

## Impuesto Al Valor Agregado Impuesto A Las Ganancias Determinacion De Oficio

### JURISPRUDENCIA

### Impuesto al valor agregado. Impuesto a las ganancias. Determinación

de oficio Se mantiene la determinación de oficio practicada en relación con el impuesto al valor agregado y al de ganancias, dadas las irregularidades de los asientos contables de la actora. Buenos Aires 18 de mayo de 2015.- Vistos y Considerando: I. Que el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar las resoluciones n°s 1087/03 y 1088/03 emitidas el 21 de julio de 2013 por la Dirección Regional Comodoro Rivadavia de la AFIP- DGI en las que se determinó de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos comprendidos entre febrero de 2000 a enero de 2002, ambos inclusive, y el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2001, respectivamente. En las dos resoluciones se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente a tres veces los gravámenes presuntamente evadidos (artículo 46 y 47 inciso b. de la ley 11.683). II. Que para decidir de ese modo consideró que: (i) en relación con el planteo de la actora relativo a la supuesta extensión indebida de la determinación respecto al IVA por los períodos febrero de 2001 a enero de 2002?, el Fisco Nacional tenía plenas facultades para proceder a la verificación de las declaraciones juradas que habían sido presentadas durante el transcurso de la inspección y en su caso determinar impuesto. El artículo 35 de la ley 11.683 confiere a la AFIP la facultad de verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos en curso?, el cumplimiento de las normas por el contribuyente. (ii) en el domicilio fiscal del sr. Carpio funcionaba, al momento de la inspección, un local de lavadero de autos donde se procedió a localizar a él y al sr. Cisneros, y manifestaron que allí realizaban tareas de limpieza de autos para el dueño del comercio y que no conocían a la firma actora; (iii) de la documentación aportada a los fines de acreditar el circuito de pago surgen diversas irregularidades en los supuestos pagos a Carpio y Cisneros; (iv) la mercadería que habría sido adquirida por Sabino Freile SA a dichos proveedores consiste en diversos electrodomésticos de primeras marcas, llamando la atención de los fiscalizadores que el aquí recurrente compre a estos proveedores productos de esas marcas, cuando también registra compras directamente a las fábricas de esos productos?; (v) el contribuyente debía recurrir a todos los medios de prueba que estuvieran a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente la veracidad de las operaciones que pretendía sostener y, sin embargo, no impulsó la producción de prueba a tales fines; (vi) los comprobantes que acercó la parte actora indican la existencia de un gran número de ventas pero no prueban las operaciones respecto de los proveedores que fueron impugnados por el Fisco; (vii) han quedado demostradas las diversas irregularidades detectadas en lo que hace al circuito de pagos de las operaciones impugnadas?; (viii) el peritaje contable -dirigido a respaldar el pasivo declarado de \$...- no es decisivo para refutar las conclusiones del ajuste practicado, por cuanto los expertos manifestaron que no existe una cuenta denominada "Caleta Olivia Automotores SA" y que en el asiento de cierre bajo la cuenta "Acreedores en cta. cte" registra una suma de \$... por la totalidad de los proveedores; (ix) no puede pasarse por alto que en su recurso de apelación la firma actora expuso que la cuenta "anticipo de proveedores" regulariza a los proveedores y en este caso a "Caleta Olivia Automotores por un monto de \$... lo que lleva el saldo del citado proveedor a \$...?; (x) tampoco resultan procedentes las deducciones de los gastos de alquileres atribuidos a la sociedad debido a que no probó que los inmuebles hayan sido utilizados por la sociedad más allá de que los contratos fueron suscriptos por el socio gerente de la firma actora; (xi) no han sido cuestionados idóneamente los presupuestos de las multas aplicadas por el Fisco. III. Que la parte actora apeló esa decisión (fs. 268) y expresó agravios (fs. 274/283) que fueron replicados por el Fisco (fs. 288/302). IV. Que en síntesis ofrece los siguientes agravios: (i) era necesario el dictado de una nueva orden de intervención que involucre los períodos que no se encontraban comprendidos en aquella orden; (ii) en virtud de la prueba aportada y, contrariamente, a lo sostenido por el Fisco surge que las relaciones negociales reflejadas en las facturas impugnadas son plenamente existentes?; (iii) el Fisco pretende trasladarle la responsabilidad de la situación fiscal de sus proveedores; (iv) los extremos invocados por el Fisco en las resoluciones cuestionadas no guardan correspondencia con los hechos verificados, de los que se desprende que las mercaderías adquiridas fueron posteriormente vendidas; (v) los peritos contadores informaron que han tenido a la vista tres comprobantes de Caleta Olivia Automotores SA, Fac. N° ... de fecha 25/04/00; Rc. Oficial N° ... de fecha 09/08/00 y Rc. Oficial N° ... de fecha 28/09/00, en virtud de los cuales claramente se puede observar que existe plena coincidencia con los montos consignados en los Asientos 27, 68 y 78 y los comprobantes del proveedor recién citado?; (vi) el hecho de que no se encuentre consignado un asiento contable que refleje la cancelación del saldo de Caleta Olivia Automotores SA no es un argumento válido que habilite la no deducción del monto en disputa?; (vii) las presunciones deben estar apoyadas en un hecho cierto y acabadamente probado. V. Que el 21 de marzo de 2001 el Jefe de la Región Comodoro Rivadavia de la AFIP emitió la orden de intervención 3914/4 en la que se dispuso que debía fiscalizarse a la firma actora en el cumplimiento de las obligaciones correspondientes a "Ganancias (último período fiscal vencido y presentado), IVA (últimos doce

períodos vencidos y presentados) y Seguridad Social (última acta de inspección a la fecha)?. El requerimiento fue notificado el 6 de abril de 2001. La firma actora, como se vio, cuestiona la fiscalización del periodo comprendido entre febrero de 2001 y enero de 2002 en el impuesto al valor agregado por cuanto -según afirma- debió dictarse una nueva orden de intervención. Debe recordarse que en el informe final de inspección -fs. 141/143 del impuesto al valor agregado; del 22 de mayo de 2002- el agente fiscal sostuvo que a la fecha de comienzo de la verificación se encontraba vencida y sin presentar la declaración jurada ?del mes 02/01 por lo que la fiscalización también abarca este último período?. Con posterioridad, el Fisco dictó la resolución 1363/02 en que se confirió vista a la firma actora de las liquidaciones practicadas en el impuesto al valor agregado de los periodos fiscales ?febrero de 2000 a enero de 2002? (artículo 1º). Es evidente, pues, que la pretensión de nulidad de la firma actora -sustentada en que debió dictarse una nueva orden de intervención que incluyera aquellos períodos no comprendidos en la primigenia orden- no puede ser admitida por cuanto desde el comienzo de las actuaciones tuvo pleno conocimiento -ver presentación de fs. 170/191- de los ejercicios comprendidos que estaban sujetos a verificación tributaria (Sala V, causa ?Carradori, Santiago Walter (TF 28626-I) c/ DGI?, pronunciamiento del 29 de abril de 2014) y no se advierte el perjuicio concreto sufrido por el contribuyente que torne aconsejable declarar la nulidad de las actuaciones (esta sala, causa ?Banca de Junín SA (TF 20181-I) c/ DGI?, pronunciamiento del 4 de septiembre de 2014).

VI. Que la recurrente sostiene -en su memorial- la existencia de las operaciones con los proveedores Roque Luis Carpio y Julio Cisneros que fueron impugnadas por el Fisco. El informe final de inspección, que fue citado por el Tribunal Fiscal de la Nación en el pronunciamiento apelado, exhibe conclusiones que, indudablemente, dan cuenta de diversas irregularidades: (i) en el domicilio fiscal de Carpio funcionaba un lavadero de autos en el que, ocasionalmente, realizaban trabajos los sres. Carpio y Cisneros que, además, negaron conocer a la firma Sabino Freile SA; (ii) no se encuentra probado el circuito de pago en tanto hay diversos cheques que fueron librados en favor de Carpio y cobrados por integrantes de la firma actora (cheque Bansud n°s ..., ..., ..., entre varios otros); (iii) otros cheques presentan firmas que deberían corresponder a la misma persona pero difieren entre sí; tampoco coincide el número de documento del beneficiario ni los domicilios allí consignados (fs. 171/183 del cuerpo anexo n° 1 denominado ?Información de Proveedores Observados?). Frente a la contundencia de los elementos que fueron recabados por la AFIP durante el trámite del expediente administrativo, y que dieron fundamento a la decisión que la parte actora cuestiona, debe señalarse que las facturas de venta dirigidas a demostrar la ?cadena de comercialización? son irrelevantes para cuestionar los fundamentos de las resoluciones impugnadas.

VII. Que debe examinarse el planteo dirigido a cuestionar el ajuste sobre el proveedor Caleta Olivia Automotores SA. El contribuyente declaró una deuda por \$... cuando de la circularización al proveedor que formuló la AFIP la aludida agencia de autos informó que la deuda alcanzaba la suma de \$ ... El argumento central de la parte actora, en este punto, gira en torno de las conclusiones del peritaje contable en la que los expertos informaron que ?a la fecha de cierre del ejercicio -31 de enero del 2001- arroja un saldo de \$..., registrado en el libro Inventario a fs. 52 inventario ...?. Allí también dijeron los expertos que las registraciones están realizadas sobre ?asientos globales? en los cuales no se encontraba detallado ningún proveedor. Por lo que no existe una cuenta específica correspondiente a ?Caleta Olivia Automotores SA?. Sin embargo, se advierte que las conclusiones expuestas en el aludido peritaje sustentan sólo de un modo aparente el planteo de la firma actora. En efecto, si bien el actor pretende minimizar el defectuoso modo en que lleva su contabilidad (y que reconoce a fs. 279 vta.), ése constituye un aspecto determinante en tanto el pasivo que pretende deducir se halla consignado bajo el asiento denominado ?anticipos a proveedores? que, en rigor, debería comprender sus acreencias -como puso de resalto el Fisco Nacional y el tribunal a quo. De ese modo, dicho informe indica una simetría aritmética; empero, ello no es concluyente para los fines de acreditar la existencia cierta de una deuda deducible. Complementariamente, los comprobantes de los gastos que consignan los peritos contadores, y que corresponden a tres entregas de sumas de dinero por parte de la firma actora a Caleta Olivia Automotores S.A. por la compra de diversos automotores, tampoco representan el pasivo que declaró por cuanto de ellos no surge la aludida deuda. Finalmente, es relevante señalar que tampoco cuestiona el hecho -puesto de resalto en el pronunciamiento apelado- de que en su recurso de apelación sostuvo que en la cuenta de ?anticipo de proveedores? se regulariza a los proveedores y no expresa ningún pasivo. Esa inconsistencia argumental, que, como se dijo, había sido remarcada por el Tribunal Fiscal, también es contraria a la procedencia de su pretensión. El planteo, pues, debe ser desestimado.

VIII. Que, en último término, a efecto de dar una adecuada respuesta a los agravios concernientes a la multa que dispuso la AFIP, es preciso tener presente que en el artículo 46 de la ley 11.683 se prevé que ?[e]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido?, y que en el artículo 47 de la referida ley se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: ?a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11 b; 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?. Del juego armónico de esos dos preceptos surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (esta sala, causas ?Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI?, pronunciamiento del 12 de diciembre de 2013, y ?Mora y Araujo Manual c/ EN- AFIP DGI - resol. 812/04 (RNOR) s/ Dirección General Impositiva?, pronunciamiento del 9 de abril de 2014). En definitiva, el grado de certeza que exige la norma tributaria se halla configurado en el transcurso del trámite ante la AFIP -en particular: fs. 107/111 del cuerpo de impuesto a las ganancias y fs. 141/143 del cuerpo correspondiente al impuesto al valor agregado- y en la entidad de los ajustes practicados por el Fisco Nacional, que dan cuenta de la procedencia de las presunciones descriptas en los apartados ?a? y ?b? del artículo 47 de la ley 11.683 sin que hayan sido desvirtuados por ninguna prueba. En mérito de las razones expuestas el tribunal resuelve: desestimar los agravios de la parte actora y confirmar la resolución apelada, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). El Dr. Carlos Manuel Grecco suscribe la presente en los términos de la acordada 16/2011 de esta cámara. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. Clara María do Pico Rodolfo Eduardo Facio Carlos Manuel Grecco 002688E