

Arena, Juan Salvador s/recurso de apelación - IVA

PARTE/S: Arena, Juan Salvador s/recurso de apelación - IVA
TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac.
SALA: D
FECHA: 29/06/2010

En Buenos Aires, a los 29 días del mes de junio del año 2010, se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Adriana Adorno (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 10a. Nominación) y Sergio Pedro Brodsky (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver en el Expte. N° 29.828-I, caratulado "ARENA JUAN SALVADOR s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado".

El Dr. Brodsky dijo:

I - Que a fs. 22/26vta. el Sr. Juan Salvador Arena interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 24 de mayo de 2007, dictada por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la AFIP -Dirección General Impositiva, por la que se resolvió excluirlo del régimen simplificado a partir de abril de 2004 y se determinó de oficio su obligación fiscal en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales de enero de 2004 a mayo de 2006 -ambos inclusive-, con más intereses resarcitorios y le aplica una multa equivalente al 70% del tributo omitido con sustento en el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Manifiesta que con motivo de la gestión judicial que realizara a la firma Distritel S.A. dicha empresa le depositó en la cuenta bancaria que el recurrente posee en el BBVA Banco Francés S.A. la suma total de \$., que comprende los honorarios por su gestión, esto es por \$., y la de otros dos letrados, Dres. Noguera y Melo que recibieron los importes de \$. y \$., respectivamente, dinero que fue extraído de la cuenta bancaria mencionada. Asimismo señala que como la sociedad había depositado en exceso la suma de \$ 20.000, le reintegró dicha suma al Sr. Jorge González, en su carácter de Presidente de la firma. Por las razones que expone sostiene que la determinación de oficio realizada por el ente fiscal es errónea y por ende la exclusión del régimen simplificado, agravándose de que no fue valorada la prueba acompañada, ni meritualmente el descargo presentado, considerando por ello que el acto apelado carece de fundamentación y plantea su nulidad.

Detalla que los honorarios aludidos son el resultado de la medida cautelar presentada con el fin de recuperar los fondos de la firma Distritel S.A. del llamado corralito financiero, indicando que en este tipo de causas no se consignan los honorarios profesionales y que fueron pactados de manera verbal no habiendo en esos actuados regulación alguna; y manifiesta que no cuenta con el recibo dado por otro de los letrados -Dr. Noguera- a la sociedad por no ser el destinatario del mismo pero ello no invalida los honorarios a favor de dicho profesional por su participación en la causa.

Opone la improcedencia de la multa aplicada por entender que no existió omisión alguna de su parte. Por último ofrece prueba documental, informativa y testimonial y por los argumentos que desarrolla pide que oportunamente se haga lugar al recurso intentado y se revoque la resolución apelada.

II - Que a fs. 34/46vta. el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Expone que el recurrente es abogado prestando servicios jurídicos, categorizado en el Régimen Simplificado -monotributo- y que como resultado de la fiscalización se detectaron depósitos bancarios -a partir del período abril de 2004-, que superan el límite establecido como condición para permanecer en el régimen del monotributo (conf. Arts. 2° y 17 de la ley N° 24.977), sin que existan aportes que justifiquen tales depósitos.

La apoderada fiscal afirma que las pruebas obtenidas durante el procedimiento de verificación fueron debidamente valoradas y manifiesta que en las actuaciones administrativas consta el resumen bancario del Banco Francés donde surge que en el mes de abril de 2004 un depósito de \$. y en el mes de mayo de 2004 dos extracciones por \$. y ., que suman la cifra antes aludida. Agrega que la prueba documental aportada con su descargo no resulta idónea atento que los recibos aportados para justificar los honorarios compartidos con dos profesionales además del depósito en exceso de la firma Distritel no consta en los resúmenes bancarios de los meses de abril a agosto de 2004 por los importes de esos recibos; indicando además que EN la copia del oficio aportado por el recurrente no consta la regulación de honorarios, considerando que el acuerdo de honorarios en forma verbal, tratándose de un abogado, no resulta eficaz para hacerla valer ante la AFIP. Expone que del recibo correspondiente al Sr. Noguera por su participación en la causa judicial, surge que la suma fue recibida por dicho profesional de la firma Distritel y no del Sr. Arena.

Plantea la improcedencia de la nulidad alegada por la actora, aclarando que la resolución es el corolario de un procedimiento ajustado a las circunstancias fácticas y jurídicas constatadas las que fueron debidamente analizadas.

Sostiene que la multa aplicada se ajusta a derecho por estar acreditado el elemento objetivo requerido por el art. 45 de la ley de rito, esto es la deficiente determinación del gravamen y el ingreso en menor cuantía, detenida en un obrar negligente que no se corresponde con los deberes de cuidado que debe observar todo contribuyente al momento de reflejar su situación impositiva. Asimismo, pide que se confirmen los intereses resarcitorios intimados por ajustarse a las previsiones del art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Se opone a la prueba ofrecida por la contraria y por las razones de hecho y de derecho que expone solicita que oportunamente se dicte sentencia confirmando el acto recurrido, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III. - Que a fs. 51 punto 2º) se rechazó la oposición formulada por el Fisco Nacional a las pruebas ofrecidas por la recurrente; a fs. 56 punto 1º) se dio por decaído el derecho de la actora a producir la prueba testimonial ante el incumplimiento de lo ordenado a fs. 51 punto 3º) y se abre la causa a prueba admitiéndose la prueba informativa.

Que a fs. 60 se dio por decaído el derecho a producir la única prueba ordenada y se declara cerrado el período de instrucción. A fs. 62 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y finalmente a fs. 67 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV - Que a pesar de haber sido formulado como otro argumento de la defensa de fondo, a fin de seguir un orden en la exposición considero pertinente pronunciarme sobre la nulidad opuesta por la actora ante esta instancia contra el acto recurrido, por considerarlo carente de motivación al no haber sido valorada la prueba ofrecida y que no han sido rebatidos los argumentos vertidos en su descargo.

Que de la lectura de la determinación recurrida queda en claro cuáles son las razones de hecho y de derecho en que se basó el juez administrativo para efectuar el ajuste que diera origen a la liquidación del tributo adeudado, con lo que si bien no concuerda el recurrente, dicha discrepancia no otorga sustento a la defensa planteada. Asimismo, del cotejo de las actuaciones administrativas surge que el accionar del Fisco Nacional encuadra en el procedimiento reglado por la ley N° 11.683 - t.o. 1998 y modif.-, cumpliendo por lo tanto con cada uno de los pasos o fases que integran el mismo, no advirtiéndose en la especie en qué medida se encuentra violado o cercenado el derecho de defensa de la actora, toda vez que ha quedado evidenciado que la misma tuvo a su disposición la totalidad de las actuaciones y pudo formular su descargo en tiempo y forma.

Cabe destacar que la nulidad importa la privación de efecto de los actos que adolecen de algún vicio en sus elementos esenciales y que por ello carecen de aptitud para cumplir con el fin al que se hallan destinados, lo que no se percibe en este caso. La adopción de una decisión contraria a la que aquí se propicia implicaría la admisión de la nulidad por la nulidad misma, cuando tanto la doctrina como la jurisprudencia exigen para su configuración la existencia de un efectivo perjuicio a su derecho de defensa, el que como ha quedado antes expresado, no se vislumbra en el supuesto bajo análisis.

Que a mayor abundamiento debe señalarse que "cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva notación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior" (Fallos 202:549, 247:52 cons. 1º; 267:393 cons. 12 y otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio "...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (Fallos 205:249; consid. 5 y sus citas).

Que por lo expuesto, no habiéndose encontrado vicios de procedimiento que afecten la legalidad y toda vez que no se ha visto agravada la garantía del debido proceso adjetivo, ya que es preciso que el vicio haya colocado a la parte en estado de indefensión, situación que no se verificó en la presente causa, corresponde el rechazo de la defensa de nulidad opuesta en autos.

V - Que sentado lo que antecede, corresponde decidir si el acto apelado en los presentes autos se ajusta a derecho.

Que de las actuaciones surge que el recurrente se encontraba inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes -Monotributo- en la categoría "A", realizando los pagos hasta marzo de 2005, adeudando los pagos subsiguientes como así también el del período enero de 2005; y frente a ello el 10 de agosto de 2006 se inició el procedimiento de fiscalización y se circularizaron a los Bancos Río de la Plata S.A. y al BBVA Banco Francés S.A. Sobre las respuestas recibidas de estas entidades y los ingresos facturadas -conforme recibos aportados por el interesado-, se observó que a partir de abril de 2004 superó el límite establecido por el art. 2º inc. a) de la ley N° 24.977.

La actora intenta justificar el depósito efectuado en abril de 2004 en la cuenta del BBVA Banco Francés alegando que la suma de \$., comprende los honorarios debidos por la empresa Distritel S.A. a los tres letrados intervinientes en la causa seguida por ésta contra el Estado Nacional con el fin de lograr la declaración de inconstitucionalidad de la ley N° 25.587 y que se hiciera lugar a la medida cautelar solicitada a fin de que dicha firma recuperara los fondos atrapados por el "corralito financiero" (ver copia de fs. 56/59 act. adm.). Explica que dicha suma se compone de las sumas de \$. que corresponde a sus honorarios, mientras que a los otros dos letrados que también actuaron en dicha causa, Dres. Noguera y Melo, recibieron los importes de \$. y \$., respectivamente, dinero que fue extraído a tal efecto de esa cuenta bancaria; poniendo de resalto que del total depositado debió devolver a la sociedad la suma de \$. por haber depositado tal importe en exceso.

Que previo a toda otra consideración corresponde precisar que del resumen de la cuenta bancaria del BBVA Banco Francés agregada en el Legajo de circularizaciones (fs. 61/61vta.) se detalla que con fecha 30 de abril de 2004 se efectuó un depósito en efectivo por un total de \$. realizándose dos extracciones en efectivo los días 4 y 19 de mayo de 2004 por \$. y \$., respectivamente.

Que como prueba de sus dichos aportó -en sede fiscal- copias de cuatro recibos emitidos con fechas 5/5/04, 5/6/04, 5/7/04 y 5/8/04 por el Dr. Roberto Oscar Melo a nombre del recurrente, por la suma de \$. cada uno, consignado como detalle "depósito en cuenta corriente por cuenta y orden de terceros. Bco. Río.", copia del recibo emitido por el Dr. Mariano Javier Noguera a nombre de Distritel S.A. por la suma de \$. en concepto de "honorarios profesionales - juicio Distritel S.A. vs Estado Nacional s/acc. de inconstituc." y copia simple de la sentencia recaída con fecha 14/4/04 en los autos "Distritel c/Estado Nacional s/inconstitucionalidad" (fs. 53/54, 55 y 56/59 act.adm.).

Que los elementos ofrecidos como prueba no demuestran que la suma depositada en la cuenta del BBVA Banco Francés respondan a honorarios originados en el juicio seguido por la firma Distritel S.A. como afirma el recurrente, ni que los pagos efectuados al Dr. Melo durante cuatro meses por \$. cada uno respondan a dicha causa; ello por cuanto el motivo expresado en tales documentos resulta ser amplio, a lo que se agrega que el propio recurrente dijo que los honorarios que debía percibir el citado profesional era por la suma de \$. y los cuatro pagos suman un total de \$.. En cuanto a la suma que dice haberse abonado al Dr. Noguera, tal como lo expone el Fisco, la copia del recibo agregado en las actuaciones consigna como destinatario del mismo a la empresa Distritel S.A. lo que vislumbra que el pago fue realizado directamente por tal firma y no hay otro instrumento que sirva para demostrar lo contrario.

Que estas no son las únicas contradicciones que se evidencian, nótese que en el resumen del BBVA se consigna que el 30/4/2004 se hizo un depósito de \$. mientras que la actora en su escrito recursivo (fs. 22vta. segundo párrafo) dice que como consecuencia de la medida cautelar favorable a Distritel S.A. se devolvió el dinero inmovilizado por el "corralito financiero" y se efectuó un depósito en la cuenta del recurrente de esa entidad bancaria por la "suma de \$.". Además de la diferencia entre las sumas indicadas -la depositada y la señalada por la actora-, también se da que la suma total de los honorarios que dice haber cobrado él y los otros dos profesionales tampoco coincide con ninguno de los dos montos referidos, ni siquiera adicionando los \$. que dice haber reintegrado al Sr. Jorge González, en su carácter de Presidente de la firma, por tratarse de un depósito en exceso, circunstancia que no ha sido demostrada en autos. Que, a todo ello se agrega que de la planilla confeccionada por la inspección a fs. 15 de las actuaciones se detalla que el recurrente habría emitido tres recibos a nombre de la firma Distritel, el primero con fecha 5/5/2003 por \$ 11.978,60, es decir casi un año antes del depósito realizado en la cuenta del BBVA Banco Francés examinada; el 24/11/2004 también por \$. y con fecha 2/6/2006 por \$., cuyas sumas tampoco coinciden con los

honorarios que dice haber pactado verbalmente con la sociedad mencionada, información ésta que fue exhibida por el propio recurrente durante la fiscalización y sobre la que no ha formulado explicación alguna, lo que dificulta aún más tratar de entender el origen de los depósitos detectados por el ente fiscal y que motivó su exclusión del régimen de monotributo y la consecuente determinación del impuesto al valor agregado.

Que los fundamentos expuestos en el escrito de apelación son una copia de los expresado en oportunidad de contestar la vista en sede fiscal, lo mismo que las probanzas que resultan ser idénticas, sin acercar mayores datos o elementos que pudieran servir para desvirtuar el criterio fiscal, a lo que se agrega que en esta instancia no produjo prueba alguna, dándose por decaído el derecho a producirla conforme fue decidido a fs. 56 punto 1º) y 60 de autos.

En tal sentido debe precisarse que, conforme lo establecido por el art. 11 de la ley de procedimiento tributario el propio responsable debe presentar la declaración jurada, es decir que la iniciativa y cumplimiento es atribuida por la ley al contribuyente, no sólo por el alto contenido cívico de la autoimposición que dicho tributo comporta, sino por el hecho de tratarse de uno de los sistemas más idóneos, dado el tamaño del universo de sujetos pasivos y la índole, de estricto conocimiento personal, de los datos de hecho que son relevantes para la correcta liquidación. El rol de la administración, además de facilitar ese cumplimiento, es el de control posterior. Debe esperar a que el contribuyente cumpla y luego verificar que lo ha hecho correctamente, a cuyo efecto la declaración, en tanto se encuentre respaldada por los comprobantes exigibles, goza de presunción de veracidad (cfr. García Mullin, Roque: Derecho Fiscal T. XXXVIII, pág. 495).

Esta distribución de cometidos apareja tanto un problema cronológico como de posibilidades de averiguación. Para contemplar este aspecto, las normas exigen que simultáneamente con su gestión el contribuyente vaya dejando rastros ostensibles de su operatoria: que se inscriba en registros, 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, op. cit.).

Si bien la recurrente no tiene obligación de llevar libros contables, no es menos cierto que al manejar dinero de terceros en cuentas a nombre propio, se impone conservar las debidas constancias, ello es necesario, no sólo por mantener un orden en las cuentas sino también para posibilitar a los organismos de control sus movimientos financieros, aspecto que desde una mira procesal no puede depender de simples manifestaciones o testimonios. Que debe tenerse en cuenta la ausencia de aquellos rastros ostensibles de su operatoria a que se refiere la cita doctrinaria, en que ha incurrido la apelante, dada por la falta de comprobantes o la de anotaciones, basadas en las copias de los instrumentos emitidos y/o recibidos y sobre las anomalías constatadas resulta atinado recrear doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que expresa: "El cumplimiento de los extremos formales en materia fiscal constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado" ("Buombicci, Neli Adela", fallo del 8/6/93, Impuestos, Tº LI-B, pág. 1495).

Que las circunstancias expuestas hacen aplicable a la cuestión planteada el temperamento reiteradamente sustentado en diversos precedentes jurisprudenciales, en los cuales no cabe presumir arbitrariedad del criterio técnico en que se fundó la determinación, puesto que si 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, así como que al contribuyente que impugna las liquidaciones hechas con la intervención de un inspector de la entidad recaudadora, le corresponde probar fehacientemente los errores que les atribuye (cfr. jurisprudencia de la Cámara Federal del 23/2/71 "General Electric Argentina S.A."; del 16/3/71 "Sucesores de Rosendo Soñora"; del 9/8/71 "Alonso, Alfredo D." y del 30/5/94 en "Distribuidora Villarino s/apel.IVA", Exp. 4506-I, fallo de la Sala A de este Tribunal, que he integrado como vocal subrogante).

Por lo expuesto y no pudiendo desvirtuar el recurrente con las probanzas arrimadas el criterio fiscal, cabe confirmar la determinación del impuesto al valor agregado apelada en autos.

VI - 1.-En cuanto a los intereses resarcitorios intimados, teniendo en cuenta que fueron liquidados observando las normas legales vigentes, procede disponer su confirmación.

2.- Respecto de la multa aplicada, si bien la actora invoca en su defensa la falta de elemento subjetivo, la ausencia de culpa debe ser probada toda vez que haber incurrido en un error de hecho o de derecho es causal de absolución si el mismo es excusable, sin que se adviertan en la presentación efectuada elementos que inulifiquen una dispensa a dicha sanción, por lo que corresponde disponer su confirmación.

VII - Que por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, imponiéndose las costas a cargo de la vencida.

La Dra. Adorno dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Del resultado de la votación,

SE RESUELVE:

Confirmar la resolución atacada en todas sus partes, con costas a la vencida.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite de conformidad con lo previsto por el art. 59 del Reglamento de Procedimiento de este Tribunal.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Sergio P. Brodsky
Vocal

Adriana Adorno
Vocal

Ante mí:

Edith Viviana Gómez
Secretaria letrada

Texto Completo