

PROCEDIMIENTO. DETERMINACIÓN DE OFICIO. PRESUNCIONES. INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. APORTES IRREVOCABLES. PRUEBA

PARTE/S:	Millaqueo SA (TF 39788-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo
TRIBUNAL:	Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.
SALA:	I
FECHA:	26/12/2019
JURISDICCIÓN	Nacional

Buenos Aires, 26 de diciembre de 2019.-

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- A fs. 278/283 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, con costas, la resolución n° 48/2014, emitida por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata de la AFIP - DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los ejercicios 2008, 2010 y 2011, se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente al 70% del gravamen presuntamente omitido, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias).

II.- Para así decidir señaló que de las constancias de la causa se advierte que la actividad de la actora encuentra su financiamiento en los aportes irrevocables efectuados por sus integrantes, sobre los que no existe prueba que respalde la titularidad de los fondos en cabeza de los aportantes -la señora Mazzuchelli y la sociedad Lekibel Inversora SA-, ni su efectiva entrega, como así tampoco la documentación societaria y/o de los organismos de contralor que respalde la operatoria mencionada.

Por lo tanto, los bienes del activo carecían de fuentes de financiación, razón por la cual corresponde dispensar a los inmuebles, a los rodados adquiridos y a los plazos fijos constituidos el tratamiento de un incremento patrimonial no justificado, en los términos del art. 18, inc. f), de la ley 11.683.

En efecto, del examen de los elementos de prueba no se logró acreditar el nexo de vinculación entre el origen de los aportes de capital y la adquisición de los activos.

Así pues, indicó que:

(i) La actora manifestó ante la inspección actuante que no exhibía libros rubricados, ni balances por "no hallarse registraciones", motivo por el cual no pueden considerarse los datos obrantes en los Estados Contables aportados.

(ii) El profesional que certificó los Estados Contables de Millaqueo SA y Lekibel Inversora SA informó que sólo existe una constatación de la transcripción de dichos documentos en el Libro de Inventario y Balance, los cuales surgen de las registraciones en el Libro Diario y precisó que no se encuentran auditados, por lo que el actuante carece de elementos válidos y suficientes para formular un juicio técnico que permita respaldar su aseveraciones.

(iii) El peritaje contable no arrojó mayores precisiones. Los especialistas se limitaron a informar sobre las registraciones de los aportes que surgen de los Libros Diario General e Inventario y Balances, sin realizar mención a la documentación que respalda los aportes.

(iv) El mero registro contable de entrada de dinero no justifica la existencia efectiva de los aportes que la actora invoca, ya que al carecer de los comprobantes respaldatorios las registraciones carecen de sinceridad.

(v) No se probó el ingreso de los aportes recibidos, máxime cuando de la contabilidad de la actora, como de lo indicado por la parte en sede administrativa, la firma carece de cuentas contables. Los aportes recibidos de Lekibel Inversora SA de su casa matriz en Uruguay debieron cumplir con las disposiciones de encaje bancario, previstas en las comunicaciones del BCRA, no obstante lo cual, y más allá de sus interpretaciones, no acreditó que se encontrara exceptuada de formalizar dichos encajes.

(vi) No resultan hábiles para refutar el criterio fiscal las copias de las Actas de Directorio, Actas de Asamblea, Libro Registro de Accionista y Libros de Representantes, certificadas por escribano público. Tal certificación sólo refiere a que son fieles a los originales a la vista, pero de ninguna manera dan fe sobre su contenido ni sobre las firmas allí estampadas, lo que impide concluir que tales instrumentos resulten fehacientes para avalar el origen de los aportes.

III.- Disconforme, la actora interpuso a fs. 294/vta. recurso de apelación, fundado a fs. 301/312 y contestado a fs. 314/322 vta.

Señaló que en oportunidad de contestar la vista en sede administrativa acompañó la documentación que acredita debidamente que los fondos necesarios para adquirir los bienes y realizar las inversiones provenían de aportes irrevocables de sus accionistas y, por lo tanto, el Fisco Nacional no se encontraba habilitado para estimar la materia imponible.

Insistió en que, tanto de las registraciones contables de la actora como de su accionista Lekibel Inversora SA -sucursal argentina-, surge el origen y el destino de los fondos aportados, sin que el Fisco Nacional haya realizado una verificación de la empresa que le permita cuestionar su contabilidad.

Igual conclusión desarrolló con relación a los aportes realizados por la socia Mazzuchelli cuyas declaraciones juradas correspondientes al impuesto a las ganancias y a los bienes personales exteriorizó la tenencia de dinero en efectivo en los períodos fiscales 2006 al 2012, y, por lo tanto, que contaba con fondos suficientes para realizar los aportes a la sociedad. Dichas declaraciones no fueron cuestionadas por el Fisco Nacional.

Se quejó de que el Tribunal Fiscal desconoció sin sustento alguno la documentación aportada. No tuvo en cuenta que en sede administrativa se acompañaron los Estados Contables firmados por contador público y los asientos contables en los libros rubricados.

Finalmente, se agravió de la descalificación sin fundamento jurídico de las actas certificadas por escribano público que dan cuenta de las decisiones societarias, cuyas copias simples fueron puestas a disposición en sede administrativa y no merecieron reparos.

IV.- A fs. 286/vta. la actora apeló los honorarios regulados a fs. 285 a favor de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por considerarlos elevados.

V.- De las actuaciones administrativas surge que la presente causa se originó con la fiscalización llevada a cabo por el Fisco Nacional tendiente a verificar el cumplimiento dado por la contribuyente a las obligaciones relativas al impuesto a las ganancias, impuesto a la ganancia mínima presunta e impuesto sobre los bienes personales -acciones y participaciones societarias-, correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011.

La actora es una persona jurídica cuya actividad declarada ante el Fisco Nacional es "servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados", cuyo cierre de ejercicio opera el 30 de junio de cada año.

La fiscalización actuante detectó de sus bases de datos que la firma Millaqueo SA: (i) presenta la CUIT inactiva, (ii) no presentó declaraciones juradas, (iii) sus integrantes son la señora Mabel Noemí Mazzuchelli -que desempeña el cargo de presidente- y la firma Lekibel Inversora SA -accionista-, (iv) la firma Lekibel es sucursal de una empresa del exterior -radicada en Montevideo, República Oriental del Uruguay-, con domicilio en el país en la localidad de Burzaco, que según la base de datos del organismo se releva como "desconocido - inexistente", (v) es integrante de la firma Lekibel, siendo la administradora de la clave fiscal la señora Mazzuchelli, (vi) no tiene autorización de impresión de facturas, (vii) no declara personal en relación de dependencia, (viii) es titular de cuatro inmuebles adquiridos en los años 2010 y 2011, de dos vehículos de lujo adquiridos en idénticos períodos, y de plazos fijos constituidos en entidades financieras.

La auditoría solicitó a la actora que brinde detalle de la actividad desarrolla, presente los libros contables rubricados, libros auxiliares de ventas y compras con su documental de respaldo, copias de los balances por los ejercicios cerrados entre 2008, 2009 y 2010 y la documentación que respalde el origen de los fondos utilizados para la adquisición de los bienes registrables.

La requerida aportó copia del contrato social, de las escrituras de adquisición de los inmuebles respectivos, de las facturas de compras de los automotores, papel de trabajo con el origen de los fondos utilizados en las inversiones, borrador de los balances, resumen de movimientos de la sociedad y detalle de las colocaciones a plazo fijo en el Banco Galicia.

La inspección detectó que los integrantes de la sociedad actora efectúan aportes con carácter de irrevocables, razón por la que solicitó se aporte la documentación que acredita la titularidad de los fondos en cabeza de los aportantes, la entrega de los fondos, actas de acuerdo y aprobación del directorio de la operación realizada. Asimismo, reiteró que se exhiban los libros contables que no fueron acompañados oportunamente.

Por otra parte, se requirió a la firma Lekibel Inversora SA para que ponga a disposición los libros societarios y estados contables correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 donde consten las registraciones de los aportes efectuados a favor de la actora, así como toda la documentación contable y societaria correspondiente, requerimiento que no fue cumplido.

Con posterioridad se presentó el Cdor. Oscar Albores, en su carácter de autorizado de la firma actora, a los efectos de brindar respuesta a lo solicitado. En tal sentido, manifestó que no tiene confeccionada documentación que pueda dar cumplimiento a lo requerido por la fiscalización. Informó que los libros contables no se encuentran en el domicilio social, sino en la ciudad de San Carlos de Bariloche -donde tiene su domicilio fiscal la presidenta de la firma-, por lo que solicitó un plazo adicional para su presentación. Respecto de los aportes realizados por los accionistas, indicó que no resulta posible acreditar su recepción, por no poseer la contribuyente cuentas bancarias.

En base a la documentación recolectada, la inspección actuante concluyó que las inversiones realizadas tienen su fuente de financiamiento en los aportes irrevocables efectuados por los dos integrantes de la sociedad. No obstante lo cual, la fiscalizada no aportó elementos de prueba sobre la titularidad de los fondos de los aportantes, la aprobación por parte del directorio de la sociedad y su posterior conformidad por la autoridad de aplicación.

Ante ello, consideró que los activos de la actora carecen de fuente de financiación por lo que corresponde dispensarle el tratamiento de incremento patrimonial no justificado, de acuerdo a las previsiones del art. 18, inc. f), de la ley 11.683.

En consecuencia, se corrió vista a la contribuyente para que formule su descargo y ofrezca las pruebas que considere conducentes. Derecho que ejerció oportunamente.

Finalmente, el Fisco Nacional emitió la resolución determinativa n° 48/2014 aquí impugnada.

VI.- En los términos en que quedó reseñada la causa, cabe aclarar que la actora se agravia de la interpretación de los hechos y la valoración de la prueba realizada por el Tribunal Fiscal.

Sobre el punto, debe señalarse que el análisis de tales extremos no remite a la interpretación de las normas aplicables a la especie, sino a la ponderación de cuestiones de hecho y prueba, por lo que de conformidad con lo establecido en el art. 86 de la ley 11.683, corresponde estar, en principio, a lo decidido por el Tribunal Fiscal. Por lo tanto, si bien no se trata de una regla absoluta y, por consiguiente, la cámara debe apartarse de las conclusiones del "organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas" (Fallos: 326:2987), tal situación dista de manifestarse en el caso de autos.

En efecto, la cuestión en análisis se centra en determinar la procedencia del ajuste en el impuesto y los periodos de marras con sustento en la aplicación de la presunción contenida en el inciso f) del art. 18 de la ley de 11.683, por considerar sin respaldo documental suficiente la titularidad de los aportes irrevocables realizados por los inversionistas.

En consecuencia, la prueba tendiente a comprobar la vinculación entre los aportes y las inversiones realizadas deber ser particularmente indudable. En suma, es necesario, y preponderante, que se demuestre la secuencia completa de la capitalización llevada a cabo (esta sala, causa "Provintel SRL", pronunciamiento del 18 de junio de 2015, y sus citas).

VII.- De la estimación de la prueba realizada por el Tribunal Fiscal de la Nación no fue posible establecer la titularidad de los fondos, que los aportes hayan sido efectivamente integrados, que surjan de un acuerdo escrito entre el aportante y el órgano de administración de la sociedad y, finalmente, que hayan sido aprobados por la asamblea de accionistas.

La recurrente insiste en que los aportes irrevocables se encuentran registrados. Sin embargo, no debe soslayarse que las registraciones no cuentan con la documentación que respalda la capitalización. Tampoco se acreditó el origen de los fondos en cabeza de los aportantes ni su efectiva recepción por parte de la actora.

Los Estados Contables acompañados por la actora no fueron auditados por profesional competente. El contador certificante se limitó a referenciar que los mismos se encuentran transcritos al Libro Inventario y Balances. En consecuencia, los datos allí reflejados no fueron objeto de constatación con la documentación que respalde los asientos de los libros contables.

Es claro, pues, que los Estados Contables reflejan una formalidad extrínseca y/o aparente, pero las registraciones carecen de sinceridad y no tienen virtualidad para derribar el criterio fiscal.

Por ello, no resultan atendibles los dichos de la actora en oportunidad de impugnar el informe del perito contador propuesto por el Fisco Nacional y que retoma en esta instancia, en cuanto sostuvo que la documentación respaldatoria nunca fue solicitada por el especialista. Así es pues, dado que esos elementos le fueron insistentemente solicitados por la inspección actuante a lo largo del procedimiento administrativo y el requerimiento nunca fue cumplido, además, de que el propio autorizado de la actora manifestó la imposibilidad de aportarlos en atención a la carencia de libros rubricados, balances y registraciones (v. fs. 36 de las actuaciones n° 11826-81-2013).

Las declaraciones juradas rectificativas presentadas por la señora Muzzachelli, con el objeto de acreditar la tenencia de los fondos aportados, tampoco resultaron determinantes para revocar el ajuste fiscal. Ciertamente, y además de que todas fueron presentadas el 29 de agosto de 2013, es decir, después de iniciada la fiscalización en un claro intento de encadenar la prueba a sus dichos, no dan cuenta de la existencia fáctica de los datos allí exteriorizados, nuevamente, por carecer de la documentación respaldatoria.

Idéntica apreciación correspondió a los Estados Contables de la firma Lekibel Inversora SA. Es que éstos tampoco fueron auditados por profesional competente y, en consecuencia, no se pudo constatar sus registraciones con la documentación correspondiente.

Por otra parte, también fracasó la actora en la tarea de acreditar la efectiva recepción de los fondos aportados. Sobre el punto, cabe destacar las propias manifestaciones del autorizado por la firma actora quien informó el inconveniente de probar la traslación de capital inyectado por carecer la firma actora de cuentas bancarias, lo que impide inferir la materialidad de los hechos invocados. Ello, amén de no aportar claridad sobre la operatoria efectuada, resulta llamativamente contraria a los usos y costumbre, máxime teniendo en cuenta la magnitud de los montos involucrados.

Finalmente, no debe soslayarse que las actas societarias, debidamente legalizadas por notario público, otorgan a las manifestaciones allí vertidas, valor formal pero no material, toda vez que si bien dan cuenta de la línea de crédito acordada por las partes, no resultan suficientes para tener por acreditada la veracidad de los aportes allí indicados. Es que dichos elementos no resultan satisfactorios para probar la existencia física y real del dinero, ni su desplazamiento de manos del acreedor a la sociedad actora, habida cuenta de que el funcionario certificante no puede dar fe de la

efectiva realización de los hechos que se intentan acreditar ("Badial SA", pronunciamiento del 3 de febrero de 2015 y sus citas).

Por lo tanto, atento la carencia de elementos que permitan determinar fehacientemente la materia imponible, la estimación realizada por el Fisco Nacional sobre su existencia y magnitud resulta razonable.

En virtud de ello, corresponde rechazar el recurso interpuesto por la actora y confirmar el pronunciamiento de fs. 278/283 en cuanto fue materia de agravios, con costas (art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). ASÍ SE DECIDE.

VIII.- En lo atiente al recurso de apelación interpuesto por "elevados" a fs. 286/vta. contra los honorarios establecidos en el auto regulatorio de fs. 285; y, teniendo en cuenta la naturaleza del proceso, su monto -para lo que cabe estar a las sumas que en concepto de impuesto, intereses y multa fuera cuestionado-, las tres etapas procesales cumplidas, el mérito, la calidad y la extensión de la labor efectuada a la luz del resultado obtenido, corresponde CONFIRMAR en la suma de PESOS CIENTO OCHENTA Y CINCO MIL SESENTA Y SIETE (\$185.067) y en la suma de PESOS SETENTA Y CUATRO MIL VEINTISIETE (\$74.027) los honorarios regulados conjuntamente a los profesionales que ejercieron la dirección letrada y la representación legal, respectivamente, de la parte demandada por las tareas desarrolladas en la primera y la segunda etapa procesal de la instancia anterior (arts. 9, 7, 19, 37, 38 y demás c.c. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432).

Asimismo, corresponde FIJAR en 63,7 UMAS -equivalente a PESOS CIENTO OCHENTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y SIETE (\$184.857), de conformidad con los valores establecidos en la Ac. CSJN n° 30/2019- y en 25,48 UMAS -equivalente a PESOS SETENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y TRES (\$73.943), según los valores establecidos en la Ac. CSJN n° 30/2019 - conjuntamente a los profesionales que ejercieron la dirección letrada y representación legal, respectivamente, de la parte demandada por las tareas desarrolladas en la tercera etapa de la instancia anterior (arts. 16, 20, 21, 29 y demás c.c. de la ley 27.423).

Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, se fijan en 53,53 UMAS -equivalente a PESOS CIENTO CINCUENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS SESENTA Y OCHO (\$155.368), de conformidad con lo establecido en la Ac. CSJN n° 30/2019- los emolumentos a favor de la dirección letrada y representación legal de la parte demandada por la tarea cumplida (v. fs. 314/322 vta.) ante esta alzada (art. 30 y demás c.c. de la ley 27.423). ASÍ TAMBIÉN SE DECIDE.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 26/12/2019

Alta en sistema: 27/12/2019

Firmado por: DRA. DO PICO - DRA. HEILAND - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - - H. GERDING
SECRETARIO