

Buenos Aires, 17 de marzo de 2009

Vistos los autos: "Bellizi. Jorge Héctor (TF 9871-I) y otro c/ DGI".

Considerando:

1°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó las resoluciones por las cuales la Dirección General Impositiva determinó de oficio el impuesto al valor agregado de la sociedad de hecho integrada por Jorge y Omar Bellizi por los períodos fiscales correspondientes a los años 1981, 1982, 1983 y 1984, así como el impuesto a las ganancias de los períodos 1981, 1982 y 1983 correspondiente a los miembros de esa sociedad y, adicionalmente, el impuesto de emergencia a las ganancias del año 1983.

2°) Que el mencionado tribunal señaló que la totalidad de las aludidas determinaciones se fundan en la presunción, elaborada sobre la compulsión de las cuentas corrientes bancarias de la firma y sus integrantes, que llevó al organismo recaudador a concluir que existieron operaciones de venta gravadas con el impuesto al valor agregado —que no fueron exteriorizadas— con sus correlativas consecuencias en el impuesto a las ganancias de los componentes de la sociedad de hecho. Para dejar sin efecto tales actos, el Tribunal Fiscal de la Nación puso de relieve que los métodos presuntivos para la determinación de tributos son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la administración para que pueda cumplir sus objetivos, en los casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias o documentación que no resulte fehaciente, deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible.

3°) Que en ese orden de ideas expresó que no puede ser tratado de igual forma el contribuyente que no posee do-

cumentación, estando obligado a ello, que el que no debe, por la actividad desarrollada, tener organizadas sus registraciones en forma comercial. Y en ese sentido, el tribunal advirtió que, en casos como el de autos, en que el contribuyente es una sociedad de hecho, tal procedimiento de determinación debió ser seguido con suma prudencia, evitando irregularidades y arbitrariedades, máxime si el conjunto de la situación tributaria del contribuyente no resultó cuestionado por el Fisco.

4°) Que en tales circunstancias, consideró que el método determinativo llevado a cabo por la administración tributaria mediante la utilización indiciaria de las cuentas bancarias tuvo graves defectos y condujo a resultados manifiestamente irrazonables, máxime si varias aristas del contexto tributario del actor fueron tenidas por veraces por el organismo recaudador. Al respecto, señaló que del peritaje contable surge que el monto de compras manifestado por el contribuyente en su declaración jurada guarda correspondencia con el verificado y utilizado por el Fisco Nacional en su estimación de oficio, pero que en ésta se ignora la verosimilitud del índice de rotación de inventarios —examinado en el peritaje— entendiéndose por tal el número de veces que las diversas partidas del rubro "bienes de cambio" se reemplazan durante un período determinado. Al respecto puso de relieve que se observan dispersiones en el débito fiscal —entre las declaraciones juradas y la determinación de oficio— que llevarían "a una rotación de stock insólita para la actividad del recurrente e incompatible con el crédito fiscal por compras, tomado por el propio Fisco Nacional como cierto" (fs. 1014). También tuvo presente que el peritaje contable confirmó una concordancia "muy aceptable" entre las operaciones declaradas y lo registrado, a pesar de las observaciones realizadas por

el Fisco Nacional.

5°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó tal sentencia.

Para decidir en el sentido indicado, y tras puntualizar —con apoyo en lo dispuesto por el art. 86, inc. b, de la ley 11.683— que las cuestiones de hecho y prueba son ajenas, en principio al recurso autorizado por esa ley contra las sentencias del Tribunal Fiscal, consideró que los agravios del organismo recaudador traslucían tan sólo una mera discrepancia con la decisión recurrida en cuanto a la valoración de los extremos fácticos del proceso, sin aportar elementos concretos que permitieran desvirtuar las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional.

Sin perjuicio de ello, manifestó su coincidencia con los fundamentos expuestos en la sentencia del Tribunal Fiscal, los que hizo propios y a los que se remitió por razones de brevedad.

6°) Que contra lo así resuelto, la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 1154/1154 vta.), que fue concedido a fs. 1156. El memorial de agravios obra a fs. 1164/1179 vta. y su contestación por la actora a fs. 1182/1186. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que se dirige contra una sentencia definitiva dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inc 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

7°) Que en primer lugar corresponde poner de relieve que el art. 86, inc. b, de la ley 11.683 otorga carácter

limitado a la revisión de la cámara y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985). Si bien no se trata de una regla absoluta y, por consiguiente, la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas (Fallos: 326:2987, considerando 9°), tal situación dista de presentarse en el caso de autos.

8°) Que, en efecto, la cuestión central planteada en la presente causa radica en establecer si resulta apta para justificar un ajuste en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias, la estimación de la materia imponible efectuada por el organismo recaudador calculada sobre la base de los datos de las cuentas bancarias de la actora, tomados como indicios de ventas no declaradas. Dicho punto fue resuelto por el Tribunal Fiscal con apoyo en el material probatorio reunido en la causa, y sobre la base de atinadas consideraciones en cuanto al modo en que deben ser apreciados los indicios a los fines de reconstruir válidamente la materia imponible. En tales circunstancias, no resulta objetable que el a quo haya concluido que los argumentos expresados por el organismo recaudador ante esa alzada en el memorial de agravios de fs. 1040/1047 eran insuficientes para dar acceso a una instancia ordinaria que hiciera posible apartarse de las conclusiones a las que había llegado el Tribunal Fiscal al ponderar la prueba reunida en la causa.

9°) Que al respecto cabe señalar que los agravios del ente recaudador se centran en sostener que la carga probatoria en el caso debió ser soportada por quien niega la aplicación de las presunciones legales establecidas en el art. 18 de la ley 11.683 (t.o en 1978 y sus modificaciones), sin refutar las consideraciones efectuadas por el Tribunal Fiscal de la

Nación, que lo llevaron a descalificar la determinación de oficio por considerar que esta se había aferrado únicamente al indicio de las cuentas bancarias "sin dotarlo, a su vez, de un esquema probatorio u otros elementos complementarios que puedan robustecer su empleo legítimo y la razonabilidad de sus conclusiones en materia de impuesto omitido", situación en la cual, "si el indicio utilizado, no guarda una relación de razonabilidad con las circunstancias presentes en el caso, no se verifica la inversión de la carga probatoria, la que continúa en cabeza de la Administración Fiscal" (fs. 1013 vta.).

10) Que ello es así máxime si se tiene en cuenta que los actos del organismo recaudador impugnados en la presente causa son anteriores a que, mediante la incorporación del inc. g del art. 18 de la ley 11.683 —dispuesta por la ley 25.795, cuyo texto luego fue modificado por la ley 26.044— se estableciera 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 y en el impuesto al valor agregado. En tales circunstancias, los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos elaborados sobre la base de esa norma (confr. especialmente fs. 1172/1173), resultan inatendibles pues su aplicación en el caso de autos importaría una clara afectación del derecho de defensa en juicio del contribuyente.

11) Que en efecto, la presente causa debe juzgarse según el texto del art. 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, que, como tal, requería de su complementación

y lógica coordinación con otros elementos probatorios para permitir llegar a un resultado que sea la razonada derivación de ellos, a los fines de una estimación válida de la materia imponible, tal como con acierto lo señaló el Tribunal Fiscal.

Por ello, se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

Interpuso el recurso ordinario de apelación: **la AFIP - DGI**, representado por la Dra. **Natalia M. De Simone**, con el patrocinio letrado de la Dra. **María Gabriela Mosqueira**.

Contestó el traslado: **Omar Oscar Bellizi**, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. **José A. Díaz Ortiz**.

Tribunal de origen: **Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.