

ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE EL INCREMENTO DE PATRIMONIO NO JUSTIFICADO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL ÁMBITO NICARAGÜENSE.

Jorge Luis GARCIA OBREGÓN¹

“Hay dos clases distintas de personas en la nación, aquellos que pagan impuestos y aquellos que reciben y viven de los impuestos”².

SINOPSIS.

El presente artículo aborda de manera amplia el concepto de ingreso de patrimonio no justificado en el impuesto sobre la renta. Para ello se aborda de manera clara la regulación en materia tributaria, los conceptos esgrimidos por la ley en materia, el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo (TATA) y la doctrina aplicable al caso, así como el criterio del autor.

PALABRAS CLAVES:

Ingreso de Patrimonio no Justificado, Impuesto Sobre la Renta, Determinación sobre Base Presunta.

SUMARIO:

I. Resumen. II. Normativa aplicable. III) Antecedentes. IV) Sentencias Administrativas. ii) Ley de protección de datos personales. iii) El Habeas Data. III. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. i) El suministro de información a la administración tributaria. ii) Deber de confidencialidad y sigilo tributario. IV. BIBLIOGRAFÍA.

I. Resumen:

¹ Catedrático de la Especialización en Derecho Empresarial de la Universidad de Ciencias Comerciales (UCC), Nicaragua. Catedrático de la Maestría en Asesoría Empresarial y Tributaria del Centro de Estudios Tributarios, Administrativos y Empresariales (CETAE), Nicaragua. Máster en Derecho Empresarial de la Universidad para la Cooperación Internacional (UCI), Sede Costa Rica. Máster en Derecho Tributario, de la Universidad para la Cooperación Internacional (UCI), Sede Costa Rica. Especialista en Precios de Transferencia certificado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y Maestrante en Fiscalidad Internacional, por el CTO Business Excellence School y la Universidad Católica de Murcia (UCAM, España).

² Thomas Paine (Thetford, Norfolk, 29 de enero de 1737-Nueva York, 8 de julio de 1809) político, escritor, filósofo, intelectual radical y revolucionario estadounidense de origen inglés. Promotor del liberalismo y de la democracia. Es considerado uno de los Padres fundadores de los Estados Unidos.

Tomando como referencia el fáctico que la Administración Tributaria detecte la existencia de montos, activos u otros elementos que incrementen el patrimonio del contribuyente y que los mismos no sean consistentes con la declaración del Impuesto sobre la Renta (en adelante IR), ni los soportes que respalden la capacidad económica del contribuyente, se traslada la carga de la prueba al sujeto pasivo, a fin que justifique con prueba documental idónea, que el origen o la fuente que financia tal incremento constituyen rentas exentas, no sujetas o ya declaradas. En caso que el contribuyente no logre justificar dicho incremento, deberá aplicarse la presunción legal de que el incremento determinado son rentas gravables no declaradas. Tal incremento constituirá parte de la renta bruta en el momento en que la Administración Tributaria lo determine y afectará el período que corresponda, conforme lo establece el arto 3 de la Ley de Concertación Tributaria.

II. Normativa aplicable:

Arto 3 de la ley 822, Ley de Concertación Tributaria. Arto 5, 28 inciso 2 numeral b del Decreto 01-2013, Reglamento de la Ley 822 y el Artículo 103, 160 del Código Tributario.

III. Antecedentes:

- La figura del incremento patrimonial no justificado es una norma jurídico - tributaria que pretende cerrar algunos portillos que pudieran dejar abiertas normas de fondo, propias del impuesto sobre renta, caso especial de rentas de capital, y que como consecuencia de esos mismos defectos u omisiones pudieran lograr un fin no perseguido, permitiendo la elusión evasión tributaria (aunque estas no están normadas en el país) ó defraudación tributaria.
- Así, los ordenamientos jurídicos contienen dicha figura como una norma de cierre, que pretende evitar que escapen de tributar, rentas que son gravables en el impuesto a las utilidades, ya sea porque no fueron declaradas o porque fueron ocultadas por el sujeto pasivo³.
- El artículo 103 del Código Tributario, plasma de una manera ineludible, la obligación de declarar y registrar contablemente todos los rendimientos, no siendo factible que ninguna ganancia deba escapar o dejar de gravarse por desconocimiento de su verdadera naturaleza tributaria.

De esta manera, al no lograrse demostrar el origen de la fuente que justifique la existencia de tal incremento y por ende al no poder hacerse una calificación o

³ Casado Ollero, Gabriel. "Ganancias Patrimoniales no Justificadas y Delito Fiscal" Chico de la Cámara, Pablo. "Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF".

categorización del mismo, se utilizan formas de determinación de la obligación tributaria propias del tipo presuntivo.

La Doctrina denomina la presunción como:

“(...) el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos.”⁴

De manera ilustrativa, es conveniente citar la referencia que sobre los tres elementos que debe contener el método presuntivo, dice el fallo **No. 221-2003. Tribunal Fiscal Administrativo. San José, República de Costa Rica, de las 15:00 horas del 04 de junio de 2003:**

1. **Un hecho cierto**, el cual es completamente acreditado y debe ser revelador del hecho presumido. En estos casos, igualmente se puede aplicar la utilización de indicios que permitan inferir el hecho presumido.
2. **Un hecho presumido**, que nace de la deducción con el hecho cierto, mediante la aplicación de un nexo lógico o relación de causalidad.
3. **Un nexo lógico entre ambos**, entendido como la relación de causalidad o inferencia que se obtiene del hecho cierto para establecer el hecho presumido, y se convierte en presunciones con enlace racional irrefutable.

En el caso de nuestro ordenamiento jurídico tributario, la forma de determinación de la obligación tributaria que surge de un incremento patrimonial no justificado, debe regirse por los parámetros que caracterizan a las presunciones legales.

El Jurista costarricense Oreamuno, José M^a, en su artículo “Las Rentas Presuntivas por el ejercicio liberal de profesionales y técnicos en la Ley del Impuesto sobre la Renta”, dice:

“(...) desplazar la carga de la prueba en favor de una de las partes en un proceso o en un procedimiento, y tal desplazamiento puede ser tal que no admita prueba en contrario, como sucede en las presunciones absolutas o iuris et de iure. Cuando sí se admite la prueba tendiente a destruir el hecho presumido, la presunción se llama relativa o iuris tantum. La prueba se refiere en ambos casos al hecho presumido y no al que le sirve de soporte, pues sobre este segundo siempre se admite la prueba, aún en las presunciones absolutas (...)”

⁴ Diego Marín Barnuevo Fabo. Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario. Editorial Ciencias Jurídicas. Madrid 1996. Otra acepción corresponde a considerarla como “una operación lógica formal que realiza el legislador o juez, en virtud de la cual, a partir de un hecho conocido, se considera como cierto o probable otro hecho, en función de máximas generales de experiencia o reglas técnicas.” (LAS PRESUNCIONES EN DERECHO TRIBUTARIO. Jose Mario Rizo Rivas. España. Fecha desconocida).

IV. Sentencias Administrativas:

En el texto **“Compendio de Sentencias Tributarias Administrativas” Tomo I, años 2007 -2014**, elaborado por el suscrito, se cita los siguientes considerandos respecto a las **Determinaciones Sobre Base Presunta**, páginas 417 a la 421, que dicen:

Resolución administrativa No 04-2009 11:00:am 22/01/2009

“Considerando VII. *Que para el Tribunal Tributario Administrativo es imperativo cumplir con los deberes y principios rectores del Sistema Tributario Nicaragüense, considerando que en el presente proceso administrativo no se han violentado derechos y garantías del Contribuyente para la determinación de la Obligación Tributaria, a como se ha dejado expresado en los Considerandos que anteceden. Es consideración del Tribunal Tributario Administrativo en base al examen realizado al Expediente Fiscal, que el Recurrente no aportó las pruebas para desvirtuar el ajuste determinado en el Impuesto Sobre la Renta (IR) Períodos Junio/2004, Junio/2005, Junio/2006 y Junio/2007 a pesar de llevar la carga de la prueba, para desvanecer los conceptos determinados por la Administración Tributaria. No existen elementos suficientes en el Expediente Fiscal para que el Tribunal Tributario Administrativo pueda revocarlos, ya que el mismo Apoderado Especial del Contribuyente apelante Licenciado (...) en el escrito de apersonamiento manifestó que además que su representado no ha cuestionado tales facultades, ni tampoco se ha opuesto a una fiscalización basada en las disposiciones legales pertinentes, sino que ha cuestionado las irregularidades de procedimientos cometidas en su perjuicio y que vician de nulidad absoluta todo lo actuado por la Dirección General de Ingresos (DGI). Por lo que el Tribunal Tributario Administrativo considera que lo actuado por la Administración Tributaria de Sajonia está apegado a derecho y que existen suficientes méritos para sostener la presunción legal establecida por la Dirección General de Ingresos (DGI) de conformidad a la información obtenida ante la Contraloría General de la República de Nicaragua, mediante el procedimiento que establece el Arto. 22 de la Ley No. 438, Ley de Probidad de Servidores Público y lo dispuesto en los Artos. 4, 89, 90, 106, 144 y 160 numeral 1) y 2) de la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua; los Artos. 1379, 1380, 1382, 1383, 1384, 1390 y 1391 del Código de Procedimiento Civil de la República de Nicaragua y los Artos. 2431, 2432 y 2433 del Código Civil de la República de Nicaragua los que respectivamente señalan: Arto. 106 CTr. “Las presunciones legalmente establecidas admiten prueba en contrario dentro de los plazos establecidos en este Código”. Arto. 90 CTr., “Los medios de prueba que podrán ser invocados, son: numeral 6). Las presunciones e indicios, siempre y cuando la Administración Tributaria tenga bases legales para comprobar el hecho”. Arto. 144 CTr. “Los*

actos y resoluciones de la Administración Tributaria se presumirán legales, sin perjuicio de las acciones que la Ley reconozca a los obligados para la impugnación de esos actos o resoluciones. No obstante lo dispuesto, la ejecución de dichos actos se suspenderá únicamente conforme lo prevé este Código en el Artículo 95". Arto. 160 CTr. "La determinación de la obligación tributaria por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas: 1). Sobre base cierta, con apoyo en los elementos que permitan conocer en forma directa el hecho generador del tributo, tales como libros y demás registros contables, la documentación soporte de las operaciones efectuadas y las documentaciones e informaciones obtenidas a través de las demás fuentes permitidas por la ley; 2). Sobre base presunta, a falta de presentación de declaración, de libros, registros o documentos, o cuando los existentes fueren insuficientes o contradictorios la Administración Tributaria tomará en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y cuantía de la obligación tributaria y cualquier dato que equitativa y lógicamente apreciado sirva para revelar la capacidad tributaria". Arto. 4 párrafo segundo CTr. "Las situaciones que no puedan resolverse mediante las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, serán reguladas supletoriamente por las Normas de Derecho Común". Arto. 1379 Pr. "PRESUNCIÓN es la consecuencia que la Ley o el Juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido: la primera se llama LEGAL y la segunda HUMANA". Arto. 1380 Pr. "Hay presunción legal: 1) Cuando la ley la establece expresamente; 2) Cuando la consecuencia es inmediata y directamente de la Ley". Arto. 1382 Pr. "El que tiene a su favor una presunción legal, sólo está obligado a probar el hecho en que se funda la presunción". Arto. 1383 Pr. "No se admite prueba contra la presunción legal: 1) Cuando la ley lo prohíbe expresamente. En este caso la presunción se llama DE DERECHO. 2) Cuando el efecto de la presunción es anular un acto o negar una acción". Arto. 1384 Pr. "Se exceptúa de lo dispuesto en la fracción segunda del artículo anterior, el caso en que la ley haya reservado el derecho de probar". Arto. 1390 Pr. "Las presunciones legales de que trata el artículo 1383 hacen plena prueba". Arto. 1391 Pr. "Las demás presunciones legales hacen plena prueba mientras no se pruebe lo contrario". En concordancia con lo establecido en el Arto. 2431 del Código Civil de la República de Nicaragua que establece literalmente: Arto. 2431 C. "Presunciones son las consecuencias que la ley o el Juez deduce de un hecho conocido, para averiguar un hecho desconocido". Arto. 2432 C. "El que tuviere a su favor la presunción legal, excusa probar el hecho en que se funda. Sin embargo, el que invoca una presunción legal debe probar la existencia de los hechos que le sirven de base". Arto. 2433 C. "Las presunciones establecidas por la ley pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que la ley lo prohibiere expresamente". Siendo que el Recurrente no ha desvirtuado con

pruebas en contrario cuando lleva la carga de la misma a como lo establece el Arto. 89 CTr., que literalmente dice: Carga de la Prueba. Arto. 89. “En los procedimientos tributarios administrativos o jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos o pretensiones, deberá probar los hechos constitutivos de los mismos”. Por lo que no queda más que desestimar la pretensión del Recurrente, ya que no se encontró pruebas que lleven a concluir lo contrario. Dicho esto, el Tribunal Tributario Administrativo considera necesario mantener en firme los ajustes determinados por la Administración Tributaria de Sajonia y sostenido por el Director de la Dirección General de Ingresos (DGI) Licenciado (...) en el Impuesto Sobre la Renta (IR) períodos fiscales Junio/2004, Junio/2005, Junio/2006 y Junio/2007; ajustes por la suma de C\$20,994,586.36 (veinte millones novecientos noventa y cuatro mil quinientos ochenta y seis Córdoba con 36/100) y multa por Contravención Tributaria de C\$5,248,646.59 (cinco millones doscientos cuarenta y ocho mil seiscientos cuarenta y seis Córdoba con 59/100) para un total adeudado de Impuestos y Multa que ascienden a C\$26,243,232.95 (veintiséis millones doscientos cuarenta y tres mil doscientos treinta y dos Córdoba con 95/100) en concepto de ingresos no declarados, por lo que se deben confirmar dichos conceptos por no haber sido objeto de Impugnación por parte del Recurrente de conformidad con el Arto. 94 numeral 5) CTr., en concordancia con el Arto. 96 CTr., segundo párrafo numeral 3). Siendo que el Contribuyente (...) a través de su Apoderado Especial, no invocó de manera expresa la suspensión del acto a como lo señala el Arto. 95 CTr., adicionalmente se le aplicará el recargo moratorio al momento de cancelar el Impuesto en la Administración de Rentas respectiva de conformidad con los Artos. 51 y 131 CTr., por lo que no cabe más que dictar la Resolución que en derecho corresponde.”

Resolución administrativa No 24-2009 10:00:am 15/05/2009

*“**Considerando VI.** Que el Recurrente de Autos ha impugnado la aplicación de los indicios utilizados por el Administrador de Rentas del Centro Comercial Managua para determinar sus ingresos y así ajustar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) período Junio 2007 a Marzo 2008, por considerar tal aplicación confiscatoria del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en franca violación del Arto. 114 Cn., al haber aplicado los hallazgos obtenidos de la realización de Punto Fijo de tres días (14, 15 y 16 de Marzo del año dos mil ocho) mediante las Credenciales No. 02/052/03/2008 y 02/053/03/2008 y no los resultados obtenidos por el Punto Fijo realizado bajo la Credencial No. 02/073/04/2008. En relación a este alegato el Tribunal Tributario Administrativo, en pro de garantizar el respeto al Principio del Debido Proceso y Principio de Legalidad, considera acertado el alegato anteriormente expuesto, más aún cuando la Ley No. 562, Código Tributario de la República de Nicaragua en sus Considerandos IV y V que literalmente dicen: “...*

IV Que el Código Tributario dedica especial atención a los derechos y garantías de los contribuyentes, lo que, obviamente, viene a reforzar los derechos sustantivos de estos últimos y a mejorar sus garantías en el seno de los distintos procedimientos tributarios. De forma correlativa, la norma delimita, por cierto con bastante claridad y precisión, las pertinentes obligaciones y atribuciones de la administración tributaria. Ello resulta esencial para materializar aquellos que, con toda certeza, se consagran como principios jurídicos rectores del sistema tributario: el principio de seguridad jurídica y el principio de igualdad de la tributación. V Que por seguridad jurídica ha de entenderse la posibilidad de prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y actuaciones de los contribuyentes, pudiendo pronosticar, de previo, las correspondientes decisiones administrativas y judiciales sobre tales situaciones y acciones. Sobra decir que en la medida en que se observe dicho principio se promueve la plena confianza de los ciudadanos en sus instituciones y se les protege de la arbitrariedad". De igual manera este mismo cuerpo legal en el Arto. 210 CTr., numeral 1) establece como deber del Tribunal Tributario Administrativo conocer y resolver todos los casos que por disposición de la Ley lleguen a su conocimiento en estricto apego y observancia de la Constitución Política de la República, las leyes generales y demás disposiciones tributarias. Finalmente en las disposiciones generales del Código Tributario de la República de Nicaragua, específicamente en el Arto. 3 acoge el Principio de Legalidad como uno de los rectores de nuestro Sistema Tributario. En base a las disposiciones legales antes señaladas, el Tribunal Tributario Administrativo procede a modificar la base de cálculo de la determinación utilizada por la Administración Tributaria, considerando justa, veraz y suficiente la base de aplicación obtenida del mecanismo de Punto Fijo realizado mediante la Credencial No. 02/073/04/2008 prueba efectuada por un período de treinta y dos días, de la cual determinó ingresos no declarados por la suma de C\$12,668,240.20 (doce millones seiscientos sesenta y ocho mil doscientos cuarenta Córdoba con 20/100) producto de la ecuación de multiplicar el valor promedio de las facturas que equivale a la suma de C\$307.97 (trescientos siete Córdoba con 97/100) por el promedio de las facturas realizadas durante el período Auditado que es de 41,140 (cuarenta y un mil ciento cuarenta) facturas. A los ingresos determinados por la suma de C\$12, 668,240.02 (doce millones seiscientos sesenta y ocho mil doscientos cuarenta Córdoba con 02/100) se le restó la suma de C\$2, 577,080.98 (dos millones quinientos setenta y siete mil ochenta Córdoba con 98/100) resultando así una Base imponible para calcular el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de conformidad a lo establecido en el Arto. 37 De la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal, resultando un Impuesto a Pagar por la suma de C\$1, 535,295.99 (un millón quinientos treinta y cinco mil doscientos noventa y cinco Córdoba con 99/100) más su nueva multa Administrativa por

contravención tributaria por la suma de C\$378,418.47 (trescientos setenta y ocho mil cuatrocientos dieciocho Córdoba con 47/100).”

Resolución administrativa No 28-2009 02:00:pm 22/06/2009

“Considerando VIII. *Que en relación a lo alegado por el Contribuyente sobre la errada interpretación que hace el Director de la Dirección General de Ingresos (DGI) Licenciado (...) sobre el numeral 5) del Arto. 160 CTr., en su afán de justificar el método (“información exógena o cruce de información”) que utilizó el auditor para determinar la supuesta obligación tributaria, apoyándose con los Artos. 146 numeral 5) y 148 CTr. Que el Arto. 27 CTr., regula las fuentes de información especialmente la información que proviene de terceros contribuyentes señalando al respecto que para obtener una información de un tercer contribuyente se debe referir a este (al tercero) mediante requerimiento general o específico, y que en el caso de autos a la empresa (...), no se le requirió de manera general o específica información alguna. En relación a este alegato el Tribunal Tributario Administrativo considera que el procedimiento utilizado para la determinación de los ajustes elaborados por la Dirección General de Ingresos (DGI) al Recurrente, no viola el Arto. 27 CTr., ya que el referido Artículo establece el procedimiento a seguir en el caso del “Suministro de información y su valor probatorio” el que es aplicable cuando la Dirección General de Ingresos (DGI) solicite información de un contribuyente a un tercero, debiendo requerirse la información de manera general y posteriormente notificar al contribuyente sobre la obtención de ésta información, no siendo el caso que nos ocupa, siendo que la información utilizada por la Administración de Rentas del Centro Comercial Managua fue suministrada por el Departamento de Devolución de la Dirección General de Ingresos (DGI) Central, razón por la cual se considera que el procedimiento de obtención de la información utilizada para la determinación, está apegada a lo establecido en el numeral 5) del Arto. 146 CTr., el que faculta a la Administración Tributaria para determinar los tributos conforme a la información presentada por la parte recurrente o las que hayan sido recibidas de otras fuentes, como los cruces de información los cuales pueden ser de manera interna o externa a través de la Dirección de Fiscalización de conformidad a lo establecido en el numeral 1) del Arto. 25 del Decreto 01-2005. En concordancia con lo establecido en el Arto. 160 numeral 2) y 5) el que textualmente dice: Artículo 160.- La determinación de la obligación tributaria por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas: 2). Sobre base presunta, a falta de presentación de declaración, de libros, registros o documentos, o cuando los existentes fueren insuficientes o contradictorios la Administración Tributaria tomará en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y cuantía de la obligación tributaria y cualquier dato que equitativa y lógicamente apreciado sirva para*

revelar la capacidad tributaria. 5). Otros métodos contemplados en la Legislación Tributaria. Procedimientos de determinación utilizados por la Dirección General de Ingresos (DGI) son el resultado ante la negativa del Recurrente de suministrar la información que en su momento fue obtenida mediante el cruce de información sobre la solicitud de Devolución del crédito realizada por el contribuyente (...), que podemos constatar en los folios 19 y 20. El requerimiento de información tributaria realizado por la Administración de Rentas del Centro Comercial Managua con referencia a la información suministrada por (...), en el folio número 62 del expediente, el Recurrente afirma que por razones de una mala aplicación en sus procedimientos contables, no podrá suministrar la información requerida por la Dirección General de Ingresos (DGI). Por lo que no queda más que dictar la resolución que en derecho corresponde.”

Resolución administrativa No 509-2014 08:40am 22/08/2014

“**Considerando VI.** Que en contra de la Resolución del Recurso de Revisión RES-REC-REV-225-12/2013, emitida por el Director General de la DGI, interpuso Recurso de Apelación el señor (...), en la calidad en que actuaba, manifestando que la Administración de Renta de Chinandega le determinó ajustes por presunción de conformidad con lo establecido en el Arto. 160 numera 1) del CTr., y confirmados por el Director General de la DGI mediante Resolución de Recurso de Revisión RES-REC-REV-225-12-2013; solicitando el Apelante le sean analizados sus argumentos con base en los Artos 4 párrafo segundo, y 63 del CTr. También argumentó que los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes, señalando el Recurrente los Artos. 34 inciso 4, 114 y 115 Cn. Del examen al expediente de la causa, y lo razonado en el Considerando que antecede, el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo comprobó que los ajustes determinados fueron en base a diferencias encontradas por ingresos no declarados producto de compras no registradas que afectaron el costo de venta, del cual esta Autoridad se pronunció al respecto en el Exp. 296-2014, confirmando el ajuste en el Impuesto sobre la Renta (IR) sostenido por el Titular de la Administración Tributaria mediante Resolución del Recurso de Revisión RES-REC-REV-226-12-2013 de las nueve de la mañana del día veintiséis de marzo del año dos mil catorce, ajustes que se encuentran visibles mediante las cédulas analíticas de la Administración Tributaria visibles de los folios Nos. 531 al 534, del expediente de la causa, teniendo como fundamento los ajustes impugnados por el Recurrente, la documentación suministrada, mediante la cual se refleja que sus ingresos brutos al ser consolidados arrojaron diferencias, que el Recurrente no justificó, conforme a lo establecido en los Artos. 89 y 90 CTr. Esta Autoridad, considera que la Administración de Renta de Chinandega ha actuado en cumplimiento del principio

de legalidad administrativa, y los Principios y Garantías rectores del sistema tributario nicaragüense, por lo que se determina que la Administración Tributaria ha actuado apegado a derecho, en cumplimiento del marco jurídico de la ley de la materia, aplicando lo establecido en la Ley No. 453, Ley de Equidad Fiscal y sus reformas, respetando los derechos y garantías del administrado, desde el inicio del proceso en armonía con lo establecido en los Artos. 34 inciso 4, 114 y 115 Cn., siendo dicha actuación de Administración Tributaria hasta donde la ley le permite, cumpliendo las disposiciones establecidas en el Código Tributario de conformidad al Arto. 149 CTr., indicando en las resoluciones recurridas el motivo de los ajustes, cumpliendo con la motivación. Por las razones anteriormente expuestas, se estima que el argumento del Recurrente en el sentido que la Administración Tributaria aplicó procedimiento de determinación alejado de lo establecido en el Código Tributario, carece de fundamento. Por lo que el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo procede a dictar la Resolución que en derecho corresponde”.

Resolución administrativa No 770-2014 08:20am 17/12/2014

“Considerando V. *Que en contra de la Resolución del Recurso de Revisión RES-REC-REV-112-05/2014, emitida por el Director General de la DGI, interpuso Recurso de Apelación el señor (...), en el carácter en que actuaba, impugnando el ajuste a los ingresos no declarados, aduciendo que no existe diferencia entre los inventarios y ventas facturadas y declaradas, por lo que considera arbitraria y dolosa la forma en que se fijó una presunción del 5% como ventas gravadas no declaradas, sin existir evidencias o pruebas, de que ese sea el resultado de la revisión fiscal. Del examen realizado al expediente de la causa, los elementos probatorios y alegatos de las partes en el presente proceso, el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo comprobó que la Administración Tributaria por medio de Acta de Cargos ACCA/09/016/122013, visible del folio No. 864 al 868 del expediente de la causa, formuló al Contribuyente ajustes en el Impuesto sobre la Renta (IR) del período fiscal 2011-2012, en concepto de Ingresos no declarados, por la suma de C\$665,077.83 (Seiscientos sesenta y cinco mil setenta y siete córdobas con 83/100), producto de haber tasado de oficio el 5% sobre venta de bienes y servicios no facturados en el período por la suma de C\$13,301,556.59 (Trece millones trescientos un mil quinientos cincuenta y seis córdobas con 59/100); además formuló ajustes por no haber declarado ingresos percibidos por las facturas No. 15931 y 12262 por la suma total de C\$884.13 (Ochocientos ochenta y cuatro córdobas con 13/100); para un total de ajustes por ingresos no declarados por la suma de C\$665,961.96 (Seiscientos sesenta y cinco mil novecientos sesenta y un córdobas con 96/100). El Recurrente presentó como elementos probatorios fotocopias autenticadas por notario público de los detalles de ingresos por ventas del período fiscal 2011-2012, y de factura anulada No.*

12262 y factura No. 15931, visibles del folio No. 925 al 970 del expediente de la causa. El Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo considera que el ajuste anteriormente detallado carece de validez legal, por cuanto se comprobó de los elementos probatorios que rolan en el expediente de la causa, que la Administración Tributaria, en ninguna de las etapas anteriores, brindó detalle de los ingresos de bienes y servicios no declarados por el Contribuyente, para que el mismo ejerciera su derecho a la defensa, en cambio el Apelante refutó lo sostenido por la DGI. Esta Autoridad no cuenta con la información necesaria para considerar que la actuación de la Administración Tributaria, está ajustada a las normas y procedimientos de auditoría y tributarias, ya que no se demostró detalladamente la base bajo las cuales se tasaron de oficio los ingresos no declarados, y el porcentaje del 5% aplicado a dichos ingresos, para el cálculo del impuesto a pagar. Esta Autoridad considera que tanto el Administrador de Rentas de Estelí, como el Director General de la DGI, incumplieron con lo establecido en los numerales 5) y 6) del Arto. 162 CTr., los que íntegra y literalmente dicen: “Arto. 162. La resolución de determinación debe cumplir los siguientes requisitos... 5) *Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas.* 6) *Fundamentos de la Decisión*”, y Arto. 424 Pr., el que íntegra y literalmente señala: “Las sentencias deben ser claras, precisas y congruentes con la demanda y con las demás pretensiones deducidas oportunamente en el juicio, haciendo las declaraciones que ésta exija, condenando o absolviendo al demandado y decidiendo todos los puntos litigiosos que hayan sido objeto del debate. Cuando éstos hubieren, sido varios, se hará con la debida separación el pronunciamiento correspondiente a cada uno de ellos.” El Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo considera que con la actuación de los funcionarios recurridos, no se ha garantizado el derecho a la defensa del Contribuyente al no brindar el detalle de las partidas que componen el ajuste formulado, imposibilitando tener como cierto el ajuste determinado por la DGI, al no estar demostrado en el expediente de la causa los hechos determinados por la Administración Tributaria. Por lo que se deben respetar los derechos y garantías, de los Contribuyentes los que son irrenunciables de acuerdo al Arto. 63 CTr. Con base en lo razonado, esta Autoridad determina que el ajuste en el Impuesto sobre la Renta (IR) del período fiscal 2011-2012, en concepto de ingresos no declarados, por la suma de C\$665,961.96 (Seiscientos sesenta y cinco mil novecientos sesenta y un córdobas con 96/100), debe ser desvanecido en todos sus conceptos con base en lo establecido en el Arto. 89 CTr., que íntegra y literalmente dice: “En los procedimientos tributarios administrativos o jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos o pretensiones, deberá probar los hechos constitutivos de los mismos.” De lo anteriormente razonado, esta autoridad considera que de igual manera el ajuste formulado en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), del período fiscal 2011-2012, en concepto de ingresos

gravados no declarados por la suma de C\$665,961.96 (Seiscientos sesenta y cinco mil novecientos sesenta y un córdobas con 96/100), en donde resulta un débito fiscal del 15% a pagar por la suma de C\$99,894.29 (Noventa y nueve mil ochocientos noventa y cuatro córdobas con 29/100), debe ser desvanecido en su totalidad, en vista que por sí solo dicho ajuste no puede ser avalado, sin la justificación que demuestre lo contrario a lo registrado en su contabilidad por el Contribuyente”.

Partiendo de la referencia de los hechos expuestos y las normas citadas, es criterio del autor el siguiente:

V. Concepto:

Para una mayor comprensión de este instituto, resulta necesario acudir a la definición que han ensayado los tratadistas españoles, Simón Acosta y Pablo Chico de la Cámara:

“Los incrementos no justificados de patrimonio son una institución jurídica en virtud de la cual se da el tratamiento de renta gravable en el IRPF (y, en su caso, en el IS) a los elementos patrimoniales poseídos por el contribuyente que no se corresponden con las fuentes de financiación aparentemente disponibles para adquirir tales bienes.⁵”

“(…) Las ganancias no justificadas de patrimonio aparecen en nuestro sistema tributario como una materia gravada, un elemento que unido a otros –como rendimientos de trabajo, de capital, de actividades económicas, ganancias de patrimonio y de imputaciones de rentas- configuran el hecho imponible del IRPF. Estamos, en definitiva, ante un expediente técnico mediante el cual el legislador confiere la calificación de renta “actual” a una renta o a rentas “presuntas y pretéritas”. Las ganancias no justificadas acreditan necesariamente la existencia de unos componentes de la renta gravada en el IRPF, obtenidos por el contribuyente en periodos coetáneos o anteriores a las adquisiciones patrimoniales de bienes, deudas o al dinero oculto, siendo materialmente imposible adscribirlos a determinada fuente de renta.⁶”

Por lo antes expuesto, podemos inducir que es menester para la Administración Tributaria detectar y revelar el incremento en el patrimonio del sujeto pasivo, el que puede tener floridas y variadas manifestaciones, cómo bienes o elementos patrimoniales, para que se consideren en el fáctico de rentas gravables, que no

⁵ Simón Acosta, Simón. Los Incrementos No Justificados de Patrimonio. Editorial Aranzadi, S.A. 31486 Elcano (Navarra), España. 1997. Pág. 13.

⁶ Chico de la Cámara, Pablo. Las Ganancias no justificadas de Patrimonio en el IRPF. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid, España. 1999. Págs. 21 y 22.

fueron reportadas de manera oportuna por los medios que la Administración Tributaria facilita al efecto, tales como las declaraciones o que el contribuyente no pueda válida y confiablemente demostrar su origen. La única salvedad es que el contribuyente logre demostrar que los ingresos son exentos o que ya fueron declarados. La falta de justificación de fondos o financiamiento para la adquisición de un activo, constituye un incremento patrimonial no justificado. Es decir, que la ley otorga considera los elementos patrimoniales no registrados, o registrados en forma indirecta, una presunción que los atrae a la renta bruta, obligando al sujeto pasivo a demostrar el origen de tal incremento.

En la Legislación Nicaragüense, dicha figura se establece en los artículos 3 de la Ley de Concertación Tributaria (LCT) y los artos 5, 28 inciso 2 numeral b del Decreto 01-2013, Reglamento de la Ley 822 y el Artículo 103, 160 del Código Tributario.

El artículo 3 LCT dice que *“(...) El IR grava cualquier incremento de patrimonio no justificado y las rentas que no estuvieses expresamente exentas o exoneradas por ley. Se define como incremento de patrimonio no justificado, los ingresos recibidos por el contribuyente que no pueda justificar como rentas o utilidades, ganancias extraordinarias, aportaciones de capital o préstamos, sin el debido soporte de del origen o de la capacidad económica de las personas que provean dichos fondos”.*

2.- Naturaleza jurídica:

El incremento injustificado de patrimonio como un instituto jurídico, revela como por medio de una presunción legal, estipulada por ley, la Administración Tributaria puede realizar una determinación de la base imponible sobre el impuesto sobre la renta, considerando como renta bruta un incremento en el patrimonio del contribuyente, cuando el contribuyente no pueda justificar su origen con los respectivos respaldos documentales.

En general, para poder aplicar una presunción de tipo legal, primero debe cumplirse con los requisitos de la ley, tales como:

- a.-** Lo que se está presumiendo es que debe incorporarse como parte de la renta bruta todo el incremento de patrimonio que no esté debidamente justificado en la fuente que lo origina.
- b.-** Debe existir prueba fehaciente sobre el proceder de la aplicabilidad de la presunción.
- c.-** Esta presunción legal admite prueba en contrario, es decir es una presunción *“iuris tantum”*.

Por lo anterior, podemos estar claro que el supuesto de la norma no se aplica de manera irreflexiva, para llegar a aplicarse debe primero demostrarse y nunca presumir, la existencia del incremento patrimonial como tal. En este sentido, lo único que se presume es el efecto jurídico de gravar en el impuesto a la renta, un incremento patrimonial que no se logró justificar en rentas ya declaradas, no sujetas o exentas.

Así, la presunción de que todo incremento de patrimonio no justificado es gravable, nunca podrá partir de un hecho incierto o presunto, sino que la Administración Tributaria debe demostrar en forma certera que cuenta con las pruebas que permitan concluir que existe un incremento patrimonial, y al ser no justificado por el sujeto pasivo, procede aplicar la presunción legal.

3.- Aplicación de la norma jurídica tributaria:

Como es característico en las presunciones legales establecidas en la Ley de Concertación Tributaria, es requisito para su aplicabilidad, partir de hechos ciertos y demostrados, según exige la citada norma jurídica. Para ello, debe partirse de pruebas idóneas que permitan tener una certeza que se ha incurrido en los supuestos jurídicos de tal presunción. En el caso del artículo 3 de la LCT, el efecto jurídico es gravar un incremento que se presume deviene de la generación de rentas gravables omitidas.

Así, como conclusión de una auditoría por parte de la Administración Tributaria, se puede presentar la situación que se determine un incremento de patrimonio, hecho cierto y demostrado. Pues, este se da cuando el contribuyente no pueda comprobar su origen específico. La Administración Tributaria debe demostrar que el incremento apareció, y que el mismo no concuerda con las declaraciones presentadas. Precisamente el incremento no justificado surge cuando el contribuyente no logra justificar su origen.

De esta manera, ante la falta de criterio de imputación sobre el incremento a la obligación tributaria, la ley presume que dicho incremento constituye rentas gravables no declaradas como tales.

Es importante tener presente que previo a la aplicación de esta norma la carga de la prueba compete tanto a la Administración Tributaria como al sujeto pasivo, dependiendo de la etapa procesal administrativa en la que se encuentre. Al respecto, es de mérito reiterar que ésta es una presunción *iuris tantum*⁷.

⁷ Es importante trasladarle la carga de la prueba al sujeto pasivo, ya que permite aplicar la norma legal sólo hasta haber agotado otras posibilidades más directas y exactas de gravar dichas rentas, sea como un ingreso específico al que se le debe aplicar otra norma de fondo, como rentas que ya fueron declaradas según corresponde, rentas exentas o no sujetas (la obligación tributaria debe ser lo más exacta posible). De no probar el fiscalizado ninguno de estos supuestos, el auditor puede aplicar la presunción en forma certera,

A la Administración Tributaria es a la que le compete probar la existencia o afloramiento de un incremento en el capital, y posteriormente la carga de la prueba le corresponde al sujeto pasivo, debido a que debe demostrar la fuente o procedencia de ese incremento de capital.

A criterio del autor, antes de llegar a la conclusión de que un incremento patrimonial es gravable, debe demostrarse y nunca presumirse, los siguientes hechos:

3.1.- Hechos conocidos, ciertos o hecho base (no presuntos):

Como se ha dicho con anterioridad los hechos que prueban el surgimiento de un incremento de patrimonio le corresponde demostrarlo a la Administración Tributaria y estos deben partir de prueba fehaciente, no presumida sino cierta. Por ejemplo, Es deber de la Administración Tributaria probar la existencia de un activo oculto, cuya titularidad es del sujeto pasivo, o determinar la subvaluación de un activo, posteriormente corresponde al contribuyente demostrar la fuente u origen de los recursos que justifiquen el aumento de su patrimonio. Si el contribuyente no logra demostrar que dichos recursos se originaron en rentas declaradas, en rentas exentas, en rentas no sujetas o prescritas, el patrimonio determinado constituye un incremento de patrimonio injustificado.

Por otro lado, cuando el aumento de activos declarados, según los registros contables, fueron financiados, por ejemplo, por medio de pasivos o un aumento de capital accionario, y la Administración Tributaria demuestra la falsedad de estos últimos, ese incremento de capital manifestado en los activos, resulta no justificado, y se grava como tal, por cuanto se considera que el pasivo o capital accionario falso no es más que un instrumento para ocultar el incremento patrimonial.

Tanto los hechos como la prueba sobre el surgimiento del incremento de patrimonio, el cual no fue justificado por el contribuyente, deben demostrarse por la Administración Tributaria, ya sea a través de un traslado de cargos determinativo dirigido al sujeto pasivo; o mediante la denuncia penal que se presente, siempre y cuando se cumpla con los presupuestos establecidos en el arto 303 Pn.

3.1.1.- Existencia de un incremento patrimonial:

utilizándola como mecanismo legal para determinar la obligación tributaria. Esta presunción se hace sólo porque la ley permite gravar los incrementos de patrimonio no justificados y no porque se haya logrado precisar qué tipo de renta constituye la fuente que originó el incremento que afloró en la fiscalización realizada.

La Administración Tributaria debe demostrar, en los casos de un activo oculto, que este elemento patrimonial está representado por un monto cierto y cuantificable, que refleje diferencias entre los montos declarados y el patrimonio real determinado en el procedimiento administrativo. En términos generales, cuando se presenta un incremento patrimonial injustificado se produce una inconsistencia en la ecuación contable o patrimonial⁸, además de irregularidades en la contabilidad, por omisión de activos o defecto de los registros de pasivos y patrimonio. Asimismo, la Administración Tributaria debe establecer y demostrar quién es el titular de ese incremento patrimonial.

3.1.2.- Requerimiento al sujeto pasivo sobre el incremento determinado:

Al constituir una presunción *iuris tantum*, la ley establece la posibilidad de admitir prueba en contrario, que justifique el incremento de patrimonio como no gravable. Para ello, antes de aplicar la norma jurídica la Administración Tributaria debe trasladar la carga de la prueba al titular del incremento y se le debe solicitar la justificación sobre el origen o fuente de tal incremento.

Es importante en esta etapa para la Administración Tributaria que el requerimiento no deba dirigirse a constatar la existencia del incremento de patrimonio, sino a conocer la fuente de recursos o de financiamiento que permitió generar ese incremento. La finalidad del requerimiento es determinar si los argumentos y prueba documental que aporte el contribuyente, justifican el incremento como rentas ya declaradas, no sujetas o exentas por ley. El contribuyente presentará o no argumentos y prueba en contrario. La Administración Tributaria deberá analizar los argumentos y pruebas aportados por el contribuyente.

3.1.3.- Justificación del sujeto pasivo:

El artículo 3 LCT dice que “(...) *El IR grava cualquier incremento de patrimonio no justificado y las rentas que no estuviesen expresamente exentas o exoneradas por ley. Se define como incremento de patrimonio no justificado, los ingresos recibidos por el contribuyente que no pueda justificar como rentas o utilidades, ganancias extraordinarias, aportaciones de capital o préstamos, sin el debido soporte de del origen o de la capacidad económica de las personas que provean dichos fondos*”.

La prueba en contrario que desvirtúa la presunción, no se respalda en meras justificaciones y argumentos, sino que debe estar sustentada en prueba documental que demuestre lo siguiente:

⁸ Activo = Patrimonio + Pasivos.

- a.- La fuente precisa que respalde, por ejemplo, la adquisición de dichos activos, la existencia real de los pasivos, o el aporte de capital que declara. No constituye justificación, el demostrar únicamente la existencia del incremento patrimonial.
- b.- Que el incremento imputado por la Administración Tributaria ya fue declarado por el contribuyente conforme lo estipula la ley.
- c.- Que se presenta uno de los supuestos de exclusión –no sujeción- de la renta bruta.
- d.- Es una renta exenta por ley⁹.
- e.- Que la renta se produjo en un período prescrito¹⁰.

Una vez demostrada la existencia del incremento patrimonial, procede la aplicación de la consecuencia o efecto jurídico de la norma, denominado hecho consecuencia, según se expone a continuación.

3.2.- Hecho consecuencia: La calificación del incremento patrimonial no justificado, como gravado:

La doctrina menciona dos aspectos básicos a la hora de calificar un incremento como gravable:

a.- Aspecto material. Para poder constituirse en un incremento no justificado de patrimonio, las pruebas que constan en el expediente deben llevar a concluir, por ejemplo, que la adquisición de activos, disminución de pasivos, o aumento en el capital accionario han sido financiados con renta no declarada.

b.- Aspecto temporal. La imputación de la renta debe dirigirse a períodos fiscales no prescritos.

Si no es posible determinar el período del surgimiento del incremento patrimonial no justificado, la ley establece que se debe imputar al período en que lo determine la Administración Tributaria, es decir al período o períodos sujetos a fiscalización, sin que ésta requiera establecer la fecha en que se incurrió en el ocultamiento de rentas que se presumen gravables, hecho que por sí constituye una carga de la prueba que la misma ley evita imponer, al resultar de difícil obtención. Ahora bien, en cuanto al término de prescripción se refiere, los incrementos injustificados de

⁹ El contribuyente debe demostrar que la exención estaba vigente durante el período fiscal objeto de la actuación fiscalizadora. La creación y derogatoria de las exenciones son materia reserva de ley, por lo que una exención perfectamente puede ser derogada por otra ley posterior que así lo disponga

¹⁰ La regla general establece que para la prescripción se corre la misma por el transcurso de 4 años, sin embargo, cuando hay ocultación de bienes o declaraciones inexactas se puede prorrogar hasta 6 años.

patrimonio deben someterse a lo dispuesto en los artículos 42 y sgts del Código Tributario.

c.- Calificación jurídica:

Finalmente, la calificación jurídica debe contener las justificaciones que ameriten la aplicación de la norma:

a.- La existencia de un incremento patrimonial determinado en el (los) período(s) fiscalizado(s), no prescrito(s).

b.- Que ese incremento no se encuentra justificado en la declaración ni en sus comprobantes de respaldo¹¹.

c.- Que el titular del incremento es el sujeto fiscalizado.

d.- Que ante requerimiento, el fiscalizado no logró justificar el origen de la fuente que generó tal incremento patrimonial.

e.- El tipo específico del incremento no justificado, por ejemplo, en su carácter de omisión de activos en la contabilidad o de adquisiciones onerosas, recepción y/o disposición de fondos sin respaldo material¹².

f.- Que el incremento no justificado de patrimonio sea financiado con rentas no declaradas y como tales, procede la aplicación de la presunción legal establecida en el artículo 3 LCT.

4.- Jurisprudencia Internacional:

La sentencia N° 000585-F-S1-2008 de las diez horas cuarenta y cinco minutos del veintinueve de agosto de dos mil ocho, según expediente N° 02-000562-0161-CA, la Sala Primera de la Corte suprema de Justicia de Costa Rica señaló lo siguiente:

Redacta la Magistrada León Feoli

“(...) IV.- Atinente al primer tema, se ha venido cuestionando la existencia de los susodichos préstamos. Tanto las instancias administrativas, como el órgano jurisdiccional, en la sentencia que se conoce, coinciden en esa falta de

¹¹ El autor considera necesario incorporar de manera ilustrativa la resolución dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo de la República de Costa Rica, que dice: “(...) Cuando faltan documentos, la ley señala los procedimientos a seguir: Si faltan comprobantes de ingresos, éstos se pueden definir por vía indirecta, valiéndose de la facilidad que ofrece la contabilidad, para comparar las ventas registradas con las que teóricamente debieron producirse a partir de las compras. Si se trata de gastos, puede rechazarse total o parcialmente conforme a la ley. Para que pueda aplicarse la presunción del artículo 5° debe existir una situación de hecho, que haga ostensible la existencia de un patrimonio en poder del contribuyente cuya identidad y magnitud no se explica mediante el giro comercial declarado al Fisco. (...)” No. 25-2010. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO, dado a las 9:15 horas del 2 de febrero de 2010.

¹² El autor se refiere al aspecto material y no formal. La existencia de documentos formales que justifiquen la adquisición onerosa no son suficientes si además, no se demuestra el origen de la fuente que permitió realizar tal transacción.

acreditación. La Sala comparte ese criterio, porque sin duda los documentos a los que refiere el casacionista no tienen la virtud de probar, con la contundencia requerida, la existencia de los relacionados préstamos ni el origen certero de esos pasivos, como para precisar la procedencia de los recursos financieros y económicos ingresados en las arcas de la sociedad. Si bien es cierto, en muchas de las transacciones mercantiles impera el principio de informalidad o libertad de formas, es natural también que para fines fiscales interese que las partes lleguen a documentar algunas operaciones y negocios de trascendencia, con el propósito de pre constituir prueba de relevancia para lograr exenciones tributarias, tal y como la que ahora se pretende. Pero la actora, en modo alguno ha actuado con la debida diligencia de procurarse medios probatorios contundentes para lograr su cometido. En realidad, los formularios de cheque de que ha hecho mérito y su naturaleza de título valor abstracto, no arrojan luz sobre el negocio concreto que origina su emisión, mucho menos en torno a la causa que mereció el aumento patrimonial que ahora concierne. Lo propio puede decirse de la certificación contable de pasivos de la compañía, cuyo carácter de prueba mercantil se relativiza porque lo es, “Sin perjuicio de los libros que la ley del Impuesto sobre la Renta exige a toda persona natural o jurídica...” como lo estipula el canon 251 del Código de Comercio. Tampoco la fotocopia de la transferencia de fondos expresa, a ciencia cierta, la causa y el destino que los origina. Ni siquiera reuniendo esas probanzas se puede establecer la existencia de indicios serios, precisos y concordantes como para despejar todo cuestionamiento, pues frente a ellos, es inobjetable cómo el resultado de la experticia practicada por el C.P.A., don (...), antes bien, hace patente la imposibilidad manifiesta de verificar en la contabilidad de la empresa actora, en el expediente y en la realidad misma, la existencia de contratos formales de préstamos entre ella, (...), S.A., (...), S.A. o con el señor (... ; así lo reiteró el experto a lo largo de su informe. En consecuencia, la falta de acreditación del origen de esos fondos, en tanto representan incrementos patrimoniales, no puede más que atribuirse a la contribuyente. (...).”

Esta sentencia se refiere a un incremento injustificado de patrimonio, atribuido a fondos que fueron registrados en la contabilidad como un pasivo, pero que el recurrente no pudo demostrar el origen, en vista que no se aportaron los contratos formales de los préstamos. Además, los cheques, la certificación de pasivos, los documentos sobre la transferencia de fondos y los libros contables, aportados como prueba, no justifican por sí mismos el origen de tales fondos y no constituyen prueba contundente, misma que el contribuyente debió procurar. Ante la falta de justificación de la fuente de los recursos cuestionados, como lo expresa la misma Sala, se deslinda la presunción legal del incremento de patrimonio injustificado.