Causa Nº 36.557/2012 "SEGURA LOPEZ MIGUEL (TF 22.363-I) c/ DGI"

Buenos Aires, de abril de 2014.

VISTOS.

Estos autos caratulados: "Segura López Miguel (TF 22.363-I) c/ DGI", venidos en recurso del Tribunal Fiscal;

Y CONSIDERANDO:

I. Que el organismo jurisdiccional resolvió: 1) confirmar la resolución apelada correspondiente al impuesto al valor agregado por los períodos 01/2001 a 12/2001, con costas; 2) revocar parcialmente la resolución apelada correspondiente al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2000 y 2001, de conformidad con lo expuesto en el considerando V, y confirmarla respecto al resto de los conceptos; con costas en relación a los respectivos vencimientos; 3) ordenar a la DGI que practicara una nueva liquidación de la determinación del impuesto a las ganancias de acuerdo con las pautas que estableció (fs. 1037/1042).

II. Que para así decidir, el a quo analizó, en primer lugar, el planteo de la recurrente relativo a las acreditaciones bancarias por valores recibidos de terceros por montos superiores a $10.000. En ese sentido, concluyó que la operatoria descripta por la recurrente, consistente en obtener financiación a través del descuento de cheques recibidos de terceros, encuadraba dentro del contrato de mutuo.

Respecto a la prueba de los préstamos, citó una sentencia propia, dictada en los autos "Parking Mall S.A.", del 16/06/2000 donde sostuvo que si el instrumento privado carecía de fecha cierta no era oponible a terceros por no reunir los presupuestos previstos en el art. 1035 del Código Civil. Agregó, además, que la actora no había acompañado instrumento alguno que acreditara la operatoria descripta, por lo que asistía razón al Fisco Nacional en la impugnación efectuada.

En segundo lugar, y con respecto a las transferencias desde las cuentas de Miguel Segura S.A. a las de la actora, que fueron impugnadas por no haber sido registradas en la contabilidad de dicha sociedad, el a-quo consideró que los comprobantes, que ascendieron a un total de $ 36.250, resultaban suficientes para tener por acreditadas las transferencias de fondos entre ambos contribuyentes en esa suma, teniendo en consideración que el propio organismo fiscal había corroborado que esos comprobantes eran utilizados para efectuar las transferencias de Miguel Segura S.A. hacia Miguel Segura López.

Especificó, por lo tanto, que al importe de acreditaciones bancarias cuya depuración había sido aceptada por el Fisco se le debía adicionar el importe de $

36.250, debiéndose revocar parcialmente el ajuste en el impuesto a las ganancias sustentado en dicho concepto.

En tercer lugar, consideró que no debía restarse de la totalidad de la diferencia detectada, el IVA contenido en los montos impugnados, pues tratándose de una presunción de ventas omitidas se entendía razonable colegir que estarían incluyendo el impuesto no declarado ante la DGI.

En otro orden de ideas, consideró acertado el ajuste efectuado por el Fisco con sustento en la impugnación de la participación parcial –aproximadamente del 90%- que declaró la recurrente del resultado del ejercicio, en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos 2000 y 2001, pues aquélla explotaba una empresa unipersonal, correspondiendo atribuir el 100% de ese resultado.

También confirmó el ajuste sustentado en la verificación de costos y gastos computados en exceso en la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2001, habida cuenta de que la recurrente no había expresado agravios ni presentado prueba alguna para justificar el importe de deducciones originalmente declaradas.

Respecto a los dividendos e ingresos de la cuarta categoría, el a-quo también consideró que esas entradas surgieron de los depósitos bancarios cuya depuración no fue aceptada por la inspección por carecer del respaldo documental correspondiente.

Tuvo en cuenta además, que la sentencia penal acompañada mediante la cual se había dispuesto el sobreseimiento de la actora, no se expidió acerca de la procedencia de los distintos ajustes en el impuesto a las ganancias por los períodos cuestionados (conf. fs. 1022/1023).

Desde otro ángulo, y con relación al impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales 01/01 a 12/01, confirmó el ajuste toda vez que también se sustentó en los cheques cedidos sin el correspondiente respaldo documental. Asimismo, confirmó el débito fiscal omitido en el período septiembre de 2001, en atención a que la recurrente no se había agraviado de esta cuestión, ni tampoco ofrecido pruebas para corroborar la veracidad del débito fiscal originalmente declarado.

Por último, convalidó la multa impuesta.

III.- Que a fs. 1044 y 1084/1104 la parte actora dedujo y fundó recurso de apelación ante la Cámara.

En primer lugar, cuestiona el método empleado para practicar la determinación de oficio pues afirma llevar su contabilidad y libros de comercio en debida forma, al igual que la firma Miguel Segura S.A. con la que se cruzaron los valores. Considera, por lo tanto, que el Fisco debió haber impugnado su contabilidad antes de recurrir a la determinación de oficio de manera indiciaria.

En segundo lugar, sostiene que existe un vicio manifiesto en la resolución del a-quo puesto que nunca alegó que hubo mutuo. Expresa que ninguno de los terceros otorgó mutuo alguno, sino que se trató de cheques diferidos que descontaba en entidades bancarias a fin de obtener financiamiento, donde quedaba registrado el descuento y asumía el depósito del cheque al momento del vencimiento. En ese sentido, indica que el Fisco no sólo encuadró la relación en un mutuo sino que además sostuvo que ante la falta de instrumento público o privado de fecha cierta que lo acreditase debía considerarse venta omitida los valores superiores a $10.000. Sin embargo, tomó como ventas omitidas valores menores a esa suma al considerar que todo ingreso bancario era venta.

Refiere que de la prueba testimonial acompañada surge que la totalidad de los terceros firmantes de los cheques descontados en bancos acreditaron que no existió contraprestación ni servicios, sino que fueron préstamos que el mandante cubría a su vencimiento.

Desde otro ángulo, manifiesta que la operatoria descripta y los movimientos entre Segura López y Segura S.A. existían y eran una práctica habitual. Aduce que la suma de $ 36.250 son los comprobantes internos que se presentaron ante el pedido a modo ejemplificativo de los peritos actuantes, que al azar eligieron determinados montos y se facilitaron sus constancias. Sin embargo, ante ello, el Tribunal Fiscal de la Nación mandó tener por depurada sólo dicha suma.

Sostiene, además, que de un análisis financiero completo del período fiscal bajo inspección se advierte que los valores determinados superan los ingresos con IVA declarados por la empresa.

Afirma, también, que el 90% de la apropiación efectuada responde a la división que oportunamente se hizo de la sociedad conyugal donde a los fines de evitar el desguace patrimonial de la unidad productiva, se acordó reconocer el 10% de la ganancia a la Sra. Gladys del Valle Giménez, quien además paga en debida forma sus impuestos conforme ese porcentaje, por lo que incluir el 100 % implica tributar dos veces sobre el 10%.

Señala que la DGI impugnó las declaraciones omitiendo en absoluto considerar las partidas y respaldo acompañado de donde surge el gasto y costos.

Asimismo, se agravia de que no se admita que dentro del monto y cheques de Miguel Segura esté incluida la suma de $ 50.000 declarada como distribución de dividendos y de $ 50.000 declarada como honorarios y que se encuentra debidamente informada en las declaraciones juradas tanto de Miguel Segura López como su contrapartida en los asientos de Miguel Segura S.A.

Alega que no se tuvo en cuenta el antecedente del Libro de Acta de Asamblea Extraordinaria del 15/01/2001 correspondiente a Miguel Segura S.A., en la que se asigna al Sr. Presidente Don Miguel Segura López, como honorarios de Directorio.

Por otro lado, considera que resulta irrazonable que deba demostrarse un muto de más de $ 10.000 cuando se habla de un ajuste de $ 3.000 y un débito total de alrededor de $ 6.000. Manifiesta que es totalmente incongruente que se aplique la formalidad del mutuo de más de $ 10.000 a un monto total de $ 6.000. por lo que surge con nitidez la arbitrariedad de la determinación.

Por último, se agravia de la sanción impuesta.

III. Que, a fs.1114/1120 contestó el traslado la representación fiscal quien solicitó que se confirmase en todos sus términos la sentencia recurrida.

IV. Que, conforme surge de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados, el organismo fiscal efectuó una inspección a la actora por medio de la cual analizó las acreditaciones bancarias y le solicitó que realizara su depuración. Frente a ello, el contribuyente puso a disposición la documentación respectiva y aportó los papeles de trabajo solicitados.

En virtud de la documentación expuesta, el organismo fiscal determinó ajustes en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2000 y 2001.

Por el período fiscal 2000, rechazó las depuraciones de los conceptos conformados por las transferencias desde las cuentas de Miguel Segura S.A. hacia alguna de las cuentas de la actora que no habían sido registradas contablemente en dicha sociedad y tampoco aceptó las depuraciones de los cheques recibidos de terceros por montos superiores a $ 10.000, considerando que tales acreditaciones correspondían a ventas omitidas, efectuando el correspondiente ajuste. Asimismo, verificó que la recurrente en su declaración jurada sólo asimiló como propio un porcentaje aproximado del 90% del resultado del ejercicio, a pesar de tratarse de una empresa unipersonal en virtud de lo cual impugnó dicha apropiación por considerar que debió asimilarse como propio el 100%.

Respecto del período fiscal 2001, el ajuste se originó en la cesión de documentos de terceros, cuya depuración de las cuentas corrientes no fue aceptada por el Fisco Nacional por tratarse de importes superiores a $ 10.000. Además, se impugnaron costos y gastos cargados en exceso, y el porcentaje de apropiación de la renta de la empresa unipersonal que debió haber sido del 100%, tal como fue realizada por el período anterior.

Por otra parte, efectuó un ajuste en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01/01 a 12/01 con sustento en la impugnación de los documentos cedidos por terceros, por importes superiores a $ 10.000.

Por último, verificó que la recurrente en el período fiscal 09/2001 consignó como débito fiscal en la declaración jurada un importe de $ 2.882,06, habiendo registrado en el Libro Ventas un importe de débito fiscal de $ 6.581,33 razón por la cual

el área fiscalizadora incrementó el débito fiscal del mencionado período en un importe de $ 3.699, 27.

V. Que, en primer lugar corresponde confirmar el criterio sustentado en el pronunciamiento apelado respecto de las facultades del organismo recaudador para recurrir -en la situación de autos- al procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta.

En efecto, del artículo 25 de la ley 11.683 t.o. en 1978, vigente en autos, surgen las facultades de la Dirección General Impositiva para practicar determinaciones estimativas sin que -como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación- ello importe autorizar decisiones discrecionales (Fallos 264:99). Pero en situaciones como la de autos en que no llevaban registraciones contables ni tenían en su poder documentación que respaldara sus operaciones, resultó válido el proceder del organismo recaudador de recurrir a las presunciones establecidas en la ley para determinar su obligación impositiva (conf. esta Sala, “Dadea,Marta Elisa”, sent. del 30.8.84).

VI. Que, seguidamente y con relación a la impugnación de los valores recibidos de terceros por montos superiores a $ 10.000, la recurrente insiste en esta instancia en reiterar que recibió cheques de terceros que fueron descontados en los bancos a fin de obtener financiamiento. Sostiene asimismo, que fueron recibidos de terceros como favor, sin contraprestación dineraria o en especie, agregando que se hizo cargo de la devolución de esos importes.

Sin embargo y tal como fue puntualizado por el a-quo, la recurrente no aportó instrumento alguno que acreditara la operatoria descripta. En ese entendimiento, las respuestas a los oficio librados a los titulares de los cheques en cuestión y el informe pericial contable presentado a fs. 922/933 resultan insuficientes para probar dicha operatoria.

En efecto, los peritos en forma conjunta informaron que de los registros exhibidos no resultaba factible constatar si hubo alguna forma de pago, devolución o contraprestación a favor de los libradores con motivo de los cheques cedidos. Por lo que tampoco pudo tenerse por acreditada la secuencia completa de la operatoria analizada.

Por lo demás, si bien la apelante niega categóricamente haber efectuado mutuos, corresponde señalar que la Administración Fiscal los encuadró en ese tipo de operación debido a la orfandad probatoria de su parte, pues no probó que su accionar se limitara a recibir cheques de terceros como favor, sin contraprestación dineraria o en especie de ninguna naturaleza, no apareciendo razonable que empresas comerciales con fines de lucro actúen sin perseguir rédito alguno.

Asimismo, ello torna a sus dichos en meras afirmaciones carentes de sustento fáctico o probatorio que les dé respaldo.

VII. Que, desde otro ángulo, en lo atinente a las transferencias desde las cuentas de Miguel Segura SA a las de la actora, el a-quo consideró que los comprobantes de ventas a cobrar emitidos por Miguel Segura S.A., exhibidos en la pericial por la suma de $ 36.250 resultaban suficientes para tener por acreditadas las transferencias de fondos entre ambos contribuyentes por dicho importe. No obstante, si bien la apelante solicita que se consideren deducibles la totalidad de las transferencias supuestamente efectuadas, éstas no se encuentran respaldadas por documentación fehaciente y en consecuencia, no resulta procedente admitir su deducción.

VIII. Que, por otro lado, se comparte el criterio del a-quo en el sentido de que no procede el "neteo" de la diferencia detectada el impuesto al valor agregado contenido en los montos impugnados, pues al tratarse de una presunción de ventas omitidas no puede entenderse que ellas estén incluyendo impuesto no declarado ante la DGI.

IX. Que también corresponde señalar, respecto al planteo efectuado en torno al ajuste por la atribución del 90% efectuado por la sociedad, que el tribunal a-quo analizó la prueba aportada por la actora, concluyendo que sus dichos con respecto a que el 10% restante le correspondía a la Sra. Gladys del Valle Giménez por la explotación de un inmueble de su propiedad convertirían a la empresa unipersonal en una sociedad de hecho, y que esa cuestión nunca había sido demostrada por la recurrente en ninguna instancia procesal. Por ello, tampoco cabe hacer lugar a los planteos de la actora tendientes a modificar lo allí resuelto.

X. Que, con respecto a los dividendos e ingresos de la cuarta categoría, el a-quo también consideró que los ingresos omitidos surgieron de los depósitos bancarios cuya depuración no fue aceptada por la inspección por carecer del respaldo documental correspondiente. Por lo que, si la recurrente pretendía que se considerasen a los ingresos declarado en esa categoría y los dividendos obtenidos debió probar que dichos importes estaban incluidos en los depósitos bancarios cuestionados, circunstancia que no aconteció.

XI. Que, por último, los ajustes practicados en el IVA se sustentaron en cheques cedidos que no se encuentran respaldados en contrato de mutuo, no ofreciendo la recurrente prueba para corroborar la veracidad del débito fiscal alegado.

XII. Que, en suma, para resolver el caso confirmando la determinación de los tributos, el a quo tuvo en cuenta la prueba rendida en autos y determinó que de ella se observaban falencias u oscuridades evidentes y que no se había arrimado a la causa ningún otro elemento o dato que sirviera para desvirtuar los ajustes practicados.

Sentado lo que antecede, corresponde señalar que lo discutido en autos cuenta con elementos fácticos cuya apreciación no cabe, en principio, rever en esta instancia, de acuerdo con lo previsto por el artículo 86 de la ley 11.683 t.o. en 1998.

XIII. Que la citada norma dispone que en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, la Cámara resolverá el fondo del asunto teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados. No obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos.

Es de advertir, por ende, que la valoración del Tribunal Fiscal respecto de la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara (conf. esta Sala, “Clement S.C.A.”, sent. del 10-11-98; “Cioffi Rafael Juan (TF 9859-I) contra D.G.I.”, sent. del 15-2-2007; “DGI (en Gómez) -TF 16.152-I-”, sent. del 09-12-2009; “D.G.I. (Autos Kepner S.A. TF 22394-I), sent. del 18-02-2010 entre muchas otras).

Cabe considerar, además, respecto de las pruebas que invoca la recurrente, que sus agravios -en última instancia- sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (Fallos 273:205; 274:35; 276:311, entre otros).

XIV. Que examinada entonces la cuestión objeto de recurso, esa revisión resulta improcedente por cuanto se considera que no existió en la valoración de la prueba efectuada por el tribunal administrativo un error de magnitud suficiente que justifique el apartamiento del principio antes mencionado.

XV. Que, cabe agregar que, como también se ha dicho en forma reiterada, los jueces no están obligados a ponderar una por una y exhaustivamente todas las pruebas agregadas a la causa sino sólo aquellas que estimen conducentes para fundar sus conclusiones, ni analizar todos los argumentos expuestos que a su juicio no sean decisivos (Fallos 272:325, esta Sala, 27-4-2006, “Mar de Ajó Refrescos S.A. (TF 20.153-I) contra D.G.I.”, entre muchas otras).

XVI. Que, en cuanto a la sanción impuesta respecto de las determinaciones del impuesto al valor agregado y ganancias, la verificación de significativos importes acreditados en las cuentas corrientes bancarias de la actora, sin documentación respaldatoria para avalar esas operaciones, denota una maniobra por la que se omitió ingresar los tributos en su justa medida, que queda incluida en el art. 46 de

la ley 11.683, por lo que también corresponde confirmar lo resuelto por el *a-quo* en cuanto confirma la sanción.

A ello cabe agregar que no se advierten motivos para reducir la sanción impuesta por el Fisco, máxime si se tienen en cuenta los hechos y montos involucrados.

Por ello también corresponde rechazar las quejas sobre este punto.

XVII. Que, por último, resta tratar el recurso de apelación de honorarios interpuesto a fs. 1108 contra la regulación obrante a fs. 1107.

En atención a lo establecido en los artículos 6°, 7°, 9°, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839; y ponderando la naturaleza del juicio, su monto, la trascendencia de la cuestión debatida y la calidad y eficacia de las labores desarrolladas durante las tres etapas que tuvo el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, corresponde CONFIRMAR los emolumentos fijados en favor de la representación letrada del Fisco Nacional en tanto sólo fueron apelados por altos. También corresponde CONFIRMAR los honorarios del perito contador José Luis Damper.

Asimismo, corresponde REGULAR los honorarios de la representación de la parte demandada por su actuación profesional ante esta instancia (confr. contestación de agravios de fs. 1114/1120), en la suma de pesos veintiséis mil ($ 26.000) (arts. 6º, 9º, 10, 14, 37 y 38 de la ley 21.839, modif. por ley 24.432).

Por todo lo expuesto, SE RESUELVE: confirmar la resolución apelada, con costas (art. 68 CPCCN) y regular los honorarios por la actuación en la Alzada en los términos que surgen del considerando XVII.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

ROGELIO W. VINCENTI

JORGE EDUARDO MORÁN

MARCELO DANIEL DUFFY