

Evasion Tributaria Configuración Del Dolo Presunciones

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Evasión tributaria. Configuración del dolo. Presunciones

Se confirma la sentencia del Tribunal Fiscal

de la Nación que avaló la resolución que determinó de oficio el impuesto a las ganancias y al valor agregado, y aplicó una multa al contribuyente.

Buenos Aires, 6 de diciembre de 2016.- VISTOS Y CONSIDERANDO: I.- Que, a fs. 285/289vta., el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: a) Confirmar parcialmente la Resolución n° 161/08 mediante la cual el Jefe de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro había determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2003 y 2004 en 121.577,87 pesos y 23.516,67 pesos, respectivamente más intereses por la suma de 115.701,61 pesos y 17.382,74 pesos, respectivamente, y le había aplicado una multa de 94.066,68 pesos, en los términos del 46 de la ley 11.683, equivalente a cuatro veces el impuesto omitido respecto del período fiscal 2004, la que fue recalificada en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, fijándola en el mínimo legal. Impuso las costas a cargo de la parte actora en lo relativo a la confirmación de la determinación y las fijó por su orden con relación a la recalificación de la multa impuesta, b) Confirmar parcialmente la Resolución n° 184/08 mediante la cual el Jefe de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro había determinado de oficio el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales comprendidos entre enero de 2003 y diciembre de 2004 por la suma de 107.378,75 pesos, más 124.586,54 pesos en concepto de intereses resarcitorios; y le había impuesto al contribuyente una multa de 54.606 pesos, equivalente al noventa por ciento del importe del impuesto omitido, de conformidad con lo establecido en el artículo 45 de la ley 11.683, respecto a los períodos fiscales comprendidos entre enero de 2003 y septiembre de 2003, la que redujo al mínimo legal y; asimismo, le había impuesto una multa de 186.819,44 pesos, equivalente a cuatro veces el impuesto omitido, en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, respecto de los períodos fiscales octubre de 2003 a diciembre de 2004, la que recalificó en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 y graduó en el mínimo legal. Impuso las costas a la parte actora, excepto en lo relativo a la multa que resultó recalificada, las que fueron impuestas por su orden y, c) Confirmar parcialmente la resolución n° 190/10 mediante la cual el Jefe de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro había impuesto una multa equivalente al ochenta por ciento del importe del Impuesto a las Ganancias omitido correspondiente al período fiscal 2003, en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, la que redujo al mínimo legal. Impuso las costas a la parte actora.

Asimismo, intimó al Fisco a que practicara una nueva liquidación, que fue presentada y agregada a fs. 303/305vta, y aprobada a fs. 310.

II.- Que, para así resolver, puso de manifiesto que el Sr. Armando Sosto es un arquitecto que al momento de la determinación integraba la sociedad Ducaso S.A. Indicó que, en lo relativo al Impuesto a las Ganancias, se habían impugnado los pasivos declarados al 31 de diciembre de 2003 por 330.000 pesos y los declarados al 31 de diciembre de 2004 por 45.000 pesos. Al respecto, señaló que tales pasivos presuntamente se correspondían con préstamos familiares. Indicó que, de conformidad con el testimonio prestado por la Sra. Irene Giuntoli, madre del contribuyente, ésta le habría dado en préstamo la suma de 100.000 dólares estadounidenses en el año 2003. En el mencionado testimonio se había hecho alusión a que el esposo de la señora Giuntoli era propietario de una serie de máquinas de un alto valor que habrían sido vendidas al fallecer ese sujeto a un valor aproximado de 100.000 dólares estadounidenses, así como también un local sito en la calle Aquino 5444/46 de esta Ciudad de Buenos Aires, a un valor estimado en 100.000 dólares estadounidenses, suma que le habría sido entregada en préstamo al contribuyente en el año 2003. Asimismo, del testimonio también resultaba que con motivo de la crisis bancaria de los años '80 la Sra. Giuntoli habría optado por no depositar el dinero en entidades bancarias, conservándolo en su casa. Al respecto, el Tribunal Fiscal indicó que si bien esas manifestaciones coinciden con lo sostenido por el apelante no existía un respaldo probatorio del nexo causal entre las divisas recibidas por la venta de las máquinas y el taller con el dinero que declara el contribuyente como pasivo en su declaración jurada. Destacó que además, tratándose de un bien fungible, el tiempo transcurrido entre la venta del inmueble (1979) hasta la aparición del pasivo en las declaraciones juradas del contribuyente evidenciaban la inaptitud e insuficiencia de la declaración testimonial para acreditar ese extremo. Señaló que si bien el rigor formal se morigera cuando se trata de préstamos entre familiares, en el caso, no existía ninguna documentación que avalara los dichos del apelante.

Destacó que, además, tampoco podía concluirse que la señora Irene Giuntoli contara con la suficiente holganza económica que permitiera presumir la veracidad del préstamo con independencia de la venta del inmueble ocurrida en el año 1979. Ello, en la medida en que resultaba de las constancias obrantes en autos que los ingresos de dicha persona se limitaban a su jubilación y dos pensiones, más el dinero proveniente del alquiler de un departamento de su propiedad. Por otra parte, tampoco había podido demostrarse el ?tránsito? del dinero dado en préstamo ya que la señora Giuntoli siempre lo habría conservado ?domésticamente? y nunca había presentado declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes

Personales, de manera que no existían constancias de la guarda, depósito o reinversión de ese dinero. Señaló que la prueba de informes cursada al Banco Central de la República Argentina en nada aclaraba la cuestión referida precedentemente en la medida en que la equivalencia de los pesos ley 18.188 a los que se había vendido el inmueble en cuestión, en el año 1979, era de aproximadamente 86.494 dólares estadounidenses y no de 100.000 dólares estadounidenses como declaró el recurrente. Por lo demás, destacó que tampoco había sido individualizada la casa de cambio en la que supuestamente se habrían adquirido tales dólares. Asimismo, y con relación al segundo ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias por el que se consideró el importe de 22.945,21 pesos como un incremento patrimonial no justificado y se impugnó la suma de 41.380 pesos en la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2004, el Tribunal Fiscal señaló "...el apelante rectificó sus DDJJ del impuesto...para el caso del período 2004 modificó su composición patrimonial agregando la suma de \$64.325,21 en el ítem 'resto de bienes en el país', no declarando impuestos de ninguna categoría, de igual modo que en la originalmente presentada. Dicho monto correspondía al saldo acreedor en cuenta particular que la firma Ducaso S.A. confirmó...luego de haberlo negado previamente...Como contrapartida se desafectó el monto de \$22.945,21 (parte de la suma se consignó como arrastre en concepto de efectivo dentro del rubro 'resto de bienes en el país') e incorporó la suma de \$41.380 en concepto de ingresos exentos. Por este último ingreso declarado, el recurrente manifestó que se trataría de 'diferencias de cambio' en razón de la valuación de la suma entregada a la firma Ducaso S.A. en concepto de aporte de u\$s23.000 valuados al tipo de cambio 2,80. Asimismo, dicho monto en dólares estadounidenses fue incorporado en sus DDJJ del impuesto en su patrimonio de inicio y cierre de los ejercicios 2001 a 2003, alegando que dicha suma correspondería a dólares adquiridos en agosto de 1998. No obstante, según observa la inspección, los dólares adquiridos en 1998 fueron exteriorizados en la instancia de la fiscalización, momento coincidente con el de la circularización efectuada a la firma Ducaso S.A...Además, no se aportó documentación alguna que pruebe que dichos dólares fueron conservados con el Sr. Sosto hasta su entrega a la sociedad mencionada. La misma aportó a la fiscalización fotocopias del Libro Diario...abarcando los períodos bajo análisis hasta 2006, pero del examen de los mismos surge que los aportes fueron efectuados en diversas fechas, cancelando, por ejemplo, pagos a proveedores, no existiendo para ninguna de estas una cotización del dólar al tipo de cambio 2,80. Asimismo, los valores consignados en los registros son en moneda 'pesos' no 'dólares' y tampoco surge asentado ingreso de la moneda extranjera. La fiscalización entendió que la presentación de las DDJJ rectificativas respondió exclusivamente a la intención de incorporar al saldo en cuenta particular del responsable en el período 2004, sin generar impuesto determinado. Esto motivó a considerar la suma de \$22.945,21 como incremento patrimonial no justificado en el período 2004 e impugnar el monto de \$41.380 considerado como 'ingresos exentos'. Por tales razones, confirmó los ajustes practicados en el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2003 y 2004. Por otra parte, y con relación al Impuesto al Valor Agregado, dio cuenta de que se habían atribuido los ingresos no justificados a las siguientes fuentes: en lo relativo al período fiscal 2003, el recurrente había declarado ingresos que corresponderían al dictado de clases particulares de matemática, pero no aportó documentación respaldatoria. En el período 2004, no declaró ingresos y si bien en ese momento ya formaba parte del directorio de Ducasa S.A., dicha firma recién iniciaba su actividad, no resultando que le hubiesen sido asignados honorarios o utilidades. Al respecto, señaló que el apelante es de profesión arquitecto y que al momento de la inspección abonaba en la categoría 'D' de Autónomos. Indicó que además el Consejo Profesional de Arquitectura y Urbanismo había informado que si bien el contribuyente no había registrado ninguna encomienda profesional, según indica el Código de Edificación de la Ciudad de Buenos Aires, para ciertos trabajos no es necesario solicitar 'permiso de obra' sino que basta con el 'aviso de obra', que además puede ser solicitado por el dueño de la vivienda. Puso de manifiesto que de conformidad con lo expresado en la nota aportada por el responsable en el marco de la inspección, el dinero que le habría sido entregado en préstamos se habría destinado a la adquisición de dos propiedades para refaccionar y vender, siendo ésta su especialidad. Por ello, justamente, el Tribunal Fiscal consideró que resultaba adecuado considerar su actividad como profesional de la arquitectura como principal fuente generadora de ingresos, más aún teniendo en cuenta que en función de los montos de ingresos declarados y en el marco de la realidad económica, resultaba poco prudente suponer que los mismos podían provenir del dictado de clases de matemática, no habiendo aportado prueba alguna que así lo acreditara. Destacó que, en cuanto a la extensión al campo del Impuesto al Valor Agregado de los ajustes efectuados en el Impuesto a las Ganancias, correspondía tener en cuenta que en el traspaso del ajuste impositivo por incremento patrimonial no justificado al Impuesto al Valor Agregado por ventas omitidas -como causa de dicho incremento- requiere mínimamente una fundamentación por parte del ente recaudador basado en los hechos exteriorizados en la causa. Al respecto, señaló que la fundamentación del Fisco resultaba lo suficientemente razonable como para fundar la extensión del ajuste al Impuesto al Valor Agregado. Ello, ponderando que el contribuyente había manifestado que sus únicos ingresos provenían del dictado de clases particulares de matemática en el 2003, actividad que en principio podría estar exenta de tributación, pero no aportó ninguna documentación respaldatoria al respecto por lo que no podía fundarse una atribución a ingresos exentos de lo confirmado como incremento patrimonial no justificado que sus ingresos se correspondían con el dictado de

clases particulares de matemáticas y para el período 2004 no declaró ingresos. Por lo demás, la respuesta del Consejo Profesional de Arquitectura y Urbanismo en orden a que la realización de ciertas actividades no requiere de 'permiso de obra' sino que basta el 'aviso de obra' convalida la posibilidad de que los ingresos hayan provenido del ejercicio de la profesión de arquitecto, precisamente la relacionada con la refacción de dos inmuebles a la que alude el propio contribuyente. Por todo lo expuesto consideró que la utilización del mecanismo del inciso f) del artículo 18 de la ley 11.683 se encontraba debidamente fundada en indicios graves, precisos y concordantes referidos a la existencia de un incremento patrimonial no justificado. Al respecto, destacó que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos y que en tal sentido el recurrente no había logrado demostrar la veracidad de sus aseveraciones.

III.- Que, por otra parte, y con relación a la multa impuesta en los términos de lo establecido en el artículo 46 de la ley 11.683, respecto del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2004, el Tribunal Fiscal indicó que el Fisco al utilizar las presunciones previstas en el artículo 47 de la mencionada ley (puntualmente los incisos a), c) y d)) y realizar la imputación dolosa con base en aquellas no explicó adecuadamente la manifiesta disconformidad de la conducta con las disposiciones de la Ley del Impuesto a las Ganancias, sino que aludió a una disconformidad genérica, no válida a los efectos de fundar el dolo. Por tales razones, concluyó que el aspecto subjetivo de la multa no se encontraba debidamente fundado de manera que no podía convalidarse la calificación dolosa. Ahora bien, y sin perjuicio de ello, consideró que en la medida en que los ajustes en ese impuesto por el mencionado período resultaban procedentes ya que se había omitido el ingreso del debido gravamen en el período 2004, y no existía ninguna causal que lo eximiera de responsabilidad, recalificó la conducta en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 y fijó la multa en el mínimo legal. Impuso las costas por su orden en lo que a este aspecto respecta. Asimismo, y con relación a la multa impuesta en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, respecto del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2003, consideró que aquella resultaba procedente en la medida en que efectivamente se había registrado la omisión de ingreso del mencionado impuesto y no habían sido invocadas ni acreditadas causales que lo eximieran de responsabilidad. Sin perjuicio de ello, y en la medida en que el contribuyente carecía de antecedentes infraccionales consideró apropiado reducir la multa impuesta en la resolución n° 190/10 al mínimo legal e impuso las costas a la parte actora. Por último, y con relación a las multas aplicadas en el Impuesto al Valor Agregado, puso de manifiesto que '...presumir 'ventas omitidas' como servicios dejados de declarar en función de la profesión de arquitecto del recurrente, si bien se encuentra razonablemente fundada como presunción, no puede servir de base sin más para fundar otra presunción, es decir, que, además, omitió declarar sus servicios dolosamente'. Señaló que aquello se opondría expresamente a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación imperante en la materia (sentada en los precedentes 'Mazza Generoso y otro?', 'Casa Elen - Valmi de Claret y Garello?' y 'Montenegro Hermanos SA?'), ya que dichas presunciones (en las que la Administración puede basarse para efectuar el ajuste fiscal) no pueden ser también utilizadas para presumir la conducta dolosa, sino que dicho extremo debía ser acreditado a través de otros elementos de prueba. En consecuencia, concluyó que el Fisco debió acreditar con otros medios probatorios la intención de la actora de defraudar al Estado y en base a ello, recalificó la multa impuesta en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, la que graduó en el mínimo legal, respecto de los períodos fiscales comprendidos entre el mes de octubre de 2003 y el mes de diciembre de 2004, atento la existencia del impuesto omitido y a ausencia de error excusable que pudiera eximir de responsabilidad a la parte actora e impuso las costas por su orden. Asimismo, y con relación a la multa impuesta en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, respecto de los períodos fiscales enero de 2003 a septiembre de 2003, consideró aquella debía ser confirmada por las mismas razones que las indicadas precedentemente, sin perjuicio de que consideró apropiado reducirla al mínimo legal toda vez que la graduación en el noventa por ciento del impuesto omitido carecía de justificación en los hechos. Por esta cuestión, impuso las costas a la parte actora.

IV.- Que, a fs. 310 fue aprobada la liquidación practicada por el Fisco, y redeterminó en 72.547,27 pesos la multa impuesta en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 respecto del Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2003 y 2004 y, en 53.689,38 pesos la multa impuesta en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, respecto del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales enero de 2003 a diciembre de 2004. Asimismo, a fs. 325, reguló los honorarios de los Dres. María Julia Chiesa, Mirta Susana Vallejos Quiroz y Sergio Cerdán, por las actuaciones cumplidas en el carácter de coapoderados del Fisco Nacional en 7928 pesos, 9711 pesos y 8819 pesos, respectivamente y; asimismo, los de las Dras. María Gabriela Mosqueira y Cecilia Curarello, en el carácter de copatrocinantes del Fisco en 49.254 pesos y 6687 pesos, respectivamente. Todos ellos a cargo de la parte actora. Asimismo, reguló los honorarios del Dr. José Horacio Iujvidin en el carácter de apoderado de la parte actora en 2673 pesos, a cargo del Fisco.

V.- Que, contra esa sentencia la parte actora apeló y fundó su recurso a fs. 311/318vta, el que fue replicado a fs. 336/343vta. Asimismo, a fs. 326/327 la representación fiscal solicitó que se aclarara la resolución en la que se había regulado honorarios al letrado de la parte actora en la medida en que, de conformidad con la manera en que habían sido impuestas las costas, no existían honorarios de esa parte a cargo del Fisco. Dicho recurso fue rechazado mientras que fue concedido el recurso de apelación interpuesto subsidiariamente. Asimismo, a fs. 328 la parte actora apeló los honorarios

regulados a la representación fiscal por considerarlos altos y, el Dr. José Horacio Iujvidin, por derecho propio, apeló los honorarios regulados a su favor por considerarlos bajos. En lo que respecta al fondo de la cuestión, la parte actora considera que se realizó una indebida valoración de la prueba y solicita que en tal sentido se tenga en cuenta lo establecido en el artículo 86, inciso 2° de la ley 11.683 y se efectúe en esta instancia la debida ponderación. Con relación a los préstamos cuestionados en autos, manifiesta que se acreditó en autos la solvencia de su madre, la señora Giuntoli, así como el origen de los fondos objeto del préstamo, la aplicación de los mismos a la refacción de dos inmuebles y su posterior devolución. Rechaza lo manifestado por el Tribunal Fiscal en orden a que su madre no cuenta con una ?situación económica de holgidez? que le permita desembolsar esas sumas en carácter de préstamo con independencia de dinero que habría recibido en 1979 con motivo de la venta del inmueble de la calle Aquino. Al respecto, refiere que la doctrina ha manifestado que corresponde atenuar las exigencias formales cuando los préstamos se realizan entre familiares directos y manifiesta que en tales casos la prueba documental puede ser suplida por otros medios. Alude a que resulta de la prueba producida en la causa que su padre era dueño de una imprenta muy moderna en el año 1977 y que en ese año vendió un inmueble de 150 metros cuadrados, para luego mudarse a un segundo departamento. Manifiesta que en el año 1979 había sido vendido el inmueble de la calle Aquino en 90 millones de pesos ley 18.188, valor que no incluía el mobiliario, y que en dólares ascendía, entre el inmueble y los bienes muebles, a 100.000 dólares estadounidenses. Sostiene que ello se encuentra convalidado con el informe del Banco Central de la República Argentina del que resulta que el valor de inmueble equivalía a 86.494 dólares estadounidenses. Hace saber que en ningún momento sostuvo que el dinero que se le entregó en préstamo se correspondiera únicamente con el valor del inmueble objeto de venta en el año 1979. Manifiesta que su madre contaba con diversas cuentas corrientes con dinero representativo de las ganancias de la empresa del esposo fallecido que fue invirtiendo básicamente en monedas de oro y plazos fijos. Pone de manifiesto que esas inversiones habrían cesado con la crisis bancaria y en la medida en que parte del dinero no pudo ser recuperado optó por no volver a ingresar el dinero al circuito bancario y mantuvo el capital en efectivo, en moneda extranjera, mayormente dólares, y en monedas de oro ?repartidas? en su domicilio por un total aproximado de 115.000 dólares estadounidenses. Manifiesta que el ingreso de su madre correspondiente a las dos pensiones, más la jubilación más el alquiler se encuentra respaldado por el testimonio prestado en autos y ello es suficiente para evidenciar la solvencia económica con independencia del dinero proveniente de la venta del departamento de la calle Aquino. Expresa que la existencia y devolución del préstamo también resulta de la declaración testimonial. Sostiene que resulta de las escrituras acompañadas en autos que aplicó el dinero que le fue entregado en préstamo a la refacción de dos inmuebles que luego vendió y que con el producido de esa venta habría devuelto el dinero. Asimismo, y con relación a los ingresos cuestionados, reiteró que los mismos provienen del dictado de clases particulares de matemática a diferentes alumnos y no de haber ejercido su profesión de arquitecto, cuya matrícula además, se hallaba suspendida. Refiere a los argumentos de la sentencia para trasladar la presunción con base en la cual se determinó la existencia de un incremento patrimonial no justificado y, al respecto, manifiesta que tal como resulta de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2003, su parte habría exteriorizado una suma correspondiente a ingresos por el dictado de clases particulares de matemática, pero que en la medida en que el Tribunal Fiscal consideró que aquello no se hallaba debidamente fundado convalidó la postura del Fisco con base en la cual esos ingresos provendrían del ejercicio de su profesión como arquitecto, pasando por alto, a su entender, que la matrícula para el ejercicio de esa profesión se hallaba suspendida en tal momento. Dice que no puede inferirse que la refacción de dos inmuebles para revender y devolver el dinero que le fuera otorgado en préstamos implique el ejercicio de su profesión de arquitecto ya que, reitera, el ejercicio de esa profesión le estaba vedado al tener suspendida la matrícula y además, tales trabajos tampoco denotan la habitualidad requerida por la ley que fija el gravamen. Manifiesta que le fue negada la posibilidad de producir prueba testimonial para acreditar que los ingresos provenían del dictado de clases particulares. Sostiene que la extensión al Impuesto al Valor Agregado del ajuste realizado en el Impuesto a las Ganancias es totalmente improcedente ya que resulta ilegítimo y antojadizo presumir que ejerció su profesión de arquitecto cuando su matrícula se hallaba suspendida y; además, también cuestiona que se haya concluido que las refacciones realizadas en dos departamentos con el dinero que le fuere entregado en préstamo implicaron el ejercicio de su profesión. En cuanto a las multas impuestas, pone de manifiesto que el Fisco determinó las obligaciones tributarias con base en presunciones de manera tal que no puede justificar el dolo en la pretendida calificación de la multa con base en otras presunciones. En consecuencia, solicita que las multas sean revocadas ya que considera que la manera en que el Tribunal Fiscal efectuó la recalificación de la conducta ante la falta de constatación del dolo se asemeja a una especie de responsabilidad infraccional residual en la medida en que no se compadece y además vulnera los principios del derecho penal-tributario fundado sobre la base de principios como la culpabilidad, la tipicidad y el debido proceso, motivo por el cual solicita que aquellas sean revocadas. VI.- Que, en primer término, cabe señalar que los agravios expuestos por el contribuyente remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba, como regla ajenas al recurso de apelación previsto en artículo 86 inciso b), punto segundo, de la ley 11.683, que han sido

resueltas con fundamentos suficientes para desechar la tacha de arbitrariedad alegada (cfr. Fallos 300:985; CNAp. en lo Cont. Adm. Fed., Sala IV "La Rueda Portaña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I." del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006). En tal sentido, el Tribunal Fiscal consideró que la declaración testimonial prestada por la señora Giuntoli resultaba insuficiente a los efectos de acreditar el préstamo declarado por el contribuyente por cuanto no podía únicamente con base en esos dichos constatarse el origen de los fondos, el préstamo de ese dinero, la solvencia económica de la supuesta prestamista, y la aludida devolución de tal suma. Por otra parte, y con relación a lo expuesto por la parte actora relativo a que la rigurosidad con la que se ponderan los préstamos concretados entre familiares debe atenuarse, es dable señalar que esa circunstancia fue efectivamente tenida en cuenta por el Tribunal Fiscal al momento de emitir su sentencia (cfr. fs. 287). Asimismo, el apelante tampoco se hace cargo de la insuficiencia probatoria de tal testimonio frente a la circunstancia de que el dinero supuestamente otorgado en préstamo se correspondería con la suma obtenida por la señora Giuntoli de la venta de un inmueble ocurrida en el año 1979. Por tales razones resulta razonable considerar que tratándose de un bien fungible que habría sido obtenido en préstamo con base en una operación tan distante en el tiempo, no pueda reputarse suficiente la prueba testimonial en la que insiste el apelante. Además, los recibos que se habrían emitido por la supuesta devolución del dinero no se respaldan por ningún tipo de prueba relacionada con el movimiento del dinero, de manera que tampoco refuerzan la postura del apelante. Por otra parte, y con relación a la proveniencia de los ingresos declarados por el contribuyente, corresponde señalar que el apelante tampoco logra desvirtuar lo afirmado por el Tribunal Fiscal en orden a que resulta dable presumir que aquellos derivan del ejercicio de su profesión de arquitecto y no se corresponden con el dictado de clases particulares de matemáticas como manifiesta el contribuyente. Ello, en la medida en que no existe ningún tipo de prueba que acredite tales tareas. Asimismo, el hecho de que el contribuyente se hallara suspendido de la matrícula, no modifica la conclusión referida precedentemente en la medida en que bien pudo haber realizado actividades que no requirieran de su firma como profesional matriculado (obras que únicamente requieren 'aviso de obra', según informara el CPAU) y; además, considerando que es el propio contribuyente el que manifiesta que el dinero obtenido en préstamo fue aplicado a la refacción de dos departamentos, a su cargo, ya que era su 'especialidad'. En consecuencia, resulta legítimo presumir que tales ingresos provinieran del ejercicio de su profesión de arquitecto, tal como postuló el Fisco y convalidó el Tribunal Fiscal. Finalmente, corresponde rechazar los agravios planteados por la parte actora por los cuales considera que resulta inapropiada la recalificación de la conducta del contribuyente en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 en los casos en los cuales se haya concluido que resulta inaceptable el procedimiento utilizado por el Fisco para endilgar una conducta dolosa y sancionar a su parte en los términos del artículo 46 de la ley 11.683 al aplicar una presunción (la utilizada para determinar el impuesto) sobre otra presunción (la prevista en los incisos c y d del art. 47 de la ley ritual), de conformidad con la doctrina de la Corte en los precedentes 'Mazza Generoso y otro?', 'Casa Elen - Valmi de Claret y Garello?' y 'Montenegro Hermanos SA?'. Ello, toda vez que, tal como sostuvo el Tribunal Fiscal, lo que se encuentra vedado en los términos de la doctrina que emana de los precedentes referidos, es la utilización de presunciones para definir la configuración del dolo en aquellos casos en los cuales la determinación del impuesto se haya efectuado con base en presunciones, mas no anula la posibilidad de que en el caso de que se encuentren materialmente acreditados los elementos objetivo y subjetivo de la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, concretamente en cuanto establece la sanción aplicable en el supuesto en que se omita el pago del impuesto en su justa medida mediante la presentación de una declaración jurada inexacta, y que, por otra parte, no se demuestre la existencia de un supuesto de error excusable con entidad suficiente como para eximirlo de culpa; el contribuyente pueda ser sancionado en tales términos. Por todo lo expuesto hasta aquí, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmar la sentencia apelada, con costas. VII.- Que, por otra parte, en virtud del monto del proceso (252.473,29 pesos en concepto de tributos, más 257.670,89 en concepto de intereses, más 432.754,92 pesos en concepto de multa), considerando la manera en que fueron impuestas las costas y las etapas cumplidas por cada uno de los profesionales intervinientes en cada uno de los expedientes que se encuentran acumulados en la presente causa, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora respecto de los honorarios regulados a los Dres. Vallejos Quiroz, Mosqueira y Curariello y fijarlos en 1400 pesos, 11.500 pesos y 3500 pesos, respectivamente, y rechazarlo respecto de los honorarios de los Dres. Chiesa y Cerdán, los que se confirman. Asimismo, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco y, por ende, revocar y dejar sin efecto los honorarios establecidos a favor del letrado de la parte actora, Dr. Iujvidin, en la medida en que le asiste la razón en cuanto a que, de conformidad con lo resuelto y con la manera en que fueron impuestas las costas no corresponde que le sean regulados honorarios a ese profesional a cargo del Fisco. En consecuencia, se torna inoficioso el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por el Dr. Iujvidin respecto de los honorarios establecidos a su favor por considerarlos bajos, en la medida en que han sido revocados. Por todo lo expuesto, SE RESUELVE: 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmar la sentencia apelada, con costas. 2) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la parte actora de conformidad con lo establecido en el considerando VII. 3)

Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco y revocar la regulación de honorarios del letrado Iujdivin, de conformidad con lo expuesto en el considerando VII. 4) Declarar inoficioso el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por derecho propio por el Dr. Iujdivin, de conformidad con lo expuesto en el considerando VII. 5) Regular los honorarios de la representación fiscal, por las actuaciones cumplidas en esta instancia en 9.900 pesos, los que se encuentran a cargo de la parte actora.

Se deja constancia de que no suscribe la presente el Dr. Pablo Gallegos Fedriani por encontrarse en uso de licencia (artículo 109 del R.J.N.). Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvase.

Jorge F. Alemany Guillermo F.

Treacy

013052E