaciones de riqueza que el contribuyente no puede probar o justificar su procedencia y salvo prueba en contrario, disparan un tratamiento predeterminado en el impuesto a las ganancias, impuesto al valor agregado e impuestos internos.

Reza el texto legal; Art 18 inc. f) de la Ley 11.683: "*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; 3) El método establecido en el punto 2 se aplicará a los rubros de impuestos internos que correspondan*".

Los situamos teóricamente dentro de las presunciones legales que admiten prueba en contrario mas una vez probado el indicio (por parte del fisco) y disparada la presunción, la misma se combina con una presunción *iure et de iure* en donde tal incremento no justificado representa ganancia neta gravada en el impuesto a las ganancias y ventas omitidas en el impuesto al valor agregado. Deberá adicionarse un diez por ciento en concepto de renta dispuesta o consumida. Allí el legislador articula con una ficción y reemplaza la potencial veracidad de los hechos por una realidad artificial sin pruebas en contrario.

Recordemos que el Artículo 18 de la Ley 11.683 contiene principalmente una enunciación de indicios que puede utilizar el fisco para realizar las determinaciones impositivas en aquellos casos con que no cuenta con los elementos necesarios.

Es decir, el principio general del procedimiento de determinación de oficio se realiza sobre lo que se conoce como base cierta, y ello implica que el juzgador debe tener todos los elementos aportados por el cuerpo fiscalizador en donde se vuelcan a disposición de él las pruebas tangibles y concretas para determinar la obligación tributaria correspondiente. La situación normal es que el procedimiento de determinación de oficio se ampare en un ámbito de materialidad y exteriorizado sobre un caso concreto.

Debemos en consecuencia comprender que en la ubicación del incremento patrimonial no justificado como una de las presunciones específicas del Art. 18 de la Ley 11.683, el legislador entendió que ya hubo un recorrido previo y que no se pudo establecer con el grado de precisión y razonabilidad necesarios cuales fueron los hechos originantes del hecho cierto que es la manifestación cierta de capacidad contributiva "diferencia patrimonial"¹¹. Este recorrido previo es menester para habilitar la vía presuntiva.

¹¹ MECICOVSKY, Jaime; "Incremento patrimonial no justificado", Ed. La Ley, Práctica profesional, 13/05/2010

En consecuencia, el descubrimiento de un incremento patrimonial no justificado, *prima facie* representa en el impuesto a las ganancias, ganancia neta sujeta a impuesto más un diez por ciento en concepto de renta dispuesta y en el impuesto al valor agregado ventas omitidas al igual que en impuestos internos.

Los aumentos patrimoniales cuyo origen no pruebe el interesado, incrementados con el importe del dinero o bienes que hubiere dispuesto o consumido en el año, se consideraran ganancias del ejercicio fiscal en que se produzcan¹², respecto del Impuesto a las ganancias mientras que en el Impuesto al valor agregado, deberán atribuirse a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial en el que se constataren tales diferencias, prorrateándolas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado.

¹² Art. 27, Decreto 1344, 19/11/98

V. La complejidad que representa la prueba

El artículo 18 inciso f) contiene unas presunciones legales y ficciones que no admiten prueba en contrario.

No obstante la literalidad de la norma, y criterio de la realidad económica que embandera nuestro artículo 2 de la Ley 11.683 a veces se hace difícil no cuestionar el porqué de aplicar tal literalidad si la realidad de los hechos ha sido otra.

Es decir, si por ejemplo el contribuyente puede probar que el incremento patrimonial que no ha declarado oportunamente no corresponde al ejercicio en que se ha determinado y puede probar que así no ha sido, ¿por qué no imputarlo al periodo que realmente se ha producido?

Tal probatoria trae consigo la revocatoria de la determinación de deuda por parte del fisco ya que siempre el mismo deberá ajustarse a la literalidad de la norma y los tribunales, tienen por objetivo principal descubrir la verdad material de los hechos, y ello es lo que se debe probar en esa instancia.

Tal fue el caso de Alvarenga, Julio Manuel¹³ en donde el Fisco determinó el impuesto y lo imputó al ejercicio en donde se confirmó la existencia de un incremento patrimonial no justificado, no obstante el contribuyente pudo demostrar fehacientemente que esos activos estaban en su patrimonio desde hacía varios años. Con lo cual se revocó la determinación de deuda.

Tal pronunciamiento fue sostenido luego por la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal con el fundamento que

¹³ Alvarenga, Julio Manuel, TFN, Sala B, 09/06/2005

no hay una correlación entre la fecha del incremento patrimonial no justificado y el ejercicio cuestionado¹⁴.

Otro caso a tener en cuenta y que forma parte de una nueva corriente jurisprudencial es la validez de la automaticidad con la que se despliega el texto legal que hace que con un indicio, una presunción se determinen dos (o tres) impuestos distintos.

Tal es el caso de la automática determinación del impuesto al valor agregado una vez que el interesado no puede probar el incremento patrimonial no justificado. Es decir, hasta el momento, una vez confirmado el indicio que sustenta la aplicación de la presunción de incrementos patrimoniales no justificados, se aplica la literalidad de la norma y por ende se determina sin más, el impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado (sin perjuicio de impuestos internos).

No obstante, ha nacido una nueva corriente jurisprudencial que sostiene que:

Toda vez que se confirma la existencia de un incremento patrimonial no justificado, el fisco debe determinar por un método, cual es el importe de las ventas omitidas. Ello porque no siempre el incremento patrimonial no justificado, se corresponde a ventas omitidas, sino que puede ser que existan otras formas de evadir el gravamen. Esta operación requiere, para que sea ajustada a derecho una intensa motivación por parte del organismo, avalada por una fiscalización puntual en relación a cada periodo¹⁵.

Con lo cual esta doctrina lleva a detener el automatismo injustificable con el que el fisco avanza en las determinaciones impositivas basadas en presunciones que sirven para hacer cada vez más ejecutivos y mecánicos las determinaciones impositivas.

¹⁴ Alvarenga, Julio Manuel, CNACAF, Sala II, 26/02/08

¹⁵ Cfr. Alsur Bahía S.A., TFN, Sala "D", 11/05/2005, Voto en disidencia del Dr. Castro y en el mismo sentido Alsur Bahía S.A., CNACAF, Sala IV, 18/06/2008.

En el mismo orden de ideas, se destaca la discrecionalidad y libertad que tiene el Fisco Nacional para avanzar en la determinación. Tal es la redacción del Artículo 18 en su conjunto de la Ley 11.683 ya que menciona "...La AFIP podrá efectuar la determinación calculando las ventas o servicios realizados por el contribuyente o las utilidades en función de cualquier índice que pueda obtener..."

Otro claro ejemplo es el párrafo final en donde valoriza la relatividad de la prueba aportada por el contribuyente vinculando su validez a la discrecionalidad del juez administrativo: "...Esta probanza deberá fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basada en hechos generales. La probanza que aporte el contribuyente no hará decaer la determinación de la AFIP sino solamente en la justa medida de la prueba cuya carga corre por cuenta del mismo"¹⁶.

A mayor abundamiento y como se viene abordando es necesario que el fisco, además de identificar en una situación determinada la existencia de un indicio, lo cuales pueden ser cuales quiera de los que se encuentran enunciados en el artículo 18, el Fisco debe hacer un esfuerzo por probar la existencia de materia imponible omitida.

A palabras de nuestro Tribunal Supremo, a los indicios hay que acompañarlos de un esquema probatorio u otros elementos complementarios que puedan robustecer su empleo legítimo y la razonabilidad de sus conclusiones en materia de impuesto omitido. Si el indicio utilizado, no guarda una relación de razonabilidad con las circunstancias presentes en el caso, no se verifica la inversión de la carga probatoria, la que continúa en cabeza de la Administración Fiscal¹⁷.

¹⁶ Cfr. Art. 18, Ley 11.683 (t.o. 1998)

¹⁷ Cfr. Fallos 332:343

Esto significa que el Fisco no puede aferrarse a cualquier indicio por más somero que sea para invertir la carga de la prueba en el contribuyente que tiene que demostrar la justificación del pretendido incremento patrimonial no declarado. El mismo debe ser concreto, ajustado a la realidad del caso y por sobre todas las cosas, razonable.

No solo se debe apuntar sus esfuerzos a la aplicación de la presunción por el solo hecho de aplicarla, una vez que encuentra un indicio que le habilite lisa y llanamente la aplicación de la presunción, sino que la aplicación al caso de la misma, se debe corresponder a la verdad material que desea oponer, y el interesado debe probar a su favor.

VI. Casos frecuentes de Incrementos Patrimoniales no Justificados

Los siguientes casos que planteamos son unos de los más frecuentes a lo largo de este último tiempo y en donde la jurisprudencia sigue una línea de interpretación que se mantiene constante.

Ello nos puede brindar una suerte de seguridad en materia de interpretación normativa en donde se puede predecir con un somero grado de certidumbre cuál será el criterio de los juzgadores.

En reiteradas oportunidades ha sido objeto de impugnación por parte del fisco los pasivos originados por deudas contraídas vía contratos de mutuos en donde el acreedor es un sujeto del exterior.

Bajo estas consideraciones, nuestro Supremo Tribunal, en la causa Trebas S.A., que fue consideradas por la doctrina, *leading case*, ha restringido el alcance y la interpretación de las presunciones legales y a nuestro entender, les ha conferido el sentido más estricto y literal de la norma.

En lo que ha materia de préstamos desde el exterior respecta, la causa Trebas, como se ha mencionado recientemente, ha pulido o puesto en claro los requisitos que se deben demostrar concretamente para la correcta acreditación de la existencia de un pasivo con un sujeto del exterior. Ellos son la individualización del aportante, el correcto rastreo del origen de los fondos y su ingreso al país y la consecuente utilización de ellos, de acuerdo al criterio del contribuyente. Ello es que quede demostrado que el contribuyente utilizo los fondos en el destino que ha declarado ante el fisco y ello este correctamente demostrado con comprobante fehacientes.

En el mismo orden de ideas, haciendo una colecta conceptual sobre el tratamiento de los contratos de mutuo en la historia ju-

risprudencial argentina destacamos los siguientes requisitos y el marco jurídico y de aplicación de la Ley del mismo.

El contrato de mutuo es un contrato entre particulares y al ser un contrato tipificado, debemos remitirnos al Código Civil, el cual entiende que es el que ha regulado las condiciones contractuales del mismo.

No obstante ello, al ser este contrato enmarcado dentro del derecho comercial, y a efectos de determinar el derecho aplicable, colegimos en que las disposiciones del Código de Comercio se integrarán con las del Código Civil, en la medida que no las modifiquen ni contradigan.

Es por ello que las normas civiles atinentes a la formalización de actos jurídicos en instrumentos privados (en especial art. 1034 y 1035 del Código Civil), lejos de confrontar con las normas mercantiles, permiten arribar a una solución jurídica respecto a los efectos frente a terceros de dichos actos, incluso los mercantiles, formalizados en instrumentos privados. Sin perjuicio de que el art. 208 del Código de Comercio, establece que los contratos comerciales pueden justificarse por cualquier medio de prueba, a falta de otra norma comercial específica, debe entenderse que tal disposición se integra con lo establecido en los Art. 1034 y 1035 del Código Civil¹⁸.

Los instrumentos privados, inclusive aun después de reconocidos, no prueban contra terceros la verdad de la fecha cierta expresada en ellos¹⁹, la cual se adquiere por los cuatro métodos taxativamente mencionados en el Código Civil, los cuales son:

- 1° La de su exhibición en juicio o en cualquiera repartición pública para cualquier fin, si allí quedase archivado;

¹⁸ Cfr. Parking Mall S.A., TFN, Sala "A", 16/06/2000

¹⁹ Art. 1034, Código Civil

- 2° La de su reconocimiento ante un escribano y dos testigos que lo firmaren;
- 3° La de su transcripción en cualquier registro público;
- 4° La del fallecimiento de la parte que lo firmó, o del de la que lo escribió, o del que firmó como testigo²⁰.

A pesar de ello, el contribuyente puede probar por cualquier medio posible la existencia de la operación y los tribunales, deberán perseguir la verdad material de los hechos, con lo cual, si el interesado puede demostrar que el acreedor estaba en condiciones de prestar el dinero, se prueba la recepción de los fondos, una garantía o fianza a favor del acreedor y la consecuente devolución de los fondos, ello aporta considerablemente al fin perseguido por el interesado.

Es importante recordar que no tienen valor probatorio *per se* las fotocopias simples de los documentos, no obstante ellos en su original cumplan con los requisitos de fecha cierta²¹.

En cuanto a préstamos entre familiares, si bien puede ocurrir que no se observen ciertas exigencias formales en su documentación, que en otro orden son de rigor, lo cierto es que cuando ello tiene más consecuencias que las limitadas al ámbito familiar, el cumplimiento de esas formalidades para acreditar la realidad de los hechos resulta indispensable o, por lo menos, contar con prueba que satisfaga esa realidad²².

Por ello, tratándose de préstamos entre ascendientes y descendientes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a falta de instrumentos públicos o instrumentos privados con fecha cierta que acrediten el préstamo, para demostrar la

²⁰ Art. 1035, Código Civil

²¹ Cfr. Avila Eduardo, TFN, Sala "A", 08/08/2003. En el mismo sentido: Gra-al S.A., TFN, Sala "B", 30/10/2003; Maderas Rodriguez Peña S.R.L., TFN, Sala "A", 28/10/2004, entre otros.

²² Daglio Eduardo Alfredo, CNACAF, Sala IV, 28/12/1987

realidad del mismo ha de probarse por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria, en cuyos pasos debe intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumentos cuya fecha resulte demostrada, es decir, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso su posterior restitución²³. Los Incrementos Patrimoniales No Justificados y su vinculación con la denuncia en el marco de la Ley Penal Tributaria.

Una determinación impositiva en el marco de una determinación de oficio sobre base presunta importa la utilización de la presunción (por ejemplo) de "Incrementos Patrimoniales no Justificados" para llegar a la cuantía adeudada por el contribuyente.

Ello conlleva, a través de un indicio saltar a la utilización de una presunción, hecho del cual no se está seguro, pero si nos habilita pensar en consecuencia y determinar el importe adeudado.

La utilización de presunciones no es compatible con la estructura sancionadora con lo cual no se puede llegar a un proceso penal vía la utilización de un procedimiento de determinación de deuda sobre "Base Presunta".

²³ De Martino, Antonio Conrado, TFN, Sala "B", 31/05/1994

VII. Incrementos Patrimoniales No Justificados y su conexión con la tributación de los actos ilícitos

Las rentas provenientes del ejercicio de una actividad ilícita, se las considera encuadradas como hecho imponible en el Impuesto a las Ganancias, pues el principio legal del "balance" permite desvincular la causa lícita o ilícita de las operaciones generadoras de ingresos, quedando éstas siempre gravadas. Esta es la postura del Fisco Nacional²⁴.

Ello por parte de la opinión el organismo recaudador, que sin más grava el producido, la renta proveniente de la fuente ilícita en el impuesto a las ganancias, pero no se ha pronunciado por ejemplo en el Impuesto al Valor Agregado, en donde si seguimos el correlato de razonamiento, debería también formar parte de la base imponible.

Por el contrario, proponemos remontarnos al fondo de la cuestión, la razón y análisis de la esencia jurídica de una renta proveniente de un ilícito y su consecuencia tributaria.

Como primer medida debemos diferenciar claramente lo que es una renta proveniente de una actividad ilícita, es decir cuyo ejercicio deviene en el cometimiento de un delito cuya conducta está tipificada en el código penal. Y muy diferente es aquella actividad marginal (hecho ilícito) que un sujeto puede realizar en el marco del ejercicio de su actividad lícita habitual, por ejemplo la compraventa de maquinarias.

²⁴ Opinión vertida por el Fisco Nacional, a través de sus representantes en el marco de la Mesa de Enlace AFIP-CPCE/CGCE, reunión del 30/11/2005, texto conformado por la AFIP-DGI el 06/04/2006, publicado en Ed. La Ley, Práctica Profesional 2006-32, 88.

Son dos tratamientos totalmente diferenciados el uno del otro, es decir, en el segundo la consecuencia está expresamente prevista en la Ley de Procedimiento Tributario (por ejemplo, la venta sin comprobantes, la realización de operaciones marginales, el no cumplir con los requisitos de medios de pago, etc.), mientras que el primer caso, está expresamente previsto en el Código Penal o por ejemplo, en el Código Aduanero (en el caso de contrabando).

La calificación de un acto como ilícito dispone su exclusión del marco del desenvolvimiento normal de la sociedad en cuyo caso se pone en manos únicamente del derecho penal ordinario la situación represiva de dicha conducta a fin de evitar la vulneración del principio "*nen bis in ídem*". El producto de una actividad ilícita se juzga como delito propio en el campo penal, pero la actividad que se integra e identifica con los hechos calificados por el derecho penal, no pueden ser considerados elementos objetivos del presupuesto y fuente de renta por no venir precedidos de un título jurídico susceptible de anidarse en la calificación del rédito proveniente de causa legal. Es decir, para las ciencias económicas es fuente todo lo que produce renta, pero para las ciencias jurídicas la fuente es un bien al que el legislador le confiere tutela²⁵.

En nuestro ordenamiento tributario rige el principio de legalidad y es por ello que atendiendo que el producido ilícito no puede ser considerado una especie redituable dado que esta privado de dicho título jurídico. Las utilidades que devienen de actividades expulsadas del derecho no son un título que constituya noción de hecho imponible en el Impuesto a las Ganancias, dado que ello está en contraste con la fuente ordinaria del rédito que define su noción jurídica. La conformidad del ordenamiento que regula toda fuente ilícita se manifiesta solamente con una actividad sancionada por el derecho penal y no por el derecho tributario. El derecho

²⁵ Cfr. DIAZ, Vicente Oscar, "Los incrementos de riqueza provenientes de fuente ilícita y sus efectos tributarios", Ed. La Ley, Práctica profesional, 01/01/2006.

tributario no asume un hecho indicativo de riqueza desinteresado de otras regulaciones de derecho²⁶.

Es por ella jurídica razón y justificación que al producido de una actividad ilícita, nunca se lo podría poner en pie de igualdad al producido de una actividad lícita y en ambos casos, tributar impuesto en consecuencia. Ya el código penal prevé la pena correspondiente de acuerdo al delito, y el ordenamiento constitucional en general y tributario en particular las garantías y derechos en que los ciudadanos de la república aportamos al erario público en función de nuestras capacidades contributivas.

En efecto, debemos diferenciar si ante la identificación de un indicio, que hace presumir al Fisco que no se condice la manifestación de riqueza del contribuyente con su capacidad contributiva declarada, debemos analizar tal situación a la luz de lo antes dicho.

Ello porque si tal manifestación de riqueza proviene de una actividad ilícita, una es la consecuencia más si proviene del ejercicio de una actividad lícita, será procedente la utilización de la presunción "Incrementos Patrimoniales no Justificados" a la luz de regularizar la situación impositiva del contribuyente.

En efecto, el juez administrativo, debe investigar, cerciorarse y dejar ello sentado en el acto administrativo, del origen del bien o manifestación de riqueza que dispara la utilización de la presunción en cuestión.

²⁶ *Idem*

VIII. Palabras finales

El Tribunal Supremo de España ha sentenciado con notable precisión "...la presunción *iuris tantum* de legalidad de los actos administrativos tributarios no puede conducir a que, en todo caso, y forzosamente, sea el administrado afectado por dichas decisiones quien se vea obligado, siempre, a demostrar la inviabilidad de los indicios en que se funda la presunción, pues la jurisprudencia ha modulado tal exigencia en el sentido de excluir de la obligación probatoria no sólo los supuestos en que la prueba de desvirtuación se refiera a hechos negativos sino también los supuestos en que sea más fácil a la Administración, por disponer de todos los medios necesarios para ello, confirmar, con hechos aditivos de contraste, la veracidad real de lo que jurídicamente se presume (sistema o mecanismo, este último, el de la "facilidad", que permite llegar a soluciones circunstancialmente más justas y equitativas)²⁷.

Con estas palabras bregamos por que la relación fisco contribuyente este dotada o mejor dicho conserve los tintes de relación entre humanos o personas ya que de un tiempo a esta parte los sujetos pasivos estamos inmersos en una automaticidad de procesos los cuales no hacen más que poner siempre en cabeza del contribuyente la carga de la prueba, los reclamos, la continua judicialización de casos para poner freno a un Estado avasallante en su incansable y cada vez más imperiosa tarea recaudatoria.

²⁷ RJ 2742/1996, 29/03/1996; Citado en: GADEA, Ma. De los Ángeles, *op. cit*

IX. Bibliografía

IX.I Códigos

- 1) Código Civil de la República Argentina.
- 2) Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

IX.II Legislación

- 1) Ley 11.683 (t.o. 1998).
- 2) Ley 20.628 (t.o. 1997).
- 3) Ley 23.349 (t.o. 1997).
- 4) Decreto 1344.

IX.III Libros

- 1) ASOREY R. y NAVARRINE S., "Presunciones y Ficciones en el derecho tributario", Editorial Lexisnexis, Buenos Aires, 2006.
- 2) ALEJANDRO ALTAMIRANO; "El procedimiento tributario", Editorial Abaco, Buenos Aires, 2003.

IX.IV Artículos de doctrina

- 1) RUBIOLO, Rubén M., "Inidoneidad de las imágenes satelitales para constatar diferencias de producción en la actividad agrícola", XXXIV Jornadas Tributarias CGCE-CABA, Bs. As., 2004.

- 2) GADEA, Ma. De los Ángeles, "Técnicas presuntivas para la determinación justa de la materia imponible. Sus implicancias probatorias", *Doctrina Tributaria Errepar*, Tomo XXVIII, pág. 206, Marzo 2007.
- 3) SOLER, Osvaldo H, "El control de constitucionalidad está vivo en la República Argentina. A propósito de sendas sentencias de la CSJN", *Doctrina Tributaria Errepar*, XXXI, 688, Agosto 2010.
- 4) MECICOVSKY, Jaime; "Incremento patrimonial no justificado", Ed. La Ley, *Práctica profesional*, 13/05/2010.
- 5) DIAZ, Vicente Oscar, "Los incrementos de riqueza provenientes de fuente ilícita y sus efectos tributarios", Ed. La Ley, *Práctica profesional*, 01/01/2006.
- 6) Mesa de Enlace AFIP-CPCE/CGCE, reunión del 30/11/2005, texto conformado por la AFIP-DGI el 06/04/2006, publicado en Ed. La Ley, *Práctica Profesional* 2006-32, 88.

IX.V Jurisprudencia

IX.V.1 Corte Suprema de Justicia de la Nación

- 1) Fallos 333:935.
- 2) Fallos 333:993.
- 3) Fallos 332:343.

IX.V.2 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal

- 1) Philips Argentina S.A. c. Fisco Nacional, CNACAF, Sala I, 07/08/90.

- 2) Alvarenga, Julio Manuel, CNACAF, Sala II, 26/02/08.
- 3) Alsur Bahía S.A., CNACAF, Sala IV, 18/06/2008.
- 4) Daglio Eduardo Alfredo, CNACAF, Sala IV, 28/12/1987.

IX.V.3 Tribunal Fiscal de la Nación Argentina.

- 1) Manufacturas Centauro SRL, TFN Sala "C", 18/02/1999.
- 2) Alvarenga, Julio Manuel, TFN, Sala B, 09/06/2005.
- 3) Alsur Bahía S.A., TFN, Sala "D", 11/05/2005.
- 4) Parking Mall S.A., TFN, Sala "A", 16/06/2000.
- 5) Avila Eduardo, TFN, Sala "A", 08/08/2003.
- 6) Gra-al S.A., TFN, Sala "B", 30/10/2003.
- 7) Maderas Rodriguez Peña S.R.L., TFN, Sala "A", 28/10/2004.
- 8) De Martino, Antonio Conrado, TFN, Sala "B", 31/05/1994.

Se imprimió en el mes de abril de 2012
en Gráfica Amalevi SRL
Mendoza 1851 - Rosario - Santa Fe
Tel. (0341) 4213900 / 4242293 / 4218682
e-mail: grafica_amalevi@yahoo.com.ar

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECyT)



Federación Argentina
de Consejos Profesionales
de Ciencias Económicas