República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-97365533-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Septiembre de 2022

Referencia: BOXES AUTOMOTORES - SENTENCIA - 2DA. NOMINACIÓN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reunen los miembros de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia GUZMÁN (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo Alejandro PORPORATTO (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente Nº 44.868-I caratulado: ***"BOXES AUTOMOTORES S.R.L. s/recurso de apelación -impuesto a las ganancias".***

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 17/23 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 18 de agosto de 2015 mediante la cual se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2011 y se liquidan intereses resarcitorios. Asimismo, se difiere el juzgamiento de la conducta en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 de la ley 24.769.

En su escrito de inicio explica que es una empresa dedicada a la compraventa de autos usados y a la venta de autos nuevos, por lo que -a su criterio- una consecuencia lógica de su actividad, es la compra de los vehículos para su posterior venta, circunstancia que no fue tenida en cuenta por el accionar fiscal. En efecto, cuestiona el acto administrativo porque no tuvo en cuenta tal elemento pues determinó las ventas sin considerar los costos presuntos de dichas ventas.

Dice que en el marco del procedimiento llevado adelante por la administración se verificó que poseía cuentas bancarias cuya titularidad compartía con terceras personas y en las que existían depósitos por montos considerables. Aclara que esas cuentas eran titularidad compartida con los Sres. Eduardo Daniel Carranza, Carlos Alberto Palacio y Fernando César Soler. Y sólo estos elementos, destaca, son los que se tuvieron en cuenta para aplicar la presunción contenida en el artículo 18, inciso g) de la ley 11.683, que funda el acto en crisis.

Sostiene la ilegitimidad del acto determinativo con sustento en que la presunción de

renta es ilegítima.

Afirma que no cuestiona la herramienta legal que habilita la determinación presunta a partir de depósitos bancarios superiores a las ventas y/o ingresos declarados, lo cuestionable es que la utilice en la especie, por cuanto la administración consideró que todos los importes depositados en la cuenta bancaria de su cotitularidad eran propios y producto de su actividad.

Considera que la cotitularidad de las cuentas no implica per se que todos los montos acreditados se hayan generado en su actividad, como presume ilegítimamente -a su criterio- el ente fiscal.

Luego de exponer cuales son las características que deben reunir las presunciones para ser utilizadas, entiende que en el caso no ha podido demostrar que el hecho inferente haya sido cierto y comprobado -en el caso, los ingresos no declarados- sino que se presume tal situación con sustento en una indebida depuración de las cuentas bancarias como consecuencia de la escasa actividad fiscalizadora lo que llevó a concluir que los fondos eran de la recurrente.

Asevera que las pruebas obrantes en las actuaciones administrativas y las que producirá en esta instancia acreditan sus dichos y demostrarán que las acreditaciones bancarias no son originadas en su actividad. El reclamo fiscal, reitera, se basa en una errónea depuración de los depósitos bancarios efectuada por los funcionarios fiscales, desconociéndose a su entender, los principios de la verdad material que deben regir el procedimiento tributario, lo que transforma el acto determinativo en ilegítimo y arbitrario.

Aclara que no se ha tenido en cuenta que por el modo en que se desarrolla su actividad recibe depósitos de terceros para la adquisición de vehículos y transferencias por su pago pero que de ninguna manera pueden ser considerados como propios.

Tampoco, agrega, se han considerado los costos de la actividad a fin de efectuar la presunción de ventas, máxime cuando actúa un intermediario en la compra y venta de vehículos nuevos y usados, siendo su ingreso tan solo una comisión por su venta.

Cita jurisprudencia en abono de su postura. Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 37/45 contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme el acto venido en recurso. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 49 se abre la causa a prueba. Frente a la inacción de la recurrente, mediante sendas providencias de fs. 52 y 54 se da por decaído el derecho a la producción de las pruebas informativa y pericial contable ordenadas, respectivamente.

A fs. 56 se elevan los autos a conocimiento de la Sala A (vid. PV-2022-86729453-APN-VOCII#TFN) y finalmente, a fs. 57 pasan a sentencia (IF-2022-89314755-APN-VOCIII#TFN).

IV.- Que de acuerdo con lo que surge del informe final de inspección que obra a fs. 123/128 del cuerpo impuesto a las ganancias, con fecha 27/8/2013 se inició la fiscalización a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la recurrente.

De las bases de datos del organismo se verificó que la recurrente poseía cuentas en el Banco Galicia y Buenos Aires (Sucursal Río Cuarto), por el período 1/2011 a 12/2011 y en el Banco Credicoop Cooperativo Ltdo., Sucursal Río Cuarto, por el período fiscal 6/2011 a 12/2011. En el primer caso, como cotitular figura el

señor Soler, Fernando Cesar. En el segundo caso, figuran los señores Carranza, Eduardo Daniel como firmante, Palacio Quevedo, Carlos Alberto como representante legal y/o Soler, Fernando Cesar como representante legal.

Se circularizó a las instituciones bancarias con que opera la firma, información que obra en el cuerpo correspondiente.

Se confeccionó la sumatoria de los depósitos bancarios (vid. fs. 51/52 del cuerpo ganancias), correspondiente al período fiscal 2011. Esa sumatoria, que asciende a la suma de $ 3.367.684,14.- supera los ingresos declarados por la recurrente de $ 140.419,88.-

La recurrente incumplió los requerimientos dirigidos a depurar sus cuentas bancarias y aporte la documentación respaldatoria. Advirtiendo el ente fiscal que las cuentas bancarias tenían como cotitulares a terceras personas, emitió nuevos requerimientos a fin de determinar si existían importes deducibles de los depósitos porque correspondan a esas terceras personas, la que no fue cumplida (vid. fs. 68/69 del cuerpo ganancias).

Tampoco cumplió el requerimiento que obra a fs. 70/71 del mismo cuerpo de actuaciones acompañadas, por el que se solicitó el libro IVA ventas, facturación correspondiente a fin de poder determinar los porcentajes atribuibles a cada una de las actividades en las que se encuentra inscripta la actora: facturación de venta de autos, camionetas y utilitarios nuevos; facturación de ventas al por mayor en comisión y/o consignación y /o en su caso, facturación de comisiones.

Frente a los incumplimientos y a la falta de documentación acompañada por la recurrente, los funcionarios fiscales procedieron a relevar los resúmenes bancarios. Se confeccionó hoja de trabajo con detalle de las acreditaciones bancarias mensuales depurando los conceptos que no se corresponden con la actividad de la recurrente, considerando como tales, a saber: cheques rechazados, impuesto sobre débitos y créditos bancarios, Multas, devoluciones IB, Fondo vinculado a embargos, etc. (vid. Fs. 83/85 del cuerpo I.G),

Al observarse que no surgen ventas declaradas en los períodos noviembre y diciembre de 2011 en el impuesto al valor agregado y que los ingresos declarados en el impuesto a las ganancias son mayores a las ventas declaradas en IVA, se compararon los depósitos bancarios con los totales de ingresos declarados en ganancias y los débitos fiscales de IVA (vid. Fs. 60, 61 y 86 del cuerpo IG).

Se requirió detalle y composición y documentación respaldatoria referente al costo de venta declarado, no obteniendo respuesta alguna (vid. Fs. 81/82 del cuerpo IG). No obstante ello, se consideró el computado en la declaración jurada presentada pues caso contrario no se estaría tributando sobre las ganancias sino sobre las ventas (fs. 77 del Cuerpo IG).

Se impugnaron otros conceptos por no contar con documentación de respaldo.

La diferencia de las acreditaciones bancarias de $ 3.018.963,25.- excedente sobre los ingresos declarados se consideró incremento patrimonial no justificado, más un 10% de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles de $ 301.896,32.-, constituyendo ganancia neta omitida del ejercicio 2011 conforme al artículo 18, inc. g) de la ley 11.683; incrementándose el resultado de ejercicio declarado por la recurrente de $ 5.178,35.- a $ 3.342.837,93.- Sobre este resultado se aplicó la alícuota vigente determinándose el pertinente impuesto.

Ante la disconformidad se inició el procedimiento de determinación de oficio que concluyó con el acto

ahora en crisis.

V.- Que en ese contexto fáctico corresponde examinar en primer término si la metodología empleada por el organismo fiscal se adaptó a la preceptiva legal, aspecto cuestionado por la recurrente.

Cabe precisar que si bien la ley impone al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí, que este procedimiento, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente *"con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente"* (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001*).* Como enseña el Profesor Dino Jarach, "cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas-, la Dirección General Impositiva...debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria....Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso...puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva..." (Jarach, Dino, "Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos", en "Estudios de Derecho Tributario", Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

Es decir que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con "probabilidad" (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten "presumirlas".

Como con acierto explicara Sala B de este Tribunal en el conocido precedente "Dadea, Marta Elisa", *"...debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados"* (22/12/83).

En la misma dirección, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo" de

fecha 21/06/17 sostuvo que *“ ...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, ‘sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)’, y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, ‘tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que ‘su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa’ (doc. Sala II del Fuero in re: ‘Verón, Teresa Argelia’, del 13/4/93)” (conf. Sala I: “Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI”, del 20/09/99, y sus citas; y “Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ c/D.G.I.” del 22/02/01, y sus citas”*.

Asimismo, *“en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible” (conf. Sala I en causas: “Chieza SA”, del 23/04/98, “Beraja, Alberto David”, op. cit. y “Candle SA”, op. Citada).*

“A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: “Beraja, Alberto David”, op. cit., y “Candle SA”, op. cit.; esta Sala in re: “Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI”, del 14/06/04)”.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 18 otorga al ente fiscal la posibilidad de recurrir a la medición indiciaria, que se fundará en hechos conocidos que, por su conexión normal con los hechos imponibles, permiten inducir la existencia y medida del mismo. En estos supuestos, el Fisco no cuenta con pruebas lo suficientemente “representativas” de la existencia y medida de la relación jurídica tributaria. Y, más adelante, prevé una serie de presunciones legales, entre la que se encuentra la utilizada por el ente fiscal en el caso bajo examen.

VI.- Que en función de lo expuesto, la cuestión a resolver gira en torno a determinar la procedencia del ajuste en el impuesto a las ganancias efectuado por la autoridad fiscal a partir de la información obtenida y los datos obrantes en sus bases.

Ello así, y a la luz del relato efectuado, puede afirmarse que el ente fiscal recurrió válidamente a la presunción establecida en el inciso g) del artículo 18, en tanto dicho precepto se aplica a supuestos como el de autos.

En ese marco, el caso bajo examen refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica de la contribuyente. Y en consecuencia, resulta de tal forma aplicable la regla *“onus probandi incumbit ei qui dicit”;* la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho que

invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Y en ese contexto, cabe adelantar que a mi criterio, la recurrente no ha logrado derribar las fundadas argumentaciones en las que reposa el juez administrativo su resolución y acreditar, con prueba, los hechos alegados en su defensa.

En efecto. El principal argumento de la actora consiste en impugnar la conclusión fiscal con sustento en que no consideró que las cuentas bancarias tenían cotitulares, así como tampoco tuvo en cuenta los costos de su actividad, efectuando una errónea depuración de las acreditaciones bancarias. Más dichas argumentaciones lucen huérfanas de probanzas y no logran conmover el accionar fiscal. Baste tener en cuenta que, tal como surge del relato efectuado en el Considerando IV, los funcionarios fiscales emitieron varios requerimientos con el objeto de obtener registros contables y su respaldo documental, los que tuvieron resultados negativos por la falta de colaboración de la recurrente. Y aun cuando en esta instancia se le dio la oportunidad de probar sus dichos, ordenándose la producción de las medidas de prueba que ofreciera, nada hizo para que ellas se produjeran.

De lo expuesto solo cabe concluir que la actora no justificó sus impugnaciones a la depuración de las cuentas bancarias efectuada ni acompañó elementos que logren conmover las conclusiones del juez administrativo, transformándose sus argumentaciones en meras alegaciones dogmáticas, motivo por el cual corresponde confirmar el acto venido en recurso, en su totalidad. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal preopinante.

En mérito a lo expuesto, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución venida en recurso. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de acuerdo con lo dispuesto por el art. 59, tercer párrafo del RPTFN por encontrarse vacante la Vocalía de la 3ra. Nominación.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.14 15:27:00 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.14 15:52:52 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.14 15:52:53 -03:00