Informe firma conjunta

Número: IF-2021-122322246-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 16 de Diciembre de 2021

Referencia: SENTENCIA - Expte. 44.529-I caratulado “NAMET S.R.L. S/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias”.

En Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. 44.529-I caratulado “NAMET S.R.L. S/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 2/8 Namet S.R.L. interpone recurso de apelación en los términos del art. 76 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998. y mod.) contra la Resolución N° 685/2015 (DV NRR1) de fecha 27 de julio de 2015 dictada por el Jefe (int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Norte de la AFIP-DGI, por la que se determinó el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2010, con más intereses resarcitorios y se aplico una multa equivalente a tres (3) veces el impuesto omitido en los términos de los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Explica que se dedica a la fabricación de muebles y partes de los mismos con distintos materiales y que durante varios años realizó una actividad comercial normal, con un ciclo financiero acorde a las ventas y ganancias efectuadas.

Rechaza haber ocultado la exteriorización de operaciones bancarias, por lo que afirma que ofreció prueba para su demostración pero que en modo arbitrario el ente fiscal denegó su producción.

Insiste en que no se ocultaron ventas y resalta que en el año 2010 comenzaron a suscitarse problemas económico-financieros debido a demoras en los pagos de mercaderías vendidas y aumento de precios de los insumos, todo lo cual distorsionaba el cálculo efectuado al inicio del ciclo productivo. Agrega que las empresas de quienes es proveedora al ser multinacionales no le permitían negociar los precios. Hace saber que tales circunstancias la llevaron a emitir cheques propios, que fueron vendidos en financieras para obtener efectivo o acceder a cheques de terceros para obtener financiación inmediata.

Considera que la situación descripta se agravó por la imposibilidad de aplicar el ajuste por inflación.

Detalla que el movimiento bancario que el organismo fiscal señala como mayor al declarado no constituye ventas sino una operatoria bancaria destinada a financiar el movimiento corriente de la firma, por lo que esos montos no pueden ser considerados como ganancias.

Aclara que no se trata de compras ni ventas de productos o insumos ni servicios de ningún tipo, sino de un reajuste financiero para afrontar costos y gastos.

Se agravia de que la falta de depuración de las cuentas corrientes ha llevado a montos que no corresponden a la realidad.

Expone que por más que intente valerse de la documentación de respaldo de las operaciones de cambios de cheques, las financieras con las que operó no la entregarían, por lo que insiste en que debió cursarse un requerimiento a las mismas, lo que no se hizo en afectación de su derecho de defensa en juicio. Con relación a la falta de individualización de los cheques comenta que ello no es posible porque los cheques fueron depositados, por lo que dicha información puede ser suministrada por las entidades bancarias, lo que tampoco fue admitido.

Resalta que no puede hacerse de la prueba ya que ésta se encuentra en poder de terceros, la que puede ser recabada por la AFIP.

Pide la nulidad del acto apelado al sostener que no se sustenta en antecedentes reales en vulneración del art. 7 de la ley de Procedimientos Administrativos, por tales razones impugna la liquidación practicada.

Rechaza la aplicación del art 46 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) en base a que la bancarización de las operaciones demuestra que no ha tenido intención de eludir o ocultar.

Por último, ofrece prueba documental e informativa y por los argumentos desarrollados pide que se deje sin efecto la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 78/91 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Pide el rechazo de la nulidad planteada al sostener que la resolución apelada es el fiel reflejo de lo actuado por los funcionarios que llevaron a cabo la fiscalización y de la documental verificada, lo que llevó a obtener la base para practicar el ajuste. Apunta que no se está frente a un acto carente de causa ni tampoco son falsos los hechos invocados sino que el organismo actuó con fundamento en los hechos verificados, sin que se haya vulnerado el derecho el defensa.

Recalca que la recurrente se limita a formular manifestaciones genéricas sobre los motivos que generaron el incremento en su cuenta bancaria, sin acompañar elementos de prueba, cuando las acreditaciones bancarias superaban ampliamente las ventas que surgían de la declaración jurada presentada.

Reseña que en ningún momento efectuó la depuración de las acreditaciones bancarias, sin que tampoco haya intentado justificar sobre la cuantía de las mismas o proporcionado un listado de los cheques propios que vendía a las financieras, con las que dice haber operado, o de los cheques de terceros que dice haber depositado en sus cuentas para hacerse de efectivo.

Refiere que se realizó una actividad exhaustiva para arribar a la base imponible, de lo que dan cuenta las actuaciones administrativas, por lo que dado la ausencia de elementos de prueba que permitan cuantificar la materia imponible sobre base cierta se recurrió a la aplicación de presunciones.

Sobre la sanción apunta que se presentan los requisitos para su aplicación ya que se detectó la ocultación en forma maliciosa de ventas mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, lo que denota una maniobra intencional para no tributar el gravamen en su justa medida, sin que su disconformidad con el accionar fiscal posea sustento para dejarla sin efecto.

Destaca que no expresó agravios sobre los intereses resarcitorios, lo que deberá ser tenido en cuenta al sentenciar al haber consentido los mismos.

Por último, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos desarrollados pide que se dicte sentencia confirmando la resolución recurrida en todas sus partes, con costas. Formula reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2021-95733752-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y por IF-2021-116755190-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que en primer término resulta pertinente tratar el planteo de nulidad formulado por la recurrente.

Que se advierte que el acto recurrido ha sido dictado en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), estimando el Juez Administrativo las circunstancias de hecho y derecho que fundan el mismo, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado el derecho de defensa.

Que en lo que hace al agravio referido al rechazo de las pruebas ofrecidas en sede de la Administración se observa que el Juez Administrativo ha brindado los motivos que fundamentaron su decisión, los que resultan por demás atendibles.

Que por lo tanto cabe concluir que los argumentos sobre los que se sustenta la nulidad constituyen una discrepancia con el criterio fiscal seguido para el dictado de la resolución apelada en autos, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo en debate.

Por lo expuesto, cabe concluir que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo.

V.- Que se debe establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Que en las presentes actuaciones se procedió a verificar la situación fiscal de la recurrente, la que se dedica a la “fabricación de muebles y partes de muebles excepto los que son principalmente de madera”, con relación al Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01/2010 a 08/2010, y luego se amplió la intervención a los períodos fiscales 08/2009 a 12/2009.

Que en el marco de la inspección aportó la documentación requerida, entre la que cabe mencionar copias del Libro Iva Ventas e Iva Compras desde enero de 2010 a agosto de 2010, balance cerrado al 31/7/2009, libro Diario desde inicio de actividad a julio de 2010, libro de Actas y papeles de trabajo del Impuesto al Valor Agregado desde enero a agosto de 2010.

Que el personal actuante también solicitó la depuración de los depósitos bancarios que no generaron ingresos resultantes de su actividad comercial desde enero de 2010 a agosto de 2010, la que no fue acompañada, por lo que la fiscalización circularizó al Banco Comafi S.A. para que con relación a su cuenta corriente añada copia de los extractos bancarios del período 11/2007 a 08/2010, su fecha de apertura y cierre, nombre de los titulares y cotitulares y domicilios correspondientes.

Que en base a la documental proporcionada por la entidad bancaria la fiscalización comparó las acreditaciones

bancarias depuradas de los meses 08/2009 a 07/2010 con las ventas exteriorizadas, lo que permitió observar que las primeras superaban ampliamente a las ventas declaradas en el período fiscal 2010 del Impuesto a las Ganancias.

Que teniendo en cuenta que la recurrente no realizó depuración alguna ni tampoco justificó las diferencias advertidas, se recurrió a la estimación de la materia imponible en conformidad con el art. 18 de la ley N 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Para su cálculo se tomó el monto de ventas del período fiscal 2010 y se adicionó el IVA correspondiente y los saldos al inicio del período de las cuentas Créditos y Disponibilidades y se restaron las retenciones sufridas y los saldos de dichas cuentas al cierre.

Que el monto obtenido se comparó con el monto total de acreditaciones bancarias, lo que permitió arribar a un monto de ventas omitidas de $ 945.635,99; el que incluyo el 10% en concepto de renta dispuesta y consumida.

VI.- Que ello así cabe considerar los agravios planteados con relación a la determinación de oficio practicada, junto con las distintas constancias documentales incorporadas a la causa.

Que al exponer sus agravios la recurrente cuestiona el procedimiento seguido por el ente fiscal al sostener que la Administración contaba con amplias facultades para recabar la documentación e información necesaria para poder conocer que los movimientos bancarios no constituyeron ventas omitidas sino una simple operatoria bancaria realizada con la finalidad de salvar la dificultad económica y financiera por la que atravesaba.

Que si bien la recurrente insiste en que no ocultó ventas y niega que los depósitos bancarios deban ser considerados como ventas omitidas, lo cierto es que no aportó ni en instancia administrativa ni ante este Tribunal ninguna probanza que respalde sus manifestaciones.

En ese sentido, cabe agregar que el rechazo de la prueba informativa dirigida a las entidades bancarias dispuesta por el ente fiscal se debió a su falta de precisión al no indicarse los bancos a oficiar, y pese a agraviarse por dicha denegatoria, ante este Tribunal si bien dispuso de la posibilidad de subsanar dicha deficiencia y suplir la ausencia probatoria de la que se queja, la misma es ofrecida en igual modo con el argumento de que los cheques fueron depositados y no pueden ser individualizados. Sin que tampoco haya ofrecido prueba pericial contable para realizar la depuración de sus cuentas bancarias, lo que fue pedido en dos oportunidades durante la fiscalización.

Que todo ello pone de resalto que no se observa un proceder arbitrario en el actuar fiscal sino por el contrario, se deslumbra un actuar despreocupado por parte de la recurrente, evidenciado además por sus simples manifestaciones carentes de respaldo documental.

Que conforme se expuso si bien la recurrente puso a disposición distinta documentación no practicó la depuración de las acreditaciones bancarias, haciendo notar el personal actuante que no se visualizó en la contabilidad comisiones ni intereses por el descuento de cheques, ni tampoco la recurrente indicó qué clase de garantías o avales entregó a las financieras para efectuar el descuento de cheques, en razón de que los mismos eventualmente deben ser cancelados.

Que debido a esta carencia documental el organismo fiscal intentó cuantificar la materia imponible obteniendo información de terceros, por lo que curso requerimiento al Banco Comafi S.A.

VII.- Sobre la base de estas consideraciones resulta que haber acudido al sistema previsto en el art. 18 de la ley de

procedimiento fiscal como ha hecho el Fisco atento las falencias constatadas resulta ajustado a derecho, sin que haya incorporado nuevos elementos para sustentar sus dichos en razón de que las probanzas fueron ofrecidas con las mismas falencias puestas de resalto por el Juez Administrativo, lo que pone de resalto la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal aplicada.

Que correspondía a Namet S.R.L. demostrar que no incurrió en la omisión de ventas imputada, lo que no ha sucedido en autos, al no lograr refutar la presunción aplicada por el ente fiscal, conforme se desprende de lo expuesto precedentemente.

Que en ese sentido deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 218:312, 294:69 y 328:53).

Que por lo tanto, resulta procedente el cargo practicado por el Fisco Nacional con relación a la existencia de ventas omitidas de declarar, por lo que, corresponde convalidar el ajuste efectuado en el Impuesto al Valor Agregado.

VIII.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados, cabe señalar que han sido liquidados conforme con lo dispuesto en el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal, por lo que corresponde disponer la confirmación de los mismos.

IX.- Que resta referirse a las multas aplicadas en los términos de los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la ley 11.483 (t.o. 1998 y mod.).

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo a la recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en los Considerandos VI y VII, ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas, sin que existan elementos que justifiquen el reencuadre peticionado.

X.- Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que comparte el voto del Dr. Martín en cuanta rechaza la defensa de nulidad formulado por la recurrente, resaltando que toda vez que los agravios forman parte de las cuestiones de fondo y que el propio Fisco expresó que por esta razón “esta pretendida nulidad no pude ser tratada por V.E. como una excepción de previo y especial pronunciamiento”, no corresponde la imposición de costas a la actora.

II.- Que adhiere a la solución propiciada por el Vocal Instructor en cuanto confirma el ajuste practicado, correspondiendo efectuar algunas precisiones adicionales.

Respecto a la razonabilidad de la utilización de los depósitos bancarios como indicio representativo de ingresos (vide fs. 25), cabe poner de resalto que inveteradamente, incluso previo a la sanción de la ley 25769 (BO: 17/11/2003) que incorporó a éstos el art. 18, se ha reconocido su procedencia, quedando así plasmada su conexión normal con el hecho imponible (conf. CNACAF, Sala III in re: "Chacra Aldelmassih -TF 14532-I- c/DGI" del 1/2/2000).

En virtud de lo expuesto, el método escogido por el Fisco para reconstruir y determinar la materia imponible en autos resultó válido. En esta línea, no se ha podido justificar en autos que los depósitos bancarios tuvieran un origen distinto a los ingresos que como propios debió declarar impositivamente (cfr. Sala I de la Alzada in re: "Ledesma Amalia" y “Sunblad Manuel Eduardo, sentencias del 26/9/2000 y 07/04/2009, respectivamente) ni tampoco existen elementos que permitan reducir la liquidación del ajuste en IVA, correspondiendo su confirmación.

III.- Respecto de los intereses resarcitorios, teniendo en cuenta su naturaleza y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315); corresponde confirmar su procedencia y el cálculo efectuado en el acto apelado.

IV.- Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

Que por su parte, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”). En el caso concreto –según el Fisco- existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas en virtud del art. 47 inc. a), esto es que: " medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11”; y el inc. b) que establece que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Sentado ello, del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales.

En efecto, ante la grave contradicción entre las ventas declaradas y la información recolectada por la AFIP que concluyó que éstas resultaban muy inferiores a las acreditaciones bancarias detectadas (inc. a] del art. 47 de la Ley Nº 11.683), y el hecho de que se consignaron datos en las declaraciones juradas que incidieron sobre la determinación de la materia imponible (inc. b] del art. 47 de la Ley Nº 11.683), resulta aplicable en el caso la presunción de que existió una conducta dolosa por parte del contribuyente.

A partir de ello, es posible concluir que las declaraciones juradas inexactas presentadas inicialmente tuvieron una grave incidencia en la determinación de la materia imponible y, por su parte, la recurrente no acreditó ninguna circunstancia que la eximiera de responsabilidad por dichas inexactitudes (cfr. criterio de la Sala V de la Alzada in re “Proms S.A.”, sentencia del 2 de julio de 2019)

Que en esta línea, el Cimero Tribunal sentenció in re “Industrias Delta S.A.I.C. y Otros”, sentencia del 11/09/84: “de la frase referida a la "inversión de la carga de la prueba", no debe inferirse la posibilidad de obligar al procesado a demostrar la falsedad de toda imputación huérfana de apoyo que se le formule, sino la necesidad de acreditar que las defensas que alegue tienen visos de seriedad suficientes para desvirtuar la presunción legal basada en hechos que corresponde probar a la parte acusadora”.

Por lo expuesto, toda vez sendas presunciones de dolo contempladas en los incisos a) y b) del art. 47, no fueron debidamente desvirtuadas por la apelante y no advirtiendo razones para reencuadrar o reducir el monto de la sanción impuesta en los términos del artículo 46 de la ley de rito, corresponde su confirmación.

V.- En efecto, voto por confirmar el acto apelado en todas sus partes. Con costas.

La Dra. O´ Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Martín.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 27.470 (pesos veintisiete mil cuatrocientos setenta) por la representación procesal y de $ 68.675 (pesos sesenta y ocho mil seiscientos setenta y cinco) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en la etapa cumplida, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.16 11:49:06 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.16 15:59:05 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.16 16:10:44 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.16 16:10:45 -03:00