

Impuesto Al Valor Agregado Determinacion De Oficio De La Obligacion Tributaria Multa Impugnacion

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Impuesto al valor agregado. Determinación de oficio de la obligación tributaria. Multa. Impugnación

Se confirma la resolución que determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente en el impuesto al valor agregado, y redujo al mínimo legal la multa impuesta con fundamento en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley 11683. Buenos Aires, 2 de febrero de 2017. Y VISTOS, CONSIDERANDO: I- El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió a fs. 179/184vta. confirmar la Resolución nro. 88/10, dictada por el Jefe (int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Río Cuarto de la AFIP-DGI, por la que se había determinado de oficio la obligación tributaria de Multiagro SACIFIYA en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales Septiembre/2006, Agosto a Diciembre/2007 y Febrero, Agosto y Septiembre/2008 y la disminución de saldo a favor por los periodos Mayo a Agosto/2006 y Mayo a Julio/2007 y Marzo a Julio/2008, más sus intereses resarcitorios. La multa impuesta en el acto mencionado con fundamento en el art. 46 y 47, inc. b), de la ley 11683 también fue confirmada, aunque reduciéndola al mínimo legal. Las costas fueron impuestas a la recurrente, vencida, salvo en la proporción en que la multa fue reducida, en el que se distribuyeron por su orden. El pronunciamiento fue apelado por la parte actora, cuyo recurso fue concedido a fs. 209 y fundado a fs. 217/225 y sus agravios replicados por el Fisco a fs. 233/240vta. II- El ajuste fiscal encuentra fundamento en la impugnación del crédito fiscal que surge de las operaciones facturadas con dos proveedores que fueron detectados como apócrifos, vinculados a la causa 528/08 del Juzgado Nac. en lo Penal Económico nro. 1. En el cuarto considerando de la sentencia apelada se realizó un minucioso detalle de las observaciones efectuadas por el Fisco, de acuerdo a lo que surge del acto determinativo (v. fs. 13/18) a las que cabe remitir, y de las que se advierte, básicamente, que: (1) el proveedor ?Aquilino Martínez e Hijos? responde a las características de una usina, no muestra capacidad económica para realizar las prestaciones de bienes o servicios que factura, no posee bienes o inmuebles acordes a la actividad que realiza; además, se observó que el concepto facturado a la actora no responde a la actividad declarada; y (2) el proveedor ?Sascaro Silvia Rosa Andrea? no posee suficiente capacidad económica y operativa para haber realizado la actividad declarada y que las operaciones declaradas no se corresponden con la magnitud de las acreditaciones bancarias y retenciones informadas; se detectaron inconsistencias en la cronología y numeración de comprobantes y tampoco se ha podido determinar el origen de los productos comercializados por no haber sido individualizado el transporte utilizado; los cheques utilizados para cancelar las operaciones fueron percibidos por personas domiciliadas en la localidad de La Carlota y la firma registrada es disímil a la de los endosos que constan en los restantes valores. Se constató, además, que el producto comercializado no se corresponde con la actividad declarada. En función de estos antecedentes fácticos, el Tribunal Fiscal puso de resalto que, desde el punto de vista formal, el acto administrativo cumple con los recaudos establecidos por el art. 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, que no se ha hecho uso de ninguna de las presunciones que prevé el art. 18 de la ley tributaria y que no se advierte la arbitrariedad alegada por la recurrente, fundada en que el juez administrativo ha prescindido de prueba decisiva, puesto que aquel ha evaluado su admisibilidad procesal en el ámbito de sus atribuciones (fs. 27) y, para establecer la pertinencia o ilegitimidad de la resolución adoptada en dicha etapa anterior, debe necesariamente examinarse la cuestión de fondo. Y, en relación al fondo del asunto, entendió que el organismo fiscal había demostrado por una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la existencia de las operaciones cuestionadas, habiéndose constatado la falta de estructura comercial y financiera para operar y haber facturado las magnitudes plasmadas en los comprobantes: no poseen inmuebles rurales ni maquinarias agrícolas, rodados o empleados en relación de dependencia. Tampoco se ha podido establecer el circuito físico de la mercadería al desconocerse los transportistas ni posee un circuito financiero acabado que le permita demostrar que realmente pagó a quienes figuran como proveedores, agregando que las personas que cobraron los cheques cancelatorios de las operaciones con Silvia Sascaro estaban radicados en la localidad de La Carlota, Córdoba, aunque posee domicilio legal y fiscal en la Provincia de Buenos Aires. También destacó la discrepancia entre la actividad declarada por los proveedores denunciados y los conceptos facturados, incoherencia que demuestra la falta de veracidad de las operaciones impugnadas y que pone a la actora en la necesidad de desvirtuar el extremo aludido con información y explicaciones convincentes acerca de su existencia y características (CSJN, ?Stop Car SA (TF 26815-I) c/ DGI?, del 21/8/2013); advirtió que si bien el organismo fiscal no puede colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control en forma delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones, lo cierto es que los indicios reunidos por el Fisco son suficientes para dudar de la existencia de las operaciones y es la recurrente quien tiene la carga de demostrar lo contrario

(art. 377 del código procesal). En este sentido, descartó la prueba pericial técnica dirigida a determinar si la cantidad de animales y el equipamiento existente en el tambo de la recurrente en los periodos fiscalizados podían procesar el material adquirido o el peritaje contable por el que se intenta probar las operaciones a partir de una relación entre la producción del establecimiento lechero en el periodo fiscalizado con la de los productos supuestamente adquiridos, puesto que la inspección actuante no desconoció la adquisición de los bienes que aparecen facturados sino que ellos hubieran sido adquiridos a los proveedores cuestionados y que se hubiera generado en cabeza de ellos el débito fiscal correspondiente a los créditos que la actora pretendió hacer valer. Consideró asimismo insuficientes al efecto las copias de las facturas, emisión de cheques y registraciones contables, autorización de la AFIP para operar o control de validez de CAI, dado que para rebatir la tesis fiscal se requería probar la materialidad de las operaciones y no su instrumentación. Señaló, al respecto, que, en virtud del principio de ?realidad económica? no procede el cómputo del crédito fiscal sólo por la facturación, sino que es la real efectivización de las operaciones la que da fundamento al sistema del IVA. Con respecto a la multa aplicada, consideró que en el caso se aprecia palmariamente una maniobra o ardid fraudulento, puesto de resalto también en la resolución administrativa, tendiente a detraer materia imponible; sin embargo, entendió que en el acto atacado no fue concretamente merituados los hechos a fin de graduar la sanción en tres veces el impuesto omitido, por el contrario, atendiendo a la inexistencia de antecedentes sumariales, la redujo al mínimo legal. III- En sus agravios, la contribuyente manifiesta, en esencia, que: (a) no fue advertido que el proveedor Silvia Sascaro fue sometida a un procesos de verificación y fiscalización en los años 2007 y 2008, presentó DDJJ en el IVA por los periodos 2006/2008 y conformó el ajuste efectuado por el organismo fiscal, lo cual entiende que acredita la existencia del proveedor; (b) no existe norma que obligue a los contribuyentes a dejar plasmado cuál es el medio de transporte que utiliza; (c) no resulta relevante lo advertido acerca de las personas que cobraron los cheques cancelatorios, ya que lo que interesa es que la contribuyente abonó las operaciones, actuó de buena fe y pagó a las personas que le indicaron sus proveedores; (d) indica que la falta de regularidad fiscal del proveedor y su capacidad económica resulta ajena al ámbito de control del contribuyente y excede el margen de prudencia y buena fe que se debe exigir en las operaciones comerciales (esta Sala, ?Cerealfa?, del 7/2/2013) y que el incumplimiento de obligaciones fiscales de los proveedores no resulta una circunstancia que, por sí sola, habilite la tacha de apócrifo del proveedor por resulta ajena al contribuyente (Sala I, ?Ruta 5 (TF 32081-I)?, del 25/8/2015); (e) el valor del ajuste es ínfimo en relación a las operaciones que regularmente efectúa la empresa actora; (f) de las constancias arriadas en las actuaciones administrativas no surge acabadamente la intensión dolosa que el Fisco pretende atribuirle a través de la aplicación del inc. b) del art. 47 de la ley 11683. IV- Para el examen de la apelación, cabe comenzar por recordar que, entre los recaudos para que el contribuyente pueda computar el crédito fiscal originado en las compras realizadas, se exige que las operaciones que dan origen al crédito fiscal hayan generado para el vendedor el respectivo débito fiscal (art. 12 de la ley de IVA). Por ello, como bien señala el Fisco al contestar agravios, el hecho de que el proveedor Silvia Sascaro hubiera sido fiscalizado y que hubiera conformado el ajuste resulta indiferente a fin de probar las operaciones objetadas en esta causa; recuérdese que la inspección actuante no desconoció la existencia del proveedor sino, entre otros aspectos, su capacidad económica y operativa para haber concretado una operación de la magnitud de la facturada. V- Las objeciones del organismo recaudador no se limitan a la falta de capacidad económica y operativa del proveedor, sino que se asientan en una serie de indicios comprobados, graves y precisos que justifican los serios reparos formulados contra la validez de las facturas y la existencia de las operaciones cuestionadas con los proveedores observados. En efecto. Del cuerpo antecedentes del proveedor ?Aquilino Martínez e Hijos? surge a fs. 21/23 y 24/25 que no se pudo constatar la actividad declarada ni la existencia de la sociedad, en los domicilios registrados no fue ubicada, habría sido vendida en febrero del año 2005, fue excluida del registro de operadores de granos, no posee inmuebles que cumplan con las características que respondan a la actividad, posee las características de una usina de facturas; además, fue incluida en la base APOC y se encuentra involucrada en una causa que tramita ante el fuero en lo penal económico, al igual que el otro proveedor cuestionado, ?Sascaro Silvia Rosa Andrea?, de cuyos antecedentes (fs. 15, cuerpo IV) se observa que presentó declaraciones juradas IG 2003 al 2006 exteriorizando bajos ingresos por ventas en el periodo fiscal 2003 y los posteriores en cero, sin movimiento; sus declaraciones juradas de IVA desde 4/06 a 12/08 muestran una relación debito/crédito fiscal cercano a 1, no registra pagos por dichos impuestos, no declara empleados en relación de dependencia, posee acreditaciones bancarias de gran envergadura aunque la actividad declarada no coincide con la magnitud de dichas operaciones, etc. Además, se observa en el cuerpo IVA que las facturas no mantienen la misma característica tipográfica en su numeración (v. fs. 138; 143; 148; 151; 156; 161; 167; 180; 185 y 204) y se detectaron discrepancias entre la cronología y la numeración de los comprobantes (fs. 156 y 143; 204 y 185; 151 y 156; 167,180 y 185). No se pudo determinar el origen de los productos comercializados al no individualizarse el medio de transporte utilizado; los cheques cancelatorios fueron percibidos o endosados por personas domiciliadas en La Carlota, Córdoba, ninguna vinculada a la comercialización de pellets de trigo, la firma de los endosos no coincide con la registrada en el Banco Francés. Conforme se advierte en el informe final de inspección (fs. 283/287 del cuerpo IVA de los antecedentes administrativos) las circunstancias

apuntadas llevaron a la inspección a considerar tergiversada la realidad económica de los hechos con incidencia directa en la determinación del impuesto y a tener por no existentes las operaciones con dichas firmas (...) todos los motivos expresados condujeron a esta inspección a presumir que las operaciones que se dicen haber sido realizadas no lo fueron por lo menos con estas firmas, conduciendo a la impugnación del crédito fiscal...? (cfr. fs. 285/vta). VI- Las manifestaciones del actor resultan meras discrepancias con la apreciación que efectuara el Tribunal Fiscal de los hechos de la causa, pero no alcanzan para demostrar que éste hubiera incurrido en error o arbitrariedad por lo que no corresponde apartarse de ellas, en atención al limitado alcance del recurso (conf. art. 86, inc. b, ley 11.683). Además, el recurrente no dedica una sola línea a rebatir los argumentos centrales del pronunciamiento, en cuanto a la relevancia dada a la discrepancia detectada entre la actividad declarada y los conceptos facturados, a fin de acreditar la existencia de las operaciones impugnadas y a la insuficiencia de las facturas, cheques y registros contables, control del CAI y autorización para operar del proveedor a fin de demostrar la materialidad de la operación y no sólo su instrumentación. VII- La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que ?el contribuyente está obligado a proporcionar los comprobantes necesarios para que la DGI pueda verificar la exactitud de sus declaraciones juradas. En materia de determinaciones impositivas de oficio rigen, para la carga de la prueba, reglas distintas de las comunes. Así, quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente? (Fallos 268:514; 201:322). En efecto, ?las exigencias derivadas del art. 377 deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar la nulidad en juicio? (Fallos 218:312, 324 y 372; 294:69 y 328:53, Sala IV, causa nro. 7067/00, ?Comercio Internacional SA c/ AFIP s/ DGI? del 30/3/10; esta Sala, fallo ?Juki? citado)? (esta Sala, ?Rio, Roberto José (TF 22521-I)?, expte. nro. 34604/2012, del 10/5/2013). En consecuencia, ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal (conf. esta Sala, causa nro. 43037/2011, in re ?Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI?, del 20/11/2012; nro. 7795/08, in re ?Molinos Río de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI?, del 03/04/12; y Sala II, nro. 32.350/2012, in re ?Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI?, del 29/11/2012). Ello es así puesto que, cuando como aquí ocurre, el ente recaudador se ha ocupado meticulosamente de demostrar aquellos extremos que tornan carentes de credibilidad a las operaciones invocadas, avalando de tal modo las impugnaciones formuladas a su respecto, no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re ?Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento?, del 3-7-12; y ?Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI?, del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa ?Nidera SA?, expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa ?Agrocomercial Ramallo SA?, expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros). VIII- El Tribunal Fiscal confirmó también la multa impuesta en los términos de los arts. 46 y 47, inc. b), de la ley 11683, al considerar comprobada la maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible. Frente a ello, la recurrente se limita a afirmar la inexistencia de dolo, indicando que ello surge de ?la prueba documental aportada en el expediente de marras y la realizada, la cual cubre y deja acabadamente demostrado la veracidad de los hechos llevados a cabo por la rubrada? (v. fs. 224 in fine). Los planteos del recurrente no logran convencer de que en la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal haya mediado un error de magnitud suficiente como para apartarse de sus conclusiones (art. 86, inc. b, ley 11.683). Cabe destacar que, efectivamente, los hechos ponderados (ya individualizados y que llevaron al Fisco a afirmar que ?la actitud de la imputada en su intencionalidad de computar créditos fiscales mediante la utilización de facturación apócrifa, proveniente de ?prestanombres' que facilitan la evasión fiscal?, v. fs. 29) resultan adecuados, a la luz de las reglas de la sana crítica (art. 386 del CPCCN), para considerar que se encuentra presente el elemento intencional, esto es, el ardid o engaño realizado con el objeto de generar un error en el organismo recaudador en cuanto a la materia imponible, la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, afectándose el contenido de la declaración jurada que el contribuyente debía presentar (en el mismo sentido, esta Sala, exptes. nro. 43037/2011, ?LIM SUR SA (TF 24762-I) c/ DGI?, del 20/11/2012 ; nro. 34728/2012, ?PROVEMET SA (TF 34184-I) c/ DGI, del 13/12/2012 y nro. 12061/2012, ?SERVICIOS HORIZONTE SA (TF 21085-I) c/ DGI?, del 17/7/2014 y Sala I de esta Cámara, expte. nro. 22.600/13, ?Molino Argentino SAICAGIE (TF 30609-I) c/ DGI?, del 11/8/2015, entre otros). Por las razones expuestas, SE RESUELVE: confirmar la sentencia apelada, con costas (art. 68, primer párrafo del código procesal). Regístrese, notifíquese y devuélvase. JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

015175E