

Procedimiento Fiscal. Procedimiento. Determinación de oficio. Presunciones. Depósitos bancarios. Carga de la prueba.

Improcedencia de la estimación

Tribunal: Trib. Fiscal Nac.

Parte/s: Río, Roberto José

Sala: C

Fecha: 03/11/2011

Procedimiento. Determinación de oficio. Presunciones. Depósitos bancarios. Carga de la prueba. Improcedencia de la estimación.

La Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución que determinó de oficio la obligación fiscal del recurrente frente al impuesto a las ganancias. El Fisco Nacional había considerado como ingresos no declarados las diferencias entre el monto de los depósitos efectuados en la cuenta corriente de la recurrente y los ingresos declarados provenientes de su actividad de reparación y mantenimiento de ascensores.

Para así resolver consideró deficiente la actuación del Organismo Fiscal que no extremó la utilización de sus facultades de verificación con el objeto de obtener certeza sobre la determinación de oficio efectuada, tales como investigar la actividad de la recurrente o circularizar a sus proveedores.

Con respecto a la utilización de la cuenta para canjear cheques de terceros, consideró probada esa actividad con los recibos originales presentados, donde consta el detalle del número e importe de estos últimos y cuyo monto guarda relación con los depósitos y retiros efectuados en su cuenta corriente.

En Buenos Aires a los 3 días del mes de noviembre de 2011, se reúnen los miembros de la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Esteban Juan Urresti (Vocal titular de la 7ma. Nominación), Adriana Adorno (Vocal titular de la 8va. Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9na. Nominación), a fin de resolver la causa Nº **22.521-I**, caratulada "**RIO, ROBERTO JOSÉ** s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias", y su acumulada, la Nº **22.524-I**, de igual carátula y sobre Impuesto al Valor Agregado.

El Dr. Vicchi dijo:

I.- Que a fs. 18/26 y 68/77 obran los escritos por los que se interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nros. 367/03 y 368/03 (DVN RR1), ambas de fecha 13 de noviembre de 2003, suscriptas por el Jefe (Interino) de la División Revisión y Recursos -Región Regional Norte- de la DGI-AFIP, mediante las cuales se determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente frente al Impuesto a las Ganancias -período fiscal 1997- y frente al Impuesto al Valor Agregado -períodos fiscales 01/98 a 08/98-respectivamente, intimándose en la primera de ellas el ingreso de \$ 26.766,61 en concepto de impuesto, \$ 54.398,67 por intereses resarcitorios, y \$ 18.736,63 por la multa que se aplica -equivalente al 70% del monto del tributo dejado de ingresar- por aplicación de lo previsto en el artículo 45 de la ley 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones-; en la segunda resolución recurrida se intima el ingreso de la suma total de \$ 29.200,02 en concepto de impuesto, \$ 58.861,71 por intereses resarcitorios, y \$ 20.440,01 por la multa que se impone -equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido- por aplicación de lo dispuesto en el artículo 45 de la citada norma.

II.- Que según surge del escrito de apelación obrante a fs. 18/26, correspondiente al expediente Nº 22.521-I, la actora se agravia de la resolución que apela en cuanto en la misma se considera gravada con el Impuesto a las Ganancias su actividad de reparación y mantenimiento de ascensores, habiéndose tenido en cuenta para ello los depósitos bancarios, los que expresarían montos superiores a los ingresos informados en las declaraciones juradas presentadas en su oportunidad.

Que dichos depósitos habrían sido considerados ingresos omitidos -dice la apelante- sin que se haya realizado la depuración correspondiente, en tanto ésta no surgiría de documentación alguna; asimismo dicha parte afirma que tal presunción -la única, destaca- resultaría insuficiente en tanto el artículo 18 de la Ley 11.683 requiere de más de una presunción apta para la determinación de oficio.

Que asimismo la recurrente sostiene que se gravaron los depósitos bancarios como si fueran ventas, sin que se consideraran que éstas produjeron gastos deducibles, por lo que cuestiona que se le haya impugnado ciertos gastos como el seguro del automotor, teléfono, etc., en tanto se los habría considerado no relacionados con la actividad gravada; en este sentido, la actora destaca que se trata de un contribuyente unipersonal que debe movilizarse para realizar su tarea de servicio de ascensores. También señala que la diferencia entre lo declarado y lo depositado en cuenta corriente nada tiene que ver con su actividad, pudiendo corresponder a otra actividad no declarada, o a terceros extraños a este proceso, por lo que debería descartarse como base imponible del impuesto pretendido.

Que a continuación la apelante hace una reseña descriptiva de la operatoria de su actividad y señala que la misma se encuentra reglamentada por la Ordenanza Municipal Nº 49.308 y por el artículo 6º del Decreto Nº 184 del 22/2/96 reglamentario de tal ordenanza, de donde surge el contralor y actualización de datos del registro, del cual se obtiene el número de clientes atendidos; concluye afirmando que si el Fisco hubiera investigado vía Ciudad Autónoma de Buenos Aires, habría llegado a determinar el impuesto sobre una base cierta.

Que luego de citar doctrina y jurisprudencia en relación a las presunciones en el Derecho Tributario y la aplicación del método presuntivo, destaca que en el presente caso el propio Juez Administrativo devolvió las actuaciones a la División Fiscalización Nº 4 -según surge de fs. 57 in fine- para una mayor investigación, ya que habría considerado que los depósitos bancarios no son elementos suficientes para determinar ventas omitidas, no obstante lo cual se le corrió vista invocando solamente la referida presunción.

Que en cuanto a la multa aplicada, la actora cuestiona la misma, fundando su postura en la ausencia de conducta culposa de su parte; asimismo, señala que la infracción deja de configurarse si existe error excusable o cualquier causal que excluya la culpa; cita jurisprudencia para recordar el caso de una multa revocada, en razón de que la determinación de impuesto había sido efectuada sobre la base de presunciones.

Que respecto a los intereses aplicados, la apelante sostiene que la pretensión del Fisco excede el criterio de razonabilidad, en tanto aplica porcentajes que no se compatibilizarían con el criterio conceptual de que el interés constituye la renta o resarcimiento del capital no actualizado; concluye afirmando que las resoluciones de Hacienda que fijan la tasa de interés incurrir en una desinterpretación de los textos legales aplicables, por lo que solicita que este Tribunal así lo declare, en tanto se encontraría habilitado a tal efecto por el artículo 168 de la Ley 11.683.

Que finalmente hace reserva del caso federal y ofrece prueba documental, pericial contable y testimonial en apoyo de su postura, y solicita que se dicte sentencia revocando las determinaciones de impuesto, sus intereses y multas aplicadas, con costas.

III.- Que a fs. 68/77 obra el escrito de apelación correspondiente al expediente acumulado Nº 22.524-I, por el cual la recurrente apela la resolución que grava con el Impuesto al Valor Agregado los períodos fiscales 01/98 al 08/98, al categorizar a dicha parte como sujeto de dicho gravamen, considerando a tal efecto que durante el período 1997 habría superado los límites para ser considerado como responsable no inscripto en su actividad de reparación y mantenimiento de ascensores, habiéndose tenido en cuenta para ello los depósitos bancarios mensuales efectuados.

Que en este punto el recurrente se agravia de que al presumir la Dirección General Impositiva que los depósitos bancarios eran igual a ventas omitidas de declarar, se recategorizó al mismo como responsable inscripto en el impuesto a partir de enero de 1998, aplicándose el 21% a toda la sumatoria de los depósitos, sin tenerse en cuenta las ventas reales asentadas oportunamente en el libro IVA-Ventas; por ello, la actora denuncia cierto afán recaudatorio que habría impedido a los inspectores actuantes descontar suma alguna -como el crédito fiscal- en las liquidaciones efectuadas, determinando arbitrariamente ingresos superiores a los \$ 144.000.-

Que los demás argumentos desarrollados a continuación por la apelante resultan idénticos a los esgrimidos en el escrito de interposición de recurso correspondiente al expediente relativo al Impuesto a las Ganancias, al cual se refieren los considerandos expuestos en el punto anterior, y a los cuales debemos remitirnos a fin de evitar reiteraciones innecesarias, resultando asimismo idéntica la prueba ofrecida en éste; finalmente, hace reserva del caso federal y solicita que se deje sin efecto la determinación del Impuesto al Valor Agregado, períodos 01/98 al 08/98, sus intereses y multa aplicada, con costas.

IV.- Que a fs. 34/47vta. y 89/102vta., obran los escritos por los cuales el Fisco Nacional contesta los respectivos recursos, solicitando el rechazo de los mismos por las razones de hecho y de derecho que expone; acompaña las actuaciones administrativas correspondientes y formula la reserva del caso federal.

V.- Que a fs. 124 se abre a prueba la presente causa y se ordena la producción de las medidas probatorias ofrecidas por la apelante, obrando a fs. 147/148 y 150/151 la testimonial producida, a fs. 149 y 175 lo referido respecto a la contestación al oficio oportunamente librado y a fs. 165/166 el informe de los peritos contadores de la causa.

Que a fs. 179 se declara cerrado el período de instrucción y se elevan las actuaciones a consideración de esta Sala C, poniéndose las mismas a disposición de las partes para que produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 182/184vta. el del Fisco Nacional y a fs. 185/190 el de la actora. Finalmente, a fs. 191 se llaman los autos para dictar sentencia.

VI.- Que en las presentes actuaciones, la aquí apelante se agravia del ajuste practicado por el fisco nacional en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, en razón de considerar como ingresos no declarados, una diferencia entre el monto de los depósitos efectuados en la cuenta corriente de la recurrente y los ingresos declarados provenientes de su actividad de reparación y mantenimiento de ascensores.

Que a los efectos de controvertir la posición fiscal, la recurrente destaca que dichas diferencias se deben al canje que él efectuara de cheques de terceros, respecto de lo cual manifiesta que por consiguiente el importe total de los depósitos no configuraban ingresos gravados sino tan sólo una comisión que él mismo habría cobrado en función de la actividad financiera desarrollada.

Que en razón de lo expuesto, corresponde analizar la actividad de investigación desarrollada por el fisco a efectos de arribar al ajuste aquí apelado.

Que en primer lugar, merece destacarse que según surge de los considerandos de las resoluciones recurridas, el contribuyente procedió a rectificar su declaración jurada del impuesto a las ganancias incluyendo dentro de la materia imponible el monto de las presuntas comisiones cobradas provenientes de una actividad hasta ese momento no declarada (vide fs. 61 del principal).

Que no obstante, el fisco arriba a la conclusión de que las diferencias entre el monto de ventas declarado y el correspondiente a los depósitos bancarios efectuados representan las ventas omitidas, en función de que el contribuyente no arribo a las actuaciones prueba alguna que convalide el ejercicio de la actividad no declarada oportunamente.

Que sin embargo, cabe señalar que el fisco, en función de las amplias actividades de investigación que le otorga la legislación vigente, pudo reunir elementos concordantes tendientes a apreciar fundadamente la real situación objetiva del contribuyente frente a los gravámenes mencionados.

Que en efecto, puede señalarse, como elemento determinante, entre otros, lo dispuesto por la ordenanza Nº 49.308 de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires (Boletín Municipal 26-7-1995) la cual crea dentro del Código de Edificación, Sección 8 Capítulo 10, el artículo 3º referido a la conservación de ascensores, montacargas, escaleras mecánicas, guarda mecanizada de vehículos y rampas móviles.

Que a su vez, la mencionada normativa obligaba al propietario de una instalación a presentar ante la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires un profesional o empresa habilitada por el organismo municipal pertinente, con domicilio legal en la Ciudad de Buenos Aires, el cual actuaría como conservador de la instalación.

Que según surge de lo expuesto, el ente municipal contaba con elementos fidedignos para poder apreciar la entidad y envergadura de la actividad económica de la aquí recurrente, lo cual hubiera permitido al organismo recaudador, a través del correspondiente pedido de informes, apreciar y relacionar la magnitud de dicha actividad económica con los depósitos efectuados.

Que dicho procedimiento adquiere mayor relevancia toda vez que el organismo fiscal concluyó en que la única actividad desplegada por la recurrente era la de mantenimiento y reparación de ascensores.

Que por otra parte, el recurrente presentó recibos originales emitidos por S.A.M.A.C.I. S.A., empresa a la cual la actora, a estar de sus dichos, canjeaba cheques, recibos donde consta el detalle del número e importe de estos últimos y cuyo monto guarda correlación con los depósitos y retiros efectuados en su cuenta corriente, según lo informado por los peritos contadores actuantes (vide fs. 152/166 del principal), pericia que no fue observada por el fisco.

Que además, cabe destacar que aunque el fisco objeta la falta de aporte de las facturas que convalidan las cobranzas efectuadas por S.A.M.A.C.I. S.A., corresponde señalar que dentro de sus amplias facultades de investigación, la demandada podría haber librado oficio a dicha empresa a efectos de requerir información o eventualmente, enviar a su sede personal fiscalizador a efectos de convalidar su existencia o la verosimilitud de su operatoria tal como frecuentemente lo hace en el caso de detectarse proveedores presuntamente inexistentes o facturas apócrifas.

Que asimismo, no resulta razonable la metodología utilizada por el organismo recaudador a efectos de determinar la ganancia presuntamente omitida, dado que proyecta únicamente en tal carácter la diferencia del monto de los depósitos, sin tener en cuenta los gastos necesarios para obtener, mantener o conservar la ganancia gravada.

Que en esta materia, es dable destacar que el fisco contaba con fuentes de información confiables para determinar dichos gastos, en tanto y en cuanto convalida un monto de \$ 29.536,33 en carácter de compras y gastos depurados por la inspección actuante respecto de ingresos declarados de \$ 77.666,25; guarismos que hubieren permitido apreciar razonablemente un coeficiente de utilidad neta a aplicar a los ingresos no declarados de forma tal de arribar a una determinación consistente de la materia imponible presuntamente omitida (vide fs. 45 y 116 del cuerpo principal de los antecedentes administrativos).

Que por lo expresado, corresponde revocar la resolución N° 367/03 en todas sus partes, con costas.

Que en lo que hace a la determinación del impuesto al valor agregado el Fisco Nacional consideró que la diferencia entre el monto de ventas declarado y el correspondiente a depósitos bancarios efectuados representan ventas omitidas (vide al respecto noveno párrafo fs. 63)

Que en este sentido corresponde advertir que conforme lo tiene dicho la jurisprudencia en diversos pronunciamientos 'la mera comprobación de la existencia de depósitos bancarios que se presentan excediendo el monto de los ingresos declarados en el impuesto a las ganancias, no puede constituir por sí solo una presunción con arreglo a la cual las diferencias deban tenerse como ventas omitidas a los efectos del impuesto al valor agregado cuando se parte de un hecho inferente que no está inequívocamente comprobado y que en consecuencia deja desprovista de sustento material a la presunción que se articula".

Que en virtud de lo expuesto y no habiendo el organismo fiscal colectado ni arrimado en autos elementos ciertos que permitan vincular el incremento patrimonial con operaciones marginales no declaradas por la recurrente y sometidas a dicho gravamen corresponde revocar la resolución apelada N° 368/03, en cuanto determina el impuesto al valor agregado en todas sus partes, con costas.

Los Dres. Urresti y Adorno dijeron:

Que adhieren al voto del Dr. Vicchi.

Por ello,

SE RESUELVE:

Revocar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

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

Adriana Adorno

Vocal 8ª Nominación

Esteban Juan Urresti

Vocal 7ª Nominación

Juan Carlos Vicchi

Vocal 9ª Nominación