68126/2018 VICENTE, GUSTAVO ANIBAL (TF 26925-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de de 2019.-RR

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que la representación legal de los señores Gustavo Aníbal Vicente y Marcelo Roberto Papa recurrió ante el Tribunal Fiscal (fs. 408/473, 2680/2696, 2836/2877 y 2932/3001) las siguientes resoluciones dictadas por la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de la AFIP-DGI:

a) nº 121/2005, que determinó de oficio la obligación tributaria del señor Vicente en el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 1999, 2000 y 2001) y liquidó intereses resarcitorios;

b) nº 45/2007, que determinó de oficio la obligación tributaria del señor Papa en el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2000 y 2001), liquidó intereses resarcitorios y aplicó una sanción de multa por el período fiscal 2000 en los términos de los artículos 46 y 47, inciso d), de la ley 11.683;

c) nº 43/2008, que aplicó al señor Papa una sanción de multa en los términos de los artículos 46 y 47, inciso d), de la mencionada ley, relativa al impuesto a las ganancias (período fiscal 2001) y equivalente a tres veces el tributo evadido; y

d) nº 55/2010, que aplicó al señor Vicente las siguientes sanciones: i) una multa en los términos del artículo 45 de la referida ley respecto del impuesto a las ganancias, período fiscal 1999; y ii) una multa relativa a ese tributo, períodos fiscales 2000 y 2001, en función de lo dispuesto en los artículos 46 y 47, inciso d).

Fecha de firma: 17/09/2019
Alta en sistema: 20/09/2019
Firmado por: DR. FACIO - DRA. HEILAND - LICENCIA DRA. DO PICO, JUECES DE CAMARA

#32584893#241997308#20190913163220128

II. Que los ajustes fiscales en discusión se originaron en la constatación de significativos depósitos efectuados en las cuentas bancarias de los contribuyentes que no contaban con la respectiva justificación en el impuesto a las ganancias.

Fue así que la fiscalización interviniente practicó las liquidaciones correspondientes con fundamento en lo dispuesto por los artículos 1º, 2º, 3º, el incorporado a continuación del 23 y el 49, inciso b), de la ley del gravamen (t.o. 1997), y 18, primer párrafo, de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones).

Durante el procedimiento fiscal, el señor Vicente informó que el total de las acreditaciones bancarias provenían de la gestión de cobranzas de cheques que realizaba en favor de diversas empresas y que por esa actividad percibía una comisión del 2%, calculada sobre el total de los valores cobrados. A su vez, manifestó que desarrolló esa actividad en forma individual durante el período 1999 y que a partir del año 2000 lo hizo juntamente con el señor Papa.

El Fisco Nacional consideró que al no haberse aportado elementos que demostraran que los fondos depositados en las cuentas bancarias se relacionaban con operaciones no alcanzadas por el impuesto a las ganancias, las acreditaciones bancarias correspondían a ingresos gravados por ese tributo.

Sin perjuicio de ello, y como resultado de la actividad probatoria desplegada en el procedimiento de determinación de oficio, el organismo fiscal procedió a:

a) detraer del total de esas acreditaciones los importes correspondientes a los cheques rechazados;

b) computar como ingresos gravados las comisiones que percibían los señores Vicente y Papa por los servicios de “descuento de cheques”, únicamente con relación a los clientes que aportaron información, depurando del total de las

#32584893#241997308#20190913163220128

acreditaciones los importes netos de las comisiones cobradas en el orden del 2%;

c) depurar del total de acreditaciones consideradas como ingresos gravados las correspondientes al mes de diciembre de 2001 relacionadas a la cuenta bancaria nº 560/9 del señor Vicente en el Banco Francés, en tanto ella era utilizada por la firma Studio Open S.A. para efectuar operaciones de gestión de cobro; y

d) deducir los gastos correspondientes a: "mantenimiento de cuenta", el impuesto al valor agregado, el impuesto a los créditos y débitos bancarios, la emisión de chequeras y las comisiones bancarias.

III. Que la Sala B del Tribunal Fiscal dictó el pronunciamiento de fs. 3166/3173 por el cual resolvió:

a) revocar parcialmente las resoluciones nºs 121/2005 y 45/2007 en cuanto gravaron la totalidad de las acreditaciones bancarias de los señores Vicente y Papa —correspondiendo la reliquidación del gravamen a las ganancias exclusivamente por el 2% de dichas acreditaciones, de conformidad con lo expuesto en el considerando VIII—; con costas según los respectivos vencimientos;

b) confirmar parcialmente las resoluciones que determinan el impuesto a las ganancias y liquidan intereses resarcitorios a ambos contribuyentes, según lo expuesto en el considerando VIII, último párrafo;

c) confirmar las multas aplicadas a ambos contribuyentes con sustento en los artículos 46 y 47, incisos b) y d), de la ley 11.683, con costas;

d) confirmar la multa aplicada al señor Vicente con sustento en el artículo 45 de la referida ley relativa al impuesto a las ganancias (período fiscal 1999), con costas; y

e) ordenar al Fisco Nacional que practique la reliquidación de las sumas adeudadas por los contribuyentes.

IV. Que para así decidir —y en lo que a la cuestión a resolver por esta alzada importa—, el Tribunal Fiscal señaló que:

a) Los actores sostienen que las acreditaciones bancarias —imputadas como ingresos gravados en un 50% para el señor Vicente y otro 50% para el señor Papa—, correspondían a gestiones de cobranzas realizadas en favor de terceros y que, por esa razón, solamente constituía un ingreso gravado la comisión que percibían en contraprestación de dicha actividad.

b) Cuando la operatoria descripta por los contribuyentes fue acreditada y reconocida por los clientes de los actores, el Fisco Nacional tuvo por válida la gestión de cobro y procedió a reducir la determinación de oficio al porcentaje de la comisión percibida. Sin embargo, y para los casos en que se consideró insuficiente la prueba producida, mantuvo el ajuste por la totalidad de las acreditaciones bancarias.

c) Las diversas medidas probatorias producidas durante la tramitación de la causa (a saber: los formularios de gestión de cobranza, las microfilmaciones de los cheques, las contestaciones de los clientes de los actores y los testimonios), dan cuenta de que los actores realizaban la actividad de gestión de cobranzas de cheques y que, en razón de ello, debe dilucidarse cuáles operaciones de cobranzas corresponde tener por válidas según las pruebas.

d) El razonamiento del Fisco Nacional demostrado en el procedimiento fiscal a la hora de depurar las cuentas bancarias de los actores fue el siguiente: a partir de la documentación


#32584893#241997308#20190913163220128

aportada por las entidades bancarias —microfilmaciones de los cheques—, se descontó del total de las acreditaciones bancarias los importes relacionados con cheques cuyos beneficiarios fueron clientes que confirmaron haber operado con los actores, netos de las comisiones pactadas en el orden del 2%.

Fue así que en la etapa de investigación, el organismo fiscal depuró la totalidad de los cheques referidos a los clientes “Polledo Agropecuaria S.A.”, “Industrias Lácteas Buenos Aires S.A.”, “Ángel Aranguri”, “Open Cargo S.A.”, “Alcides Antonio Peralta”, “Fade S.A.” y “Studio Open S.A.”.

e) Al proponer los puntos III y IV del peritaje, los actores siguieron el razonamiento que tuvo por válido el propio Fisco Nacional en su sede a los efectos de realizar las depuraciones bancarias. Por esa razón, requirieron a los peritos que, en función de lo informado por las entidades bancarias en la causa, confeccionaran una planilla con: el nombre del cliente, el número del cheque entregado, la fecha de emisión y de acreditación, el monto del instrumento, monto entregado en efectivo y los gastos de la operación.

De haberse realizado la labor pericial de conformidad con lo solicitado por los actores, se habrían relacionado todos los cheques microfilmados que obran en el expediente y las respuestas brindadas por los clientes, “conciliándolos para determinar la procedencia o no de su depuración”.

Sin embargo, los peritos confeccionaron sus respuestas incluyendo solamente el nombre del cliente y las acreditaciones, omitiendo toda referencia a los cheques, para después conciliar solamente los totales de las acreditaciones por año con los totales expuestos por el Fisco Nacional, “en un claro apartamiento del punto pericial ordenado para su confección”.

f) Dado que la omisión de los peritos actuantes perjudica gravemente a los actores —quienes produjeron todas las restantes pruebas necesarias para realizar el peritaje de conformidad con lo solicitado—, se "realizó el exhaustivo trabajo de conciliar todos los cheques microfilmados (…) con lo informado por cada cliente".

De esta manera se llegó a una nueva depuración de las cuentas de los actores con relación a los cheques enumerados en el considerando VIII, sexto párrafo, y por los cuales solamente les corresponderá tributar el impuesto a las ganancias en razón de las comisiones percibidas —que se tomará al 2% en consonancia con el criterio del Fisco Nacional y del juez penal—, en lugar de la totalidad del monto acreditado en las cuentas.

V. Que contra esa decisión el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación a fs. 3178, cuyos agravios de fs. 3238/3246 no fueron replicados.

Sostiene las siguientes críticas:

a) El Tribunal Fiscal fue arbitrario en la valoración de la prueba de autos.

Omitió abiertamente lo informado por los expertos al considerar que no dieron respuesta a los puntos propuestos por los actores, demostrando su falta de imparcialidad al resolver la cuestión.

En virtud de ello, procedió a realizar un examen de los cheques microfilmados agregados y efectuó una depuración de las acreditaciones bancarias arbitraria. De ese modo, afectó el derecho de defensa del Fisco Nacional, pues el pronunciamiento del tribunal comportó "prácticamente una nueva fiscalización" que no pudo ser controlada ni verificada "en relación a la información sobre la que se basó dicho tribunal para tener por acreditados determinados montos".

b) En el peritaje contable se resaltó que no se pudo determinar en forma fehaciente respecto de los cheques

#32584893#241997308#20190913163220128

microfilmados si el endoso previo al de los señores Vicente y Papa correspondían a los clientes denunciados. Ese extremo fue puesto de relieve en el alegato, cuya consideración fue obviada por el tribunal. Asimismo, los actores no formularon manifestación alguna respecto del peritaje contable.

c) El examen efectuado por el tribunal se basó en documentación que se encuentra seriamente observada a partir de las irregularidades puestas en descubierto y las notorias falencias evidenciadas a lo largo de la actividad probatoria desarrollada en el procedimiento fiscal.

d) La determinación tributaria que realizó el tribunal al resolver que únicamente se encontraría gravado el porcentaje del 2% de las acreditaciones bancarias depuradas perjudica gravemente al Fisco Nacional, "ya que está aplicando una presunción a favor de la recurrente que no tiene un sustento fáctico razonable, ya que a lo largo de toda la causa no se aportó ninguna documentación que acredite fehacientemente los dichos de la actora".

VI. Que el Tribunal Fiscal efectuó un examen exhaustivo sobre los hechos y las pruebas de la causa (tal como fue reseñado en el considerando IV de este pronunciamiento) que lo llevó a revocar parcialmente las resoluciones nºs 121/2005 y 45/2007 en cuanto gravaron la totalidad de las acreditaciones bancarias de los actores.

Por ese motivo, la pretensión del Fisco Nacional de que esta alzada reedite el estudio de las cuestiones fácticas oportunamente apreciadas en el pronunciamiento recurrido resulta inadmisible.

No debe perderse de vista que esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de

las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso incoado previsto en el artículo 86, inciso b), de ley 11.683, a menos que se pruebe que aquel tribunal hubiera incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causas *"ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI"* y *"Junquera, Marta Aurora"*, pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa *"Ambulancias Privadas Argentinas SA"*, pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa *"Banco de Italia y Río de La Plata SA"*, pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas *"Devez, Manuel Rodolfo"* y *"Del Buono, Jorge"*, pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

En ese sentido, debe destacarse que la demandada insiste en la validez de los ajustes fiscales discutidos en autos —precisamente sosteniendo que la totalidad de las acreditaciones bancarias se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias, en los términos del artículo 18 de la ley 11.683—, sin hacerse cargo mínimamente de rebatir los fundamentos en los que se apoyó el Tribunal Fiscal para decidir de ese modo ni, en otro caso, ofrecer un enfoque de apreciación distinto respecto de las medidas probatorias producidas en la causa.

VII. Que sin perjuicio de lo expuesto en el considerando anterior, corresponde destacar que:

a) En el examen del caso, el Tribunal Fiscal no efectuó —en palabras de la demandada— una "nueva fiscalización", sino que observó la letra del artículo 164 de la ley 11.683, en cuanto otorga a ese órgano jurisdiccional administrativo "amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes".

A su vez, dicho tribunal fue categórico al explicitar las razones por las cuales se apartó del peritaje contable producido en autos y, luego abocarse a la tarea de conciliar todos los

#32584893#241997308#20190913163220128

cheques microfilmados agregados a la causa —alrededor de 1600 microfilmaciones— con lo informado por cada cliente.

Por esa razón, no se advierte un menoscabo del derecho de defensa del Fisco Nacional, ni la denunciada "parcialidad" del Tribunal Fiscal.

b) El organismo fiscal alega que la depuración de las acreditaciones bancarias efectuadas por el Tribunal Fiscal en su pronunciamiento, se realizó a partir de cheques respecto de los cuales los expertos contables no pudieron determinar "si el endoso previo al de los señores Vicente y Papa correspondían a los clientes denunciados".

Ahora bien, de la observación de la totalidad de las microfilmaciones mencionadas en el considerando VIII, sexto párrafo, de la decisión recurrida se advierte que: i) la mayoría de los cheques fueron emitidos a la orden de los clientes y luego endosados al señor Vicente[1]; ii) algunos documentos fueron emitidos "no a la orden"[2]; y iii) en los documentos que presentan endosos sucesivos, la transmisión previa al señor Vicente correspondió a los clientes oficiados en la causa[3].

Lo expuesto demuestra que el agravio que ofrece el Fisco Nacional —además de genérico— no guarda identidad con las constancias de la causa.

c) El Fisco no se hace cargo de que el criterio seguido por el Tribunal Fiscal para realizar la depuración de las acreditaciones bancarias fue idéntico al que empleó el organismo fiscal en

[1] Fs. 2133, 2164, 2415, 2416, 2427, 2464, 2472, 1487, 1902, 2316 a 2318, 2322, 1561, 2244, 2245, 2252, 2297, 2002, 1915, 2313, 1442, 1562, 1586, 1644, 1937, 1939, 1707, 869, 1145, 1323, 1329, 1335, 1336, 1410, 1440, 1523, 1566, 1574, 1652, 1697, 1919, 2071, 2134, 1618, 1633, 1654, 1657, 2228, 2360, 926, 929, 1119, 1340, 1420, 1425, 1443, 1459, 1467, 870, 899, 915, 919, 921, 925, 931, 933, 939, 941 a 946, 949, 976, 981, 1034, 1047, 1221, 1245, 1260, 1265, 1787, 1801, 1829, 1844, 1848, 2601 a 2603, 2607, 2608, 1712, 1952, 1964, 1406, 1510, 1608, 1646, 1687, 1702, 1709, 1913, 1973, 2215, 2272, 2307, , 2445 y 2447.

[2] Fs. 1080, 2347, 2161, 1163, 1203, 916, 927, 938, 940, 960, 1087 y 1953.

[3] Fs. 2001, 2255, 2364, 2398, 2100, 2000, 1925, 1938, 2326, 2327, 1950, 1966, 1677, 1682, 2382, 2389, 2395, 881, 900, 1943, 1070, 1075, 1076, 1078, 1079, 1287, 1297, 1305, 1318, 1321, 1349, 1407, 1409, 1414, 1415, 1417, 1435, 1437, 1678, 1981, 2202 a 2204, 2210, 2214, 2223, 2226, 2227, 2374, 2375, 2401, 2430, 2436 y 2486.

su sede al considerar únicamente como ingresos gravados a las comisiones percibidas del 2% por los servicios prestados a los clientes de los actores (fs. 114/116, 301 y 486, del cuerpo principal de las actuaciones administrativas).

Esa mecánica también fue valorada en la sentencia recaída en la causa nº 1834/2005 *"Vicente Gustavo Aníbal s/ infracción ley 24.769",* que tramitó ante el Juzgado Nacional en lo Penal Económico nº 2 (fs. 2507/2517), en la que se resolvió el sobreseimiento total del señor Vicente.

Y también fue reconocida por el propio Fisco Nacional en el allanamiento parcial formulado en el punto IV de la contestación obrante a fs. 488/495 (ver, asimismo, disposición nº 11/2006 de la Subdirección General Técnico Legal Impositiva —fs. 485/487— y lo decidido por el Tribunal Fiscal en el pronunciamiento de fs. 503), como en el alegato (fs. 3155vta.).

d) No puede perderse de vista que los ajustes fiscales cuestionados en autos son anteriores al establecimiento, mediante la incorporación del inciso g) del artículo 18 de la ley 11.683 —dispuesta por la ley 25.795, cuyo texto luego fue modificado por la ley 26.044—, de una presunción legal específica que toma como base "los depósitos bancarios debidamente depurados que superen las ventas y/o ingresos declarados del período", con la previsión de las consecuencias que su verificación representa en el impuesto a las ganancias.

Al ser ello así, debe recordarse el criterio establecido por la Corte Suprema en el precedente *"Bellizi, José Héctor"* (Fallos: 332:343), en el que afirmó que la aplicación del artículo 18 de la ley 11.683 anterior a la indicada reforma —con arreglo al cual los movimientos de las cuentas bancarias no constituían una presunción legal sino un indicio simple— requiere "de su complementación y lógica coordinación con otros elementos probatorios para llegar a un resultado que sea la razonada derivación de ellos, a los fines de una estimación válida de la materia imponible" (considerando 11).

#32584893#241997308#20190913163220128

A partir de ello, la descalificación parcial que el Tribunal Fiscal efectuó respecto de las determinaciones de oficio examinadas en autos, guarda una relación de razonabilidad con las circunstancias presentes en el caso y, por lo tanto, debe ser confirmada.

En mérito de lo expuesto, el tribunal **RESUELVE:** desestimar los agravios de la demandada y, en su consecuencia, confirmar el pronunciamiento de fs. 3166/3173, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.