Jurisprudencia
Buenos Aires, 13 de febrero de 2019
Fuente: circular de la repartición

Procedimiento tributario. Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Determinación de oficio. No se habría podido demostrar que el dinero que obtenía la actora era depositado en sus cuentas bancarias, a fin de comprobar que se trataba de una operatoria de comercialización de cheques y no de ventas omitidas. Se confirman las resoluciones apeladas en todas sus partes. Schlotthauer Betina s/recurso de apelación. T.F.N. Sala B.

Buenos Aires, 13 de febrero de 2019.

AUTOS Y VISTOS: el Expediente Nº 40.460-I y acumulado Nº 40.461-I, caratulado: “Schlotthauer, Betina s/recurso de apelación, Impuesto a las Ganancias e I.V.A.”; y

CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 27/40 vta. y fs. 102/11 5vta. se interponen recursos de apelación contra las Res. 49/14 y 48/14, ambas de fecha 30/7/2014, dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Paraná de la AFIP-DGI. Por la primera se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias de la recurrente, período 2011, con más intereses resarcitorios. Por la mencionada en segundo término se determinó el IVA de la recurrente, períodos 1 a 12 de 2011, con más intereses resarcitorios.

Manifiesta la apelante en su escrito recursivo que se dedica a la fabricación de calzado de tela, principalmente a la fabricación de alpargatas. Explica que recurrió a una forma de autocrédito mediante cheques de pago diferido que luego de descontados o levantados eran abonados o cubiertos por otros cheques o con dinero obtenido de la venta o descuentos de nuevos cheques canjeados o descontados.

Expresa que el método presuncional llevado a cabo por la AFIP mediante la utilización de cuentas bancarias adolecería de defectos. Por ejemplo, el monto de compras manifestado en la DDJJ guardaría correspondencia con el verificado y utilizado por el Fisco, pero en la estimación de oficio se ignoraría el índice de rotación de inventarios. Esto generaría distorsiones en el débito fiscal que llevarían a una rotación de stock que no se correspondería con la actividad e incompatible con el crédito fiscal por compras.

Sostiene que no habría tenido capacidad económica para realizar las ventas que el Fisco considera omitidas en forma presuntiva por las acreditaciones bancarias.

Entiende que el acto apelado tendría un vicio en la causa y motivación en tanto reconocería las operaciones de descuento de cheques pero sostendría que ese dinero no fue probado que haya sido depositado en las cuentas bancarias.

También aduce un vicio en la finalidad y en el procedimiento puesto que habría denegado prueba que hubiera modificado las conclusiones a las que se arriba en la determinación. Estas irregularidades harían de las determinaciones, actos arbitrarios, según sus dichos.

Plantea la inconstitucionalidad del art. 18, pto. 17, de la Ley 25.239 que incorpora un párrafo al art. 166 de la Ley 11.683 relativo a la prohibición de ofrecer prueba en esta instancia que no hubiera sido ofrecida en el procedimiento ante la AFIP-DGI.

Cita doctrina y jurisprudencia. Ofrece prueba. Formula reserva del caso federal. Solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II. Que a fs. 51/66 vta. y fs. 123/135 contesta los recursos el Fisco Nacional.

La representación fiscal ratifica la legitimidad de las resoluciones en crisis y niega la falta de causa y motivación así como que existan vicios en la finalidad y procedimiento.

Señala que los agravios de la actora relativos a nulidades de los actos administrativos serían meras afirmaciones sin sustento ni prueba. Además, indica que la contribuyente habría contado con la posibilidad de ejercer debidamente su derecho de defensa en sede administrativa, respetándose el debido proceso adjetivo.

Asevera que se habrían detectado acreditaciones bancarias que, luego de ser depuradas las cuentas, no se condicen con los ingresos totales declarados por la actora. La apelante afirmaría que no existen ventas omitidas pero no aportaría elementos de prueba para acreditar sus dichos.

Expresa que a través de la prueba informativa producida en sede administrativa –ofrecida por la recurrente– no se habría podido demostrar que el dinero que obtenía la actora era depositado en sus cuentas bancarias, a fin de demostrar que se trataba de una operatoria de comercialización de cheques y no de ventas omitidas.

Destaca entonces que sólo cabría atribuir el origen de los depósitos a ingresos de la actividad desarrollada por la actora. Asimismo, hace hincapié en que cuando un contribuyente es titular de una cuenta bancaria, necesariamente se presumiría la titularidad de los fondos que en ella se depositen.

Remarca la falta de agravios acerca del ajuste efectuado en el rubro “compras y gastos imputables al costo efectuados en el país”, por el cual se advirtió que una factura en concepto de “adelanto de obra en construcción fábrica calzado Diamante” no constituía un gasto sino un crédito a su favor. Por ello se disminuyó el monto declarado por dicho rubro y se aumentó en la misma proporción el rubro “créditos del activo”. También se analizaron las amortizaciones computadas, confeccionándose una nueva planilla de cálculo para el período.

Concluye que los argumentos expuestos por la actora serían meras consideraciones dogmáticas sin sustento probatorio que no lograrían conmover los fundamentos volcados en las resoluciones apeladas.

Cita jurisprudencia y doctrina, acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la producción de prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

III. A fs. 142 se resolvió acumular el expediente que lleva el Nº 40.461-I al que lleva el Nº 40.460-I.

Que a fs. 163 se abrió la causa a prueba. A fs. 174 se resolvió no hacer lugar a la prueba testimonial ofrecida por incumplimiento de la parte actora. A fs. 181 se dio por decaído el derecho de la recurrente a producir la prueba pericial contable.

A fs. 185 se clausuró el período probatorio. A fs. 188 se elevan las presentes actuaciones a conocimiento de la Sala “B” y pasan los autos a sentencia.

IV. Que de conformidad con el Informe Final de Inspección obrante a fs. 19/31 del cuerpo de las actuaciones administrativas, el origen del cargo es la verificación de los ingresos consignados en la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias período 2011 que asciende a $ 411.710,76, mientras que las acreditaciones bancarias para el mismo período ascienden a $ 3.001.307. También se procedió a la verificación de las deudas comerciales en el rubro "otros" y las bancarias con "Nuevo Banco de Entre Ríos SA".

Según manifestó la recurrente, durante el ejercicio 2011 su actividad económica fue la fabricación de calzados, que a partir de mayo de 2012 comenzó a realizarla a través de CJ Litoral SRL. A su vez, la apelante estaba inscripta en la actividad de "servicios inmobiliarios", respecto de la cual aclaró al personal fiscalizador que los ingresos provenientes de dicha actividad corresponden a la cobranza proporcional recibida por el arrendamiento de inmuebles rurales en sucesión.

Las acreditaciones bancarias en cuentas del Nuevo Banco de Entre Ríos SA y el Banco de la Nación Argentina SA corresponden a la fiscalizada como "único titular" de las mismas. Se solicitó a los bancos que aporten los resúmenes de cuentas y se procedió a su depuración, para obtener el monto correcto de ingresos por ventas o arrendamientos. Los montos depurados son los que corresponden a, cheques rechazados, bonificaciones, devoluciones, etc., y acreditaciones de préstamos.

Una vez eliminados todos los conceptos del monto total de acreditaciones, se llegó a un importe depurado de $ 2.436.290,04 el cual, cotejado con los montos totales de venta más los ingresos por arrendamientos, arroja una diferencia de $ 1.950.145,75. Se solicitó entonces a la recurrente que justifique el origen de los fondos.

La actora aportó una liquidación de negociación de valores propios y de terceros, aclarando que las mismas estarían justificando los montos depositados en más en la cuentas corrientes bancarias del período 2011. Sin embargo, la inspección actuante detectó las siguientes inconsistencias al respecto: la mayor parte de las acreditaciones bancarias se realizaron en efectivo; los importes consignados "a acreditar" en los comprobantes no coinciden con los efectivamente acreditados ni tampoco coinciden las fechas de las acreditaciones con las fechas de las liquidaciones; los comprobantes no poseen fecha cierta y, en algunos casos, únicamente poseen la firma de la fiscalizada y en el resto ninguna firma; la mayoría de los comprobantes no poseen membrete ni se han completado los espacios en blanco con los datos del contribuyente, acreedor o valores; hay muchos comprobantes que expresan "entregado en este acto el importe de los mismos"; entre los comprobantes aportados se observan vanos a nombre de Paredes, Gastón Exequiel, quien según esos comprobantes, habría descontado valores de la recurrente percibiendo el dinero equivalente a los mismos; entre ellos hay contratos de mutuo sin firma ni fecha cierta y con espacios en blanco.

En función de ello, la inspección actuante invocó el art. 18 inc. g) de la Ley 11.683 determinando una diferencia de base imponible compuesta por la incongruencia entre los depósitos bancarios y los ingresos declarados, más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

Asimismo, se ajustaron los gastos activables y las amortizaciones. También se ajustó el crédito fiscal por la compra de un automóvil por aplicación del art. 12 de la Ley 23.349.

Que en sede administrativa se abrió la causa a prueba haciéndose lugar a la prueba pericial contable ofrecida por la actora –que no se produjo por inacción de la recurrente– y a la prueba informativa. Dicha prueba informativa se dirigió a acreditar lo alegado por la recurrente con relación a que la diferencia entre ventas y acreditaciones bancarias correspondería a la negociación de cheques.

En la etapa de prueba administrativa la Asociación Mutual Independencia –una de las pocas entidades oficiadas que respondió el requerimiento– presentó nota por intermedio de su Gerente en la que se detallaron los valores negociados por el Sr. Gastón Exequiel Paredes durante el período 2011. De las planillas surgen los cheques que dicha persona entregó a la mutual a efectos de que la misma le adelantara fondos. También surge la solicitud de ayuda económica aprobada por la mutual por un monto de $ 35.000 para la compra de un vehículo.

Al respecto observó el Fisco Nacional que si bien consta que el dinero fue recibido, no se habría acreditado que esos fondos hayan sido depositados en las cuentas corrientes bancarias. Exactamente la misma situación ocurre con relación a la información aportada por la Asociación Mutual Modelo de Entre Ríos.

En ese orden, se recibió información del Nuevo Banco de Entre Ríos SA consistente en fotocopia de los resúmenes bancarios y cheques, lo cual no modificó el ajuste fiscal atento que no sería demostrativo del depósito de los valores negociados con las mutuales.

V. Que, en primer lugar, corresponde tratar el planteo nulificante de la parte actora, con relación a la falta de motivación y causa, vicios en el procedimiento y finalidad. Al respecto, la discrepancia con los hechos y normas en las que se basó el Organismo Fiscal para encuadrar la conducta de la recurrente, no resulta sustento a la defensa de nulidad, puesto que la apreciación de los hechos que realice el juez administrativo es una valoración subjetiva, que puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la confirmación o no de la resolución apelada, pero nunca a su anulación.

Que como sostuvo esta Sala in re “Siev Publicidad S.A.” (sentencia del 01/04/2004) debe rechazarse la defensa opuesta por la apelante en cuanto a la falta de fundamentación del acto determinativo y falta de consideración de lo alegado por ella, puesto que “el juez administrativo se encuentra investido de las facultades necesarias para decidir la cuestión conforme a su criterio, independientemente de lo alegado por las partes y siempre que su decisión sea fundada, situación ésta que se verifica en autos al sustentarse las resoluciones en los hechos y antecedentes del caso y en el derecho aplicable”.

Que tampoco se advierte en la especie vicio alguno en la finalidad ni en el procedimiento de determinación de oficio como alega la recurrente, tanto más cuanto que su planteo se funda en la denegación de prueba en sede administrativa, cuando en dicha sede se abrió a prueba y se tuvo especial consideración por la prueba producida, mientras la actora no otorgó el debido impulso a su interés probatorio ni en sede administrativa ni en esta instancia.

Que, además, cabe considerar que este Tribunal ha sostenido in re “Mirror Holding S.A.” (fallo del 15/09/06, expte. Nº 20.440-I) que: “... como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal (fallo 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como “in extenso”, en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho ...”.

Que, así ello, cabe recordar que, “en efecto, la nulidad es la sanción por la cual la ley priva a un acto jurídico de sus efectos normales cuando en su ejecución no se han guardado las formas prescriptas para ello, pero no debe olvidarse como lo destaca Alsina que ‘las formas procesales no tienen un fin en sí mismas y su razón de ser no es otra que la de asegurar a las partes la libre defensa de sus derechos y

una defensa justa (Derecho Procesal, Tomo I, Parte General, Bs. As. 1951, pág. 646)" (vide CNACAF, "Dadea, Marta Elisa s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado", de fecha 30/08/1984). Por lo expuesto, debe rechazarse el planteo de nulidad interpuesto por la recurrente.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (vide petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto "... al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquélla que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto –en materia de costas– que aquél asignado al resolverse la cuestión sustancial ...".

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia en cuanto "Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y –tal como lo puso de relieve el a quo– la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia" (B-485-XLV, "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

VI. Que, sentado ello, corresponde analizar el ajuste realizado por el Fisco Nacional en el impuesto a las Ganancias. Al respecto, el hecho de que el Organismo Fiscal se haya valido de una presunción para cuantificar la base imponible del impuesto no es una circunstancia per se que implique la invalidez de la determinación efectuada. Asimismo, la utilización del indicio de depósitos bancarios en las cuentas corrientes ha sido ampliamente aceptado en la jurisprudencia, contrariamente a lo afirmado por el recurrente (véase C.N.A.C.A.F. Sala IV, "Bur, Delia Matilde de c. DGI" del 12/11/96; T.F.N., Sala C, "Ledesma Amalia s/apelación" del 18/7/2001; T.F.N. Sala B, "Bur, Delia Matilde", 31/05/94 y "Moraco, Horacio Carlos", del 11/11/09, entre muchas otras).

Que lo dicho no implica que el contribuyente no conserve en todo momento el derecho de probar y cuestionar tanto la existencia y características del hecho cierto tomado como base como la relación entre el hecho inferente y el hecho inferido, toda vez que "si en términos generales, la naturaleza de las presunciones exige, que sean graves, precisas y concordantes, con más razón aún, un único indicio debe tener la fuerza suficiente para formar la convicción del juzgador, en unívoca correspondencia entre el dato empírico y el resultado impositivo que de él se deriva" (cf. voto del Dr. Pagani in re "Dadea, Marta Elisa", T.F.N., Sala B, 22/12/1983).

Que la única prueba que arrima la recurrente con relación a los depósitos bancarios que en cuentas corrientes de su titularidad se vislumbran para el período 2011 consiste en informes presentados por los bancos y mutuales en sede administrativa. En ese sentido, el análisis de dicha prueba no hace más que ratificar el criterio del Fisco Nacional en cuanto afirma que si bien surge la existencia de negociación de cheques y ayudas financieras, ninguno de los fondos recibidos lucen depositados en las cuentas

verificadas. Por lo tanto, mal puede justificarse la gran diferencia entre las acreditaciones bancarias y las ventas con fondos que no se ha probado que hayan ingresado en el sistema bancario.

Que las meras afirmaciones que realiza la actora con relación al índice de rotación de inventarios y su capacidad económica, sin ninguna prueba que demuestre que la determinación fiscal posee errores de concepto o de liquidación, son insuficientes para apartarse del trabajo efectuado por el Organismo Recaudador que a todas luces deviene razonable y fundado en los hechos constatados.

Que, así las cosas, no cabe sino confirmar la determinación efectuada por el Fisco Nacional en el Impuesto a las Ganancias, con más intereses resarcitorios, con costas.

VII. Que, por último, resta pronunciarse acerca del ajuste efectuado en el IVA de la recurrente, en razón de extenderse el incremento patrimonial no justificado a la órbita de las "ventas omitidas".

Que por los períodos determinados ya se encontraba vigente la modificación efectuada por la Ley 25.795 (29/10/2003), disponiendo en cuanto al IVA que los depósitos bancarios debidamente depurados que superen las ventas y/o ingresos declarados, representan "montos de ventas omitidas" –art. 18 inc. g) Ley 11.683–. Por lo tanto, para este caso no resulta aplicable la doctrina sobre la traslación automática al IVA del ajuste por incremento patrimonial no justificado en el Impuesto a las Ganancias.

No debe olvidarse que es válida la aplicación del método presuncional cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características del caso investigado, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador al establecerlos. "En todo caso su validez dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción" (en ese sentido, CNACAF, Sala II, "Verón, Teresa A.", sentencia de fecha 13/04/93; Sala V, "Pérez, Oscar Miguel", sentencia de fecha 13/03/2007).

Siendo ello así, y teniendo en cuenta que ha existido un trabajo de inspección y fiscalización que permite razonablemente sustentar la posición del Fisco –máxime ante la falta de pruebas en contrario– corresponde confirmar la determinación efectuada en el IVA, con más intereses resarcitorios, con costas.

VIII. Que, frente a la ausencia total de agravios por parte de la recurrente con relación a los ajustes contables efectuados a los gastos y créditos del activo, así como también al cálculo de amortizaciones y capital afectado a la tercera categoría (fs. 21/22), corresponde su confirmación, con más intereses, lo que así se declara. Con costas.

Por todo lo expuesto,

SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

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

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

Ante mí: Agustina María Avellaneda (secretaria letrada int.).