República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-27299138-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 22 de Marzo de 2022

Referencia: SENTENCIA - l Expte. Nº 38.660-I, caratulado “DESTIPET 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. Nº 38.660-I, caratulado “DESTIPET S.R.L. s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 28/34 Destipet S.R.L. interpone recurso de apelación contra la resolución N° 33/2013 (DV REDE) de fecha 6 de noviembre de 2013 dictada por el Jefe (int.) de la División Resoluciones de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores de la A.F.I.P.- Dirección General Impositiva, por la que se impugnó la declaración jurada rectificativa Nº 1 del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2006, se determinó su obligación impositiva con más intereses resarcitorios y se le aplicó una multa equivalente al 70% del impuesto dejado de ingresar en los términos del art. 45 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Plantea la nulidad del ajuste al afirmar que no reposa en ninguna norma jurídica o en su caso, lo hace sobre una norma equivocada al partir de un antecedente de hecho falso, es decir la existencia de un incremento patrimonial no justificado.

Señala que la AFIP no fundamento el ajuste al basarse en la supuesta existencia de depósitos bancarios no justificados, para lo cual aplicó la presunción prevista en el art. 18 inc. g) de la ley de procedimiento fiscal, pero sin demostrar que dicha premisa menor se encuentra comprendida en una premisa mayor, es decir el inc. f) de la misma norma.

A lo que agrega que además la inspección no depuró los depósitos bancarios y calculó el gravamen sobre la totalidad de los mismos, sin detraer el débito fiscal del IVA, para considerar que los mismos correspondían a ganancias netas omitidas.

Asegura que la sola existencia de depósitos bancarios en exceso no puede ser suficiente para deducir que se trata de ventas omitidas al no existir ningún hecho que demuestre que realizó ventas y/o prestó servicios gravados no

declarados. Además se agravia porque señala que el organismo fiscal empleó un muestreo para concluir que la existencia de los depósitos bancarios representaba ganancias omitidas, sin relevar la totalidad de los cheques involucrados.

Sobre la multa manifiesta que la misma tampoco resulta exigible en razón de que el ajuste se practicó a partir de una ficción.

Por último, ofrece prueba documental, informativa y pericial contable y solicita que se haga lugar al recurso interpuesto y se revoque la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 41/55vta. el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Sostiene que el ajuste fue especificado en forma suficiente por los inspectores en el informe final de inspección y luego en la vista conferida se efectuó un concreto recuento de las tareas realizadas y del método de liquidación de la materia imponible, a lo que agrega que el procedimiento seguido se basó en todo momento en la normativa aplicable, sin que se haya afectado el derecho de defensa de la recurrente, quien en todo momento tuvo acceso a las actuaciones. Por estas razones, rechaza el planteo nulificante pretendido.

Afirma que se encuentra plenamente acreditada la existencia de un incremento patrimonial no justificado conforme lo dispone el art. 18 inc. g) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) al haberse detectado depósitos bancarios que superaban las ventas y/o ingresos declarados, sin que la actora haya arrimado pruebas certeras y válidas que contradigan lo corroborado por la inspección.

Sobre la supuesta falta de depuración de los depósitos bancarios destaca que se dispuso una medida para mejor proveer dirigida a circularizar la totalidad de los cheques informados, lo que junto con el análisis de la disposición del efectivo según la cuenta caja y otros elementos aportados condujeron a sostener que no se justificó el origen del efectivo existente en la cuenta corriente del Banco Galicia y Bs. As.

Concluye en que los agravios expuestos no pueden prosperar ya que se constató el incremento del simple análisis de sus cuentas bancarias, sin que haya podido probar su origen.

Remarca que no planteo agravios sobre los intereses resarcitorios exigidos, por lo que entiende que al haber sido consentidos y calculados conforme el art 37 de la ley de procedimiento fiscal deben ser confirmados.

En cuanto a la sanción aplicada alega que la omisión de impuesto se tradujo en una detracción del tributo que debía ingresarse, la que reviste carácter culposo, sin que existe error excusable.

Se opone a las pruebas ofrecidas y solicita que oportunamente se confirme la resolución apeladas en todas sus partes, con costas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 75 se admitió la prueba informativa y pericial contable, a fs. 214 se dio por dacaída esta última probanza, por lo que a fs. 217 se cerró el periodo de instrucción.

Que por PV-2021-101475281-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y a fs. 229/233 se agrega el alegato producido por el Fisco Nacional, sin que la recurrente haya hecho uso de tal derecho. Finalmente por IF-2022-21933842-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para sentencia.

IV.- Que en primer lugar cabe referirse al planteo de nulidad articulado por la recurrente.

Que ello así cabe mencionar 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 sustentan el mismo, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado el derecho de defensa, lo que permite advertir que los argumentos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal seguido para el dictado de la resolución apelada, 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 en las presentes actuaciones el organismo fiscal verificó la situación de la recurrente, dedicada a la actividad de reciclaje de desperdicios y desechos no metálicos, frente al Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2006, para lo cual se analizó el mayor de su cuenta corriente en el Banco Galicia y se constataron acreditaciones bancarias por depósitos en efectivo en pesos que ascendían a $ 3.424.397. Respecto de dicho monto Destipet S.R.L. aportó un detalle de los depósitos bancarios junto con un listado de cheques del Banco Galicia y el extracto bancario del movimiento de la cuenta corriente con el débito de los cheques que representaban los retiros de efectivo como así también los depósitos de efectivo retirados de la misma cuenta. Asimismo, hizo saber que los cheques por retiros de fondos, que fueron cobrados por ventanilla, junto con el resto del detalle sumaron los fondos necesarios para efectuar los depósitos bancarios. Según la recurrente se debitaban fondos de la cuenta corriente del Banco Galicia lo que luego aumentaba el dinero en efectivo representado por la cuenta Caja que luego volvía a depositar en la misma cuenta.

Que con la documentación e información brindada la inspección cotejó el débito de los cheques informados como retiros, y advirtió que a la fecha de los depósitos del efectivo no siempre el monto debitado por retiros era suficiente para cubrir el importe acreditado en efectivo en la misma cuenta corriente, es decir que el saldo de la cuenta Caja era negativo.

Se circularizó al Banco Galicia y en base a lo comunicado se comprobó que una porción significativa de cheques fueron emitidos a nombre de diversos proveedores y los restantes, una menor fracción, fueron emitidos a nombre de la empresa o a alguno de sus titulares o apoderados.

Que del relevamiento de las registraciones en el libro mayor de todos los movimientos de la cuenta Caja, Banco Galicia y Proveedores se constató que los números de cheques imputados estaban afectados a pagos de facturas de proveedores y/o pagos varios.

Que ello así, el personal actuante comprobó que la mayoría de los cheques informados como retiros de la cuenta corriente que, según la actora, justificaban los posteriores depósitos en efectivo en la misma cuenta, fueron en realidad emitidos a nombre de proveedores para cancelar otras obligaciones, como de pago a proveedores o pagos por gastos varios o fueron endosados para su cobro por proveedores o sujetos ajenos a la empresa.

De esta manera, ante la falta de justificación del origen de los fondos, los depósitos bancarios fueron considerados un incremento patrimonial no justificado en los términos del art. 18 inc. g) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.)

VI.- Que cabe establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho y considerar los agravios esgrimidos junto con la prueba informativa producida en autos.

Que la principal defensa aducida por la recurrente reside en la aplicación de la presunción contenida en el art. 18 inc. g) de la ley de procedimiento fiscal, cuando afirma que el Fisco Nacional ni siquiera demostró que podría aplicarse el inf. f) de la norma mencionada, es decir que cuestiona el procedimiento seguido para arribar al ajuste

practicado.

Que dicho agravio fue debidamente respondido por el Juez Administrativo, al mencionar que en el caso de autos no se trató de una comparación de depósitos bancarios con ventas o ingresos declarados sino que se constataron depósitos en efectivo en su cuenta bancaria que no fueron justificados en cuanto a su origen.

Que por otro lado, se observa un actuar diligente del personal fiscalizador, en razón que ante la documentación proporcionada se intentó complementar la misma mediante la circularización cursada al Banco Galicia, como medida para mejor proveer.

Que también la recurrente reitera el agravio expuesto en sede administrativa sobre la falta de depuración de los depósitos bancarios, cuando por la medida mencionada se requirió a la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializada que con la información obtenida del Banco identifique cada uno de los cheques, diferencie según por quienes fueron emitidos y/o endosados y por último se pidió conciliar los depósitos bancarios con todos los cheques que respaldaban supuestamente los ingresos en la cuenta corriente bancaria.

Que 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 la escasa documentación en respaldo sobre el origen de los depósitos bancarios resulta ajustado a derecho, más aún cuando la misma fue debidamente merituada y la totalidad de los cheques circularizados.

VII.- Que ante este Tribunal se ordenó la producción de la prueba informativa, cuyas respuestas por parte del Banco Galicia y Buenos Aires S.A., se agregan a fs. 87/102vta., 105/ 132vta., 135, 138/145, 157, 161/162 y 163/171, por las que se informa que, según listado que brinda, algunos de los cheques no fueron localizados, otros fueron destruidos y otros fueron depositados en distintas entidades bancarias con la modalidad “truncado”, por lo que la información obtenida resulta escasa al tratarse únicamente del número de cheque y su importe.

Luego a fs. 180/182 se agregan las respuestas del Banco BBVA Francés, a fs. 183/186 la del Banco Comafi S.A., a fs. 187 la del Banco Macro, a fs. 189 la del Banco HSBC, a fs. 190/191 la emitida por el Nuevo Banco de Entre Ríos y por último a fs. 192/197 del Banco Santander Río, las que tampoco añade mayores datos.

Que no obstante los numerosos oficios recibidos en repuesta lo cierto es que dicha probanza no coopera en apoyo de la postura de la recurrente, a lo que se agrega que la prueba pericial contable fue dada por decaída por negligencia de su parte en instar su producción, por lo que, si bien se queja al respecto, tampoco suministró una depuración de sus depósitos bancarios que contradiga la labor de la fiscalización.

Que si bien la actora insiste en que la sola existencia de depósitos bancarios en exceso no puede ser suficiente para deducir que se trata de ventas omitidas al no existir ningún hecho que demuestre que realizó ventas y/o prestó servicios gravados no declarados, lo cierto es que no aportó ni en instancia administrativa ni ante este Tribunal ninguna probanza que respalde sus manifestaciones, razón por la cual el organismo fiscal debió cuantificar la materia imponible obteniendo información de terceros, por lo que curso requerimiento al Banco Galicia y dispuso la medida para mejor proveer.

Con relación al agravio que presenta la actora de no habérsele depurado los depósitos bancarios ya que la fiscalización calculó el impuesto sin detraer **el débito fiscal**, además de resultar contradictorio respecto de su argumento de que las operaciones no provienen de ventas, tampoco demostró que dicho concepto formara parte de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado.

En cuanto al origen de los fondos si bien tuvo en todas las instancias el derecho de acercar elementos que evidenciaran que los depósitos tenían una procedencia no gravada, lo cierto es que no lo hizo y por ende el juez administrativo utilizó la presunción legal que le otorga el artículo 18 inc. g) de la Ley N° 11.683.

Que correspondía a Destipet S.R.L. demostrar que no incurrió en el incremento patrimonial no justificado imputado, 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 falta de justificación del origen de los fondos depositados y corrobora la existencia de un incremento patrimonial no justificado, por lo que, corresponde convalidar el ajuste efectuado en el Impuesto a las Ganancias.

VIII.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998), cabe disponer la confirmación de los mismos.

IX.- Que resta referirse a la sanción aplicada con sustento en el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que al encontrarse acreditados los elementos que permiten encuadrar la conducta en dicha figura al configurarse el presupuesto básico de omisión de pago, sin que se haya logrado acreditar la falta de culpa en su accionar, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximir su conducta, cabe disponer la confirmación de la multa aplicada.

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

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que comparte lo expuesto por el Dr. Martín en cuanto rechaza la defensa de nulidad planteada por la recurrente, no correspondiendo la imposición de costas en virtud de no ser articulada como excepción previa.

II.- Que adhiere al voto del Vocal instructor, en cuanto confirma el ajuste practicado, efectuando algunas consideraciones adicionales.

Que tal como surge del acto apelado, no existió una comparación de depósitos bancarios sino que se constataron depósitos en efectivo que la recurrente no justificó.

En tal sentido, tal como surge del alegato presentado por el organismo recaudador (IF-2021-121052883-APN-

SGAI#TFN), la informativa producida no desarticuló la presunción del artículo 18 inc. f), máxime cuando por la propia negligencia de la actora se dio por decaído el derecho a la producción de la pericial contable (vide fs.214).

Atento a las constancias de autos, no puede soslayarse que las normas exigen que simultáneamente con su gestión, el contribuyente vaya dejando rastros ostensibles de su operatoria, esto es, que emita comprobantes, que incorpore datos a sus registros contables, etc. Son todos hechos exteriores pero de directa relevancia y su control concomitante evita que el contribuyente llegue a la fecha de presentar su declaración con libertad para manejar a su antojo las cifras de todo el período (cfr. García Mullin, Roque: Derecho Fiscal T. XXXVIII, pág. 495).

Que, en definitiva, la necesidad de documentar todos los actos que involucren al contribuyente, sólo redunda en su propio beneficio, a los efectos de evitar que pueda llegar a confeccionarse una determinación alejada de la realidad económica, encontrándose a su cargo la obligación de contrarrestar con pruebas fehacientes las conclusiones del Ente Fiscal, lo que definitivamente no ocurrió en autos (conf. Sala IV in re: "Rodríguez, Luis A. -TF 15.728-I- c/DGI" del 6/8/2002, vide también criterio de esta Sala in re “Piñeyro De León Liliana B.” Expte. 19.299-I y su acumulado N° 19.301-I).

Que respecto a la liquidación efectuada sin detraer el débito fiscal y a mayor abundamiento, cabe traer a colación lo resuelto por la Sala “A” de este Tribunal en la causa “Guilbuj, Tonia s/recurso de apelación - impuestos a las ganancias, sobre los capitales y al valor agregado” (Expte. N° 8.113-I), con fecha 13/04/1998, donde -en su parte pertinente- se dijo que: “En efecto, no resulta lógico pensar que podría haber un débito fiscal englobado en el importe de los depósitos bancarios, pues tratándose de una presunción de ventas omitidas, no se entiende razonable colegir que las mismas estarían incluyendo el impuesto no declarado ante la DGI.”

III.- Que adhiere a lo expuesto por el Dr. Martín en cuanto confirma la liquidación de intereses

IV.- Que resta referirse a la multa aplicada en los términos del art. 45 de la ley de rito fiscal y graduada en un 70% del tributo omitido (fs. 17).

Que si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley N° 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998) y es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias, sin que en estos autos ello se haya demostrado.

Ello así y no advirtiendo la existencia de causal exculpatoria alguna, corresponde confirmar tanto la procedencia como la graduación de la multa impuesta.

V.- Por lo expuesto, corresponde confirmar en todas sus partes el acto apelado. Que en cuanto a la imposición de costas, no se advierten motivos que justifiquen apartarse del principio objetivo de la derrota, debiendo imponerse a la recurrente (cfr. art. 68 CPCN).

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 $ 139.222 (pesos ciento treinta y nueve mil doscientos veintidós) por la representación procesal y de $ 348.055 (pesos trescientos cuarenta y ocho mil cincuenta 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 las dos primeras etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24.432.

3) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 145.222 (pesos ciento cuarenta y cinco mil doscientos veintidós) equivalente a 22,45 (veintidós con 45/100) UMA, y por el patrocinio letrado la suma de $ 363.056 (pesos trescientos sesenta y tres mil cincuenta y seis), equivalente a 56,13 (cincuenta y seis con 13/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423, la Acordada N° 28/21 (21/12/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

4) Regular los honorarios del perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional, Carlos Louit, en la suma de $ 2.000 (pesos dos mil), los que quedan a cargo de la recurrente, por la aceptación del cargo, debido a que se dio por decaída dicha probanza.

5) 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: 2022.03.22 12:27:16 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.22 12:42:37 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.22 12:53:56 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.22 12:54:00 -03:00