

Impuesto Al Valor Agregado Determinacion De Oficio Presunciones

JURISPRUDENCIA

Impuesto al Valor Agregado. Determinación de oficio. Presunciones

Se ajusta la determinación del impuesto al valor agregado efectuada por el organismo fiscal, puesto que la firma actora no aportó elementos que permitan demostrar que el incremento patrimonial provenía de operaciones distintas y ajenas a su actividad comercial. Buenos Aires, 16 de julio de 2015. JML.- Y VISTOS; CONSIDERANDO: I. Que el Tribunal Fiscal de la Nación: (i) dejó sin efecto la resolución n° 218/2005, dictada por la división revisión y recursos de la dirección regional Rosario I de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), por medio de la cual se determinó, de oficio, el impuesto al valor agregado (IVA) por los períodos 02/2001 a 08/2001 de Ariston SA y se aplicó una multa en los términos de los artículos 46 y 47, inciso a), de la ley 11.683; y (ii) confirmó la resolución n° 219/2005 de aquel organismo en cuanto determinó, también de oficio, el impuesto a las ganancias (IG) por el período fiscal 2001 (fs. 1083/1089). Las costas fueron distribuidas según los respectivos vencimientos. II. Que para decidir de esa manera, relativamente a la resolución determinativa del IG, el Tribunal Fiscal consideró: (i) esa determinación fue practicada con fundamento en la presunción establecida en el artículo 18, inciso f), de la ley 11.683 -incremento patrimonial no justificado-; (ii) toda determinación sobre base presunta debe reposar sobre ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de diversas circunstancias correlativas y concordantes que, examinadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados y que permitan llegar al resultado que ?probabilísticamente? se acerque más a la real magnitud del hecho imponible; (iii) en esta materia la carga probatoria recae sobre el contribuyente; (iv) la firma actora no acompañó prueba que justifique la causa u origen de los fondos, la titularidad de la acreedora de la cuenta bancaria de giro y la solvencia económica financiera a partir de la supuesta venta de un inmueble en el año 1999; sólo agregó una mera ?declaración estimada del vendedor? que resulta insuficiente a efectos de probar la operación impugnada por el Fisco Nacional; Relativamente a la resolución determinativa del IVA, sostuvo que: (i) el Fisco Nacional verificó los créditos y débitos fiscales declarados en las declaraciones juradas del IVA por los períodos 02/2001 al 08/2001 con lo consignado en los ?libros IVA Compras y Ventas? por dichos períodos y no halló ninguna anomalía; tampoco se encontraron deficiencias en los comprobantes de gastos y compras aportados por la firma actora; (ii) en función de lo informado en el IG, el ajuste por incremento patrimonial no justificado, fue trasladado a ingresos gravados con IVA en forma automática; esa concatenación determinativa no puede ser automática y debe atender a las particulares situaciones de cada uno de los contribuyentes, de modo que suponer, sin más, que todo incremento patrimonial se debe a ventas omitidas del período fiscalizado puede resultar en un caso de arbitrariedad; (iii) la aplicación automática de la presunción prescripta por la ley 11.683 cede ante aquellos supuestos en que el ajuste impositivo resulte de una inducción sin fundamento, cuya lógica jurídica no guarda relación con el negocio jurídico cuyas operaciones han sido sujetas a gravamen -teniendo como base el incremento patrimonial - en el que su utilización entraría en contradicción con la realidad de la operación que se intente dirimir; (iv) el artículo 18, inciso f), 2° párrafo, de la ley 11.683 exhibe, con relación al tratamiento a otorgar por el Fisco Nacional a los incrementos patrimoniales carentes de respaldo, una justificación que sólo provee un conjunto de pautas regladas para la cuantificación del ajuste en IVA y lejos está de constituir un soporte para desentenderse de brindar una justificación racional para predicar la existencia de ventas omitidas. III. Que esa decisión fue apelada por la firma actora (fs. 1092) y por el Fisco Nacional (fs. 1094); ambos fundaron sus recursos (fs. 1096/1102 y 1105/1108) y presentaron sus réplicas (fs. 1127/1134 y 1122/1126). La parte actora también apeló las regulaciones de honorarios practicadas en favor de los letrados del Fisco Nacional y del perito contador que intervino en la causa (fs. 1116). IV. Que los agravios de la firma actora pueden sintetizarse en que: (i) la sentencia es arbitraria dado que el Tribunal Fiscal no tuvo en cuenta circunstancias fácticas y pruebas pertinentes para la solución del caso; (ii) dichas pruebas son idóneas para acreditar la existencia, magnitud y modalidad de los préstamos impugnados, aun cuando éstos no se encuentren instrumentados en documentos con fecha cierta; (iii) la declaración testimonial prestada por la acreedora Bessy Xepoleas es determinante a esos fines; (iv) con arreglo al inciso a) de la circular DGI n° 264/1949, ante la imposibilidad de probar el origen de los fondos provenientes del exterior como préstamos, se los considerará, no obstante, como probados siempre que el ingreso sea corroborado mediante determinadas formas de prueba previstas en dicha norma administrativa, tales como inversiones efectuadas por el contribuyente a poco tiempo de su ingreso al país, siempre que con anterioridad no hubiera desarrollado actividades que pudieran atribuirse como enriquecimiento o aumento de capital; (v) las inversiones que -según dice- realizó con el dinero prestado fueron corroboradas en el peritaje y ese extremo no fue ponderado por el Tribunal Fiscal, que incurrió en un supuesto de error y arbitrariedad en la apreciación de los hechos. V. Que el Fisco Nacional

trae los siguientes agravios: (i) la apreciación del Tribunal Fiscal relativa a la determinación del IVA es arbitraria en tanto dejó de lado la presunción contenida en el artículo 18, inciso f), de la ley 11.683, según la cual se encuentra a cargo del contribuyente la carga de aportar las pruebas que desvirtúen su criterio; (ii) dicha norma prevé que podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, que los incrementos patrimoniales no justificados, representan -en el impuesto al valor agregado- montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente; (iii) la firma actora no aportó ningún elemento idóneo para desvirtuar la presunción legal. VI. Que, en lo atinente a los agravios que exhibe la firma actora, debe ponerse de relieve, como se vio al reseñar los fundamentos que expuso el Tribunal Fiscal en su decisión, que ellos involucran aspectos de hecho y prueba y, por tanto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 86, inciso b), de la ley 11.683, en los recursos de revisión y apelación deducidos contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos y sanciones, esta cámara resolverá el asunto dando por válidas las conclusiones sobre los hechos probados, salvo que las circunstancias de la causa permitan verificar un error en la apreciación que hizo la sentencia de los hechos (esta sala, causa ?Contenidos SA (TF 25.199-I) c/ DGI?, pronunciamiento del 7 de octubre de 2014, entre otras). El plano sustancial de esta causa consiste en determinar si el ajuste realizado en el IG por el Fisco Nacional, como consecuencia de la impugnación realizada sobre el pasivo contraído por la firma actora por haberlo considerado carente de respaldo, se ajusta a derecho en los términos del artículo 18, inciso f), de la ley 11.683. En esta materia, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que la legislación argentina no establece otras exigencias para tener por válidos los incrementos patrimoniales no justificados derivados de aportes del exterior que la acreditación de su ingreso y la individualización de los aportantes (Fallos: 316:1979) y que la prueba es determinante a efectos de justificar esos pasivos (Fallos: 334:249). Desde esa perspectiva, más allá de las formalidades que puedan exigirse en la firma de un contrato de mutuo, la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser particularmente indudable acerca del nacimiento, de las modalidades y, eventualmente, de la extinción de la deuda. Es necesario, pues, que se demuestre la secuencia completa de la operatoria pertinente (esta sala, causa ?Badial SA (TF 32.999-I) c/ DGI?, pronunciamiento del 3 de febrero de 2015). Con todo, los agravios exhibidos por la parte actora no son idóneos para demostrar, justamente, que haya habido un error en la apreciación de los hechos por parte del Tribunal Fiscal, pues el punto central de esos agravios se vincula con la falta de valoración de la prueba testimonial producida por la señora Bessy Xepoleas, quien, según afirma aquélla, habría realizado los préstamos en cuestión. No se hace cargo, tampoco, de la afirmación del Tribunal Fiscal relativa a que ?no ha aportado [...] prueba que justifique la causa u origen de los fondos [...] la solvencia económica financiera a partir de la supuesta venta de un inmueble en el año 1999. Respecto de esto último [...] lo único que aporta la actora es una mera ?declaración estimada del vendedor [...] la cual resulta insuficiente a los efectos de probar la operación impugnada?. Esa apreciación no fue controvertida en forma idónea, dado que la parte actora insiste en afirmar, sin ningún tipo de respaldo, que la justificación del origen de los fondos proviene de ?la capacidad económica financiera de la Sra. Xepoleas para efectuar el préstamo, quien bajo pena de falso testimonio declaró que los fondos provinieron de la venta de su propiedad en San Mateo, California, el 08/11/1999 [...] y exhibió el original del comprobante emitido por Old Republic Title Company por la venta? (fs. 1100). Tampoco resultan atendibles las argumentaciones que realiza sobre la base del peritaje contable, pues éstas sólo se refieren a las consideraciones efectuadas por el contador público Sergio Roldán, que obró como perito de parte. Existe, todavía, un elemento más que refuerza las conclusiones del Tribunal Fiscal: (i) los depósitos provenientes del exterior habrían sido materializados en los años 2000 y 2001; (ii) el informe de investigación de la AFIP fue suscripto el 14 de enero de 2004; y (iii) el primero de los pagos habría sido efectuado el 24 de junio de 2004 (según alega la firma actora a fs. 43 vta. y así surgiría de fs. 112 y 115). Resulta de difícil concepción dentro de la práctica comercial, por más relación afectiva que haya entre las partes -sólo fue invocada a partir de afirmaciones-, que la cancelación de un mutuo oneroso -pues la firma actora insiste en que abonó intereses-, tenga principio de ejecución sólo tres años después de la materialización de aquél. Por esas razones debe rechazarse el recurso y, por ello, confirmarse la solución adoptada por el Tribunal Fiscal. VII. Que respecto del agravio que trae el Fisco Nacional, es preciso retener que el artículo 18, inciso f), de la ley 11.683 prevé que ?f) Los incrementos patrimoniales no justificados, representan: 1) En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles. 2) En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente. El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal?. Por aplicación de esa disposición, el Fisco Nacional, al detectar el incremento patrimonial no justificado en el IG, calculó las ventas omitidas y el débito fiscal del IVA no declarado por la firma actora. De la lectura de los descargos formulados en sede administrativa, como del recurso interpuesto ante el Tribunal Fiscal, se observa que la firma actora se limitó a cuestionar el método presuntivo utilizado por la administración fiscal para estimar la materia imponible, sin fundamentos que respalden su opinión ni elementos que permitan desvirtuar la falta de sustento de las omisiones detectadas en sus declaraciones juradas. Es que en razón del indicio configurado

por la indiscutida existencia del incremento patrimonial no justificado que fue examinado en el considerando anterior y el despliegue de la contribuyente de una actividad gravada con el IVA, es indudable que incumbía a ella la carga de demostrar el error o desacierto cometido por el organismo fiscal en la estimación de la materia imponible, cuestión que, por otra parte, no ha sido despejada en las presentes actuaciones. En ese sentido, habida cuenta de que la presunción establecida en la norma impone a los contribuyentes el deber de acreditar los extremos en contrario y toda vez que la firma actora no aportó elementos que permitan demostrar que el incremento patrimonial provenía de operaciones distintas y ajenas a su actividad comercial, no cabe más que concluir en que la estimación realizada por el organismo recaudador, sobre la base de la norma aplicable y, por consiguiente, la determinación del IVA, se ajusta a derecho (ver, en un sentido similar, esta sala, causa "García, José Mariano (TF 16.092-I) c/ DGI" pronunciamiento del 4 de noviembre de 2014). Por esas razones, debe revocarse la sentencia apelada y rechazarse el recurso en lo referente a la resolución n° 218/2005.

VIII. Que en virtud de la solución expuesta en el considerando anterior toca examinar el planteo referente a que "la omisión de impuesto en el gravamen al valor agregado no puede ser juzgada en el caso como defraudación fiscal" y que, por ello, la consecuencia de esa omisión sería la imposición de una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683. Dicho planteo fue introducido en el recurso interpuesto ante el Tribunal Fiscal (55/58) pero éste, lógicamente, en virtud de que descalificó el ajuste realizado por el Fisco Nacional, no lo trató. Debe retenerse que en el artículo 46 de la ley 11.683 se establece que "El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no corresponden a la realidad, será reprimido con multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido". Asimismo, el artículo 47 de esa ley prevé que se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando, en cuanto aquí importa, "a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas. b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible". Como se vio en el considerando anterior, el elemento objetivo del tipo previsto por el primer artículo se encuentra acreditado. Con relación al elemento subjetivo, corresponde señalar que la firma actora no ofreció prueba tendiente a demostrar la falta de intencionalidad en su accionar, pues, como bien lo puso de relieve el Fisco Nacional, al dictar la resolución n° 218/2005, "las pruebas y los argumentos expuestos por ARISTON SA son coincidentes con los planteados en su defensa por el aludido impuesto a las ganancias del período 2001" (fs. 28). En dicha resolución, también dijo que "es precisamente la carencia de documentación verídica y oponible a terceros, la causa que motiva la impugnación del Fisco. No puede la [firma actora] sostener su postura cuando invoca un hecho económico que no se encuentra probado, que no fue oportunamente instrumentado y que, por ende, no otorga sustento a sus registros contables y declaraciones juradas presentadas". Valoró que esas circunstancias "no son propias de un accionar culposo, careciendo de sustento el argumentado desconocimiento y falta de voluntad de vulnerar el bien jurídico. En el caso [...] se está ante la existencia de una mayor base imponible por ventas detraídas de la tributación, que la [firma actora] desdibujó contablemente a merced a un pasivo apócrifo, carente de respaldo y por lo tanto no oponible a terceros. Dicha circunstancia no puede ser desconocida [...], poniendo en evidencia una intención meramente dolosa". Y concluyó en que, justamente, "dicho elemento -contabilidad impugnada por contener registros de un hecho económico irreal (pasivo impugnado) e inoponible a terceros- es la prueba directa y concreta de la maniobra llevada a cabo". Con todo, las afirmaciones exhibidas por la firma actora en su recurso ante el Tribunal Fiscal, dada su generalidad, no son idóneas para desvirtuar las conclusiones recién referidas.

IX. Que las costas deben ser impuestas, en ambas instancias, a cargo de la firma actora, en tanto resultó sustancialmente vencida y no se observan méritos para su dispensa (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

X. Que resulta inoficioso expedirse sobre los recursos de apelación deducidos contra las regulaciones de honorarios practicadas, pues a partir de las modificaciones dispuestas en este pronunciamiento aquéllas quedan sin efecto. Por lo expuesto, el tribunal RESUELVE: (i) desestimar los agravios de la firma actora; (ii) acoger los del Fisco Nacional y revocar parcialmente la sentencia apelada, en los términos del considerando VII; e (iii) imponer las costas en ambas instancias a cargo de la firma actora. Se deja constancia de que el doctor Carlos Manuel Grecco suscribe en la presente causa en los términos de la acordada 16/2011 de esta cámara.

Regístrese, notifíquese por secretaría mediante cédula y devuélvase. Clara María do Pico Rodolfo Eduardo Facio Carlos Manuel Grecco 003746E