

Jurisprudencia

Buenos Aires, 15 de abril de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Determinación de oficio. Operaciones con proveedores inexistentes, sin capacidad económica o con actividades declaradas ante el Fisco que no se condicen con las del recurrente. Facturas apócrifas. La pretensión fiscal se funda en indicios graves y concordantes que impiden tener por acreditada la existencia de las operaciones consignadas en las facturas. Detección de ganado vacuno no declarado. Se confirman parcialmente las resoluciones apeladas, dado que las compras por montos superiores a pesos mil (\$ 1.000) y no abonadas, según los medios establecidos en la [Ley 25.345](#), existieron efectivamente. López Teófilo de Jesús s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.

En Buenos Aires, a los 15 días del mes de abril del año 2019, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. 28.920-I (y acumulado Nº 28.921-I) caratulado “López Teófilo de Jesús s/recurso de apelación - Impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias”.

El Dr. Martín dijo:

I. Que a fs. 98/124 y 372/407 Teófilo de Jesús López interpone recurso de apelación contra las resoluciones Nº 294/06 (DV RPOS) y Nº 295/06 (DV RPOS) ambas de fecha 31 de octubre de 2006, dictadas por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la A.F.I.P. - Dirección General Impositiva, por las que se determinó el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) de los períodos fiscales 03/01 a 06/04 y el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2001, 2002, 2003 y 2004 con más los intereses correspondientes, y una multa equivalente a tres veces el Impuesto al Valor Agregado evadido en los períodos fiscales 04/01 a 07/01, 01/02 a 06/02, 09/02, 11/02, 01/03 a 05/03, 02/04 y 05/04 y el Impuesto a las Ganancias evadido en los períodos fiscales 2001, 2003 y 2004 según los arts. 46 y 47 inc. b) y c) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.), dejando en suspenso la aplicación de sanciones con relación al período 2002 del Impuesto a las Ganancias en los términos del art. 20 de la Ley 24.769.

Explica que los cargos formulados provienen del incremento de ingresos y del débito fiscal del período 02/04, de la impugnación de créditos fiscales y gastos provenientes de operaciones consideradas apócrifas y por incumplimientos a la Ley 25.345 y por ajuste de existencias de bienes de cambio por detección de ganado vacuno al que se otorgó el tratamiento de ventas omitidas.

Respecto de la diferencia entre lo declarado y registrado en el período 02/04 en el Impuesto al Valor Agregado manifiesta que resulta incorrecto, conforme fuera reconocido en el informe elaborado por la División Revisión y Recursos, habiendo además el ente fiscal omitido considerar y compensar el ajuste pretendido con el saldo a favor del período junio de 2003.

Con relación al cargo fundado en la impugnación de ciertos proveedores por considerar apócrifas las facturas, menciona cuales son los proveedores cuestionados por el Fisco Nacional y considera que los

servicios prestados por los mismos se encuentran claramente vinculados con su actividad de productor yerbatero, al ser bienes y servicios necesarios para su desarrollo. Indica que no le correspondía obligación alguna relativa a la comprobación del domicilio de sus proveedores, lo que no está dispuesto en ninguna norma. Se agravia de que la AFIP omitió toda investigación o circularización a las imprentas que confeccionaron los formularios, por lo que no cabe la impugnación de los comprobantes al no haber sido desconocidos por las imprentas. Advierte que el organismo fiscal no ha llevado a cabo una investigación que justifique su postura y su reclamo, sin además valorar correctamente la prueba ofrecida dirigida a demostrar la efectiva realización de las operaciones cuestionadas.

En el caso de la impugnación de los gastos por incumplimiento de la Ley 25.345, sostiene que las resoluciones recurridas adolecen de nulidad debido a que si bien expresan que se ajustan los montos por las facturas de los proveedores Miguel Leiva y Agostini y Cía. S.R.L., algunas no han sido incluidas. Considera que resulta carente de razonabilidad tal proceder, ya que o son impugnables todas las operaciones o de lo contrario, todas conservan validez, deviniendo improcedente el ajuste. Afirma que según el art. 34 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) se debe admitir prueba para demostrar la veracidad de las operaciones, respecto de las cuales quedó acreditado que los pagos fueron realizados en Lecops.

En lo que hace al ajuste originado en las diferencias de existencias de bienes de cambio –ganado bovino–, manifiesta que en el Impuesto a las Ganancias se le otorgó el tratamiento de utilidad neta omitida, mientras que en el Impuesto al Valor Agregado debió seguirse el criterio de considerar el monto de diferencias de inventario como ventas omitidas, lo cual sería lo metodológicamente correcto, más allá de no compartir el criterio fiscal. Explica que en este último tributo, se omitió incorporar el ajuste de los meses de julio, agosto y diciembre de 2002, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2003, lo que implica una contradicción en el proceder de la fiscalización y provoca la nulidad de la resolución. Agrega que la alícuota del 21% aplicada no es la alícuota reducida que corresponde a la actividad agropecuaria.

Pide que se dejen sin efecto las multas aplicadas con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) y c) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.), explicando porque los distintos ajustes no deben integrar la base represiva de las mismas. Con relación al cargo por las diferencias de inventario, sostiene que, si bien no se ha dejado expresa constancia, las determinaciones de oficio se practicaron sobre base presunta, por lo que no se puede extender al campo infraccional las presunciones utilizadas para determinar la materia imponible. En el caso del rubro correspondiente a las facturas tildadas de apócrifas, remarca que de las constancias obrantes en la causa surge que no ha habido dolo en su accionar, debido a que el ente fiscal basa la imputación únicamente en la circunstancia de no haberlos localizado. Por último, respecto del incumplimiento de los términos de la Ley 25.345, insiste en que las operaciones fueron reales y por lo tanto, deben gozar de plenos efectos tributarios. En subsidio, pide que se aplique la Instr. Gral. D.G.I. 4/97 al ser menor al 20% el porcentaje de ajuste con el impuesto que hubiera correspondido declarar.

Por último, ofrece prueba documental, informativa, pericial contable y testimonial, y por los argumentos desarrollados y jurisprudencia citada solicita se dejen sin efecto las resoluciones recurridas en todas sus partes, con costas. Formula reserva del caso federal.

II. Que a fs. 124/158 y 420/444 el Fisco Nacional contesta los traslados conferidos.

En primer término, pone de resalto que de los antecedentes administrativos de la causa surge que el procedimiento administrativo que derivó en el dictado de las resoluciones apeladas se ha ajustado a la normativa vigente, cumpliendo los parámetros de razonabilidad y legalidad, sin afectar el derecho de defensa del recurrente.

Respecto del ajuste consistente en la impugnación del cómputo de gastos y créditos fiscales al detectarse operaciones de compra por importes superiores a \$ 1.000, cuyas formas de cancelación incumplen lo normado en la Ley 25.345, expone que se le requirió al recurrente documentación de respaldo, aportando un cuadro con "detalle de pagos" y manifestando que los pagos se realizaron con cheques propios, de terceros, efectivo y lecops. Por lo que, luego de cursadas circularizaciones a los proveedores, al no haberse utilizado los medios de pago exigidos, se impugnaron las operaciones efectuadas con los proveedores Agostini y Cía. S.R.L. y Miguel Angel Leiva.

Con relación al ajuste de existencia de bienes de cambio por la detección de ganado vacuno al que se otorgó el tratamiento de ventas omitidas, menciona que al relevarse el libro IVA Compras y su documentación de respaldo se observaron adquisiciones de insumos relacionados con la actividad ganadera, explicando el contribuyente que la misma es para consumo propio. Indica que en los registros IVA Ventas se verificaron esporádicas ventas de ganado, por lo que se circularizó a los proveedores, quienes informaron un escaso movimiento de hacienda. Remarca que a la diferencia detectada fue considerada como ventas omitidas según el primer párrafo del art. 18 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) y no según la presunción pretendida por el recurrente, la que procede si previamente la AFIP comprueba la existencia de diferencias físicas de inventarios, lo que no sucede en el caso. Explica que no corresponde considerar la incidencia del ajuste efectuado en la determinación del costo de las mercaderías vendidas ni trasladar la existencia final como existencia inicial del siguiente período.

Afirma que se realizaron diversas tareas de fiscalización a efectos de constatar la autenticidad de las operaciones declaradas, lo que permitió concluir que las facturas emitidas por los proveedores Distribuidora Industrial R.M. y Servicios Forestales y Agrícolas de Rolando Víctor Mazur, Héctor Javier Fernández y Roberto Crispín Ibañez merecen ser calificadas como apócrifas debido a las irregularidades detectadas. Considera que no resulta suficiente para admitir la deducción de un gasto y cómputo de crédito fiscal la existencia de la factura, ya que ello se fundamenta en la real efectivización de las operaciones, sin que el recurrente haya aportado elementos que permita inferir la materialización de las operaciones reflejadas en los comprobantes.

Hace saber que en el Impuesto a las Ganancias además se procedió al ajuste en concepto de incremento de ingresos originado en la detección de aportes de inmuebles de su propiedad a la sociedad Mate Holding S.A., de la que el contribuyente es presidente, ya que al ser este titular de una empresa unipersonal, el aporte efectuado se encuentra alcanzado por el tributo en virtud de las disposiciones de los arts. 2 y 3 de la ley del Impuesto a las Ganancias, previa deducción del costo de los mismos y lo declarado en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Concluye en que los comprobantes respaldatorios de las declaraciones juradas del contribuyente resultan falsos en cuanto a su contenido, estando la falla no sólo en los incumplimientos de terceros sino en la conducta del recurrente, en sus comprobantes y registros, que no resultan fidedignos ni aptos para respaldar sus declaraciones juradas, sin que haya presentado pruebas que verifiquen la realidad de las operaciones y permitan refutar los argumentos fiscales.

Pide que se confirmen las multas impuestas, con sustento en que en base a los elementos colectados en la inspección ha quedado demostrado que el recurrente presentó las declaraciones juradas en forma engañosa, ocasionando un perjuicio al Fisco con liquidaciones de impuesto que no se corresponden con la realidad, encontrándose acreditado el supuesto fáctico que toma operativa la presunción de dolo establecida en las normas aplicadas.

Por último, se opone a la prueba ofrecida, y por los argumentos expuestos y la jurisprudencia invocada, solicita que se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 450 se acumuló el Expte. Nº 28.921-I al que lleva el Nº 28.920-I.

A fs. 468 se abrió la causa a prueba, mientras que a fs. 557 se dio por decaído el derecho a producir la prueba testimonial, pericial contable e informativa pts. 1 y 2, declarándose cerrado el período de instrucción.

Finalmente, a fs. 573 se hace efectivo el apercibimiento dispuesto a fs. 566 y se declara a la recurrente en rebeldía (conforme art. 53 inc. 2 Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.).

IV. Que si bien el recurrente refiere que los actos apelados están afectados de nulidad, lo cierto es que los argumentos sobre los que sustenta este agravio constituyen una discrepancia con el criterio fiscal seguido para el dictado de las resoluciones apeladas en autos, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo debatida.

Que se advierte que los actos recurridos han sido dictados en conformidad con las prescripciones de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.), estimando el Juez Administrativo las circunstancias de hecho y derecho que fundan los mismos, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado el derecho de defensa del recurrente, por cuanto la posterior instancia ante este Tribunal lo habilita a ofrecer todos los medios probatorios que considere procedentes. Que en ese sentido debe señalarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en reiteradas oportunidades que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134).

Por lo expuesto, cabe concluir que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo.

V. Que corresponde resolver si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Que antes de ingresar al tratamiento de los agravios es importante recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir al recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración, sino tan solo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

Que el contribuyente desarrolla como actividad principal “la secanza y molienda de yerba mate” y como actividad secundaria la de “transporte de yerba mate”, habiéndose practicado ajuste en el Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado por los motivos que expone, con domicilio fiscal en la ciudad de Apósteles, Pcia. de Misiones.

Que conforme se desprende de los antecedentes administrativos, en virtud de los procedimientos de auditoría se practicaron distintos ajustes en los Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias. En el primero de los tributos se: a) incrementó el débito fiscal del período fiscal 02/04 al ser inferiores los declarados con los registrados. b) impugnó el cómputo de créditos fiscales emergentes de operaciones consideradas apócrifas. c) Impugnó el cómputo de créditos fiscales por incumplimientos a la Ley 25.345. d) Incrementé el débito fiscal por ajuste en las existencias de bienes de cambio por detección de ganado vacuno no declarado. En el Impuesto a las Ganancias se: a) impugnó el cómputo de gastos emergentes de operaciones consideradas apócrifas. b) Impugnó el gasto por incumplimientos a la Ley 25.345. c)

Ajustaron las existencias de bienes de cambio por detección de ganado vacuno no declarado al que se otorgó el tratamiento de ventas omitidas. d) Incrementó el ingreso al verificarse aportes de inmuebles a la sociedad Mate Holding S.A., de la que el recurrente es presidente.

Que a los efectos de seguir un orden en la exposición, corresponde ir tratando cada uno de los cargos formulados, considerando los agravios esgrimidos por el recurrente con relación a los mismos, junto con la prueba documental agregada en las actuaciones administrativas y ante esta instancia, ya que las restantes probanzas fueron dadas por decaídas.

Que la inspección efectuó distintas tareas en orden a constatar la autenticidad de las operaciones declaradas por el recurrente, lo que permitió concluir que las mismas revestían el carácter de apócrifas debido a las irregularidades detectadas con relación a los proveedores (fs. 269, 395, 396, 397, 421/425 y 436, cpo. IVA, ant. adm.).

Que en el caso de Distribuidora Industrial R.M. y Servicios Forestales y Agrícolas de Rolando Víctor Mazur, al intentar ser localizado en el domicilio declarado y consignado en las facturas, la persona que se encontraba allí, manifestó ser propietaria del inmueble, y expresó que residía en el mismo desde su nacimiento, contestando que desconocía al Sr. Mazur y que no había mantenido relaciones comerciales con él.

Que el otro de los proveedores, Héctor Javier Fernández, tampoco pudo ser localizado debido a que en su domicilio se encontraba una pequeña vivienda, siendo atendido el personal fiscalizador por la Sra. Susana Ayala, quien manifestó desconocer el actual paradero del Sr. Fernández, haciendo saber que la única fuente de ingresos del mismo consistía en trabajos ocasionales –changas–, sin que se registren otros domicilios en las bases informáticas del organismo fiscal. Por otro lado, se observó que declara como actividad la de “servicios forestales de extracción de maderas”, y factura conceptos tales como “arado de campos vs por hectárea”, “fertilización forestal c/producto”, “repique maderas”, “arado x rastra”, “horas de repique y arreglo de plantas”, los que requieren de herramientas especiales de trabajo, sin que consten registros de bienes adquiridos, o cuente con personal a cargo declarado, cuando por las características de tales actividades deviene necesario.

Que respecto del proveedor Roberto Crispen Ibañez, se indica que no contestó la circularización cursada a su domicilio, por lo que al presentarse el personal actuante en el domicilio se labró acta, expresando que: “... hasta 1989 le vendí cartoncitos para envasado ... desde ese momento no volví a tener relaciones comerciales con López Teófilo de Jesús ...”, agregando que “... no posee facturero y que desde hace 7 u 8 años no solicita impresiones” (fs. 269/269 vta., cpo. II IVA, act. adm.).

Que el Fisco Nacional cuestiona que el contribuyente pretende acreditar compras de mercaderías y/o prestaciones de servicios inexistentes debido a las inconsistencias detectadas con relación a los proveedores mencionados, los que supuestamente emitieron facturas, mientras que el recurrente sustenta su defensa en asegurar que no tiene el deber de verificar los domicilios de los mismos, y que el Fisco no realizó una eficiente labor investigativa al no haber circularizado a las imprentas que confeccionaron las facturas.

Que resulta cierto que en torno a las operaciones observadas se presentan inconsistencias que permiten avalar la postura fiscal, debiendo mencionarse en el caso del proveedor Héctor Javier Fernández, además de las irregularidades ya apuntadas, que la actividad que declara es la de “servicios forestales de extracción de maderas”, mientras que los conceptos que habría facturado al recurrente resultan diversos y de distinta naturaleza, por lo que la discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada

y los servicios facturados constituye una anomalía que demuestra la falta de veracidad de las operaciones aquí cuestionadas, sin que el recurrente brinde explicaciones al respecto, limitándose a manifestar que no se le pueden adjudicar incumplimientos de terceros (cfr. criterio de la Corte Suprema de Justicia in re “Stop Car SA (TF 26815-I) c/DGI”, sentencia del 21 de agosto de 2013, por lo que “esa situación, unida a la lacónica descripción de los servicios que presentan las facturas examinadas, conduce a confirmar la pretensión fiscal, por cuanto ésta se funda en indicios graves y concordantes que impiden tener por acreditada la existencia de las operaciones consignadas en tales facturas, sin que obste a ello el hecho de que los documentos respectivos cumplan los requisitos formales de facturación” (Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Floriner S.A.”, sentencia del 10/12/2013).

Que por su parte el proveedor Roberto Crispen Ibañez, en un primer momento desconoció las operaciones imputadas, pero luego se presentó a prestar testimonio en las actuaciones administrativas y expresó que las facturas fueron expedidas por él y que los conceptos se correspondían con los que suele facturar, lo que resulta por demás contradictorio, mientras que el restante proveedor, Rolando Víctor Mazur, no pudo ser localizado.

Que en las actuaciones administrativas se encuentran incorporadas las facturas y recibos vinculados a tales operaciones (fs. 743/754 y 770/771, cpo. IV IVA, act. adm.).

Que en las resoluciones recurridas, el organismo fiscal deja constancia que no puede permitirse la deducción de un gasto o el cómputo de crédito fiscal por la sola existencia de la facturación, aún cuando en la misma se expongan datos coherentes en cuanto a precios de mercado y actividad del recurrente, ya que resulta necesario que las operaciones documentadas hayan tenido una real efectivización, ya que si bien los aspectos formales de la facturación no han sido cuestionados, al no merecer observaciones por parte de la fiscalización actuante, se pone énfasis en que, no sólo es necesario el cumplimiento de los recaudos formales sino que además es necesaria la consumación del aspecto material referido a la existencia de la operación, debido a que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión (“Stop Car SA c/DGI”, del 21 de agosto de 2013).

Que ante este Tribunal Fiscal se admitió la producción de la prueba testimonial y pericial contable ofrecidas por el recurrente, sin que el mismo haya tenido en autos una actitud probatoria diligente, al no haber impulsado la realización de dichas probanzas, las que se dieron finalmente por decaídas, lo que pone de resalto la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar el cargo formulado, siendo insuficientes los elementos probatorios incorporados en la instancia administrativa para demostrar la efectiva realización de las adquisiciones de bienes y/o prestaciones de servicios facturados por los proveedores tildados de apócrifos.

Que ello así, cabe concluir que resulta acertado el criterio fiscal para considerar apócrifas las operaciones examinadas, debido a que los comprobantes no acreditan la efectiva prestación de los servicios o la venta de los insumos consignados en las facturas cuestionadas por el ente fiscal, debido a las irregularidades detectadas con relación a los proveedores con lo que el recurrente dice haber actuado, las que no logran ser salvadas con prueba concluyente, sin que tampoco se encuentre probado mediante el circuito de pagos que las operaciones hayan sido efectivamente realizadas o abonadas. Por lo cual, cabe disponer la confirmación del cargo bajo análisis.

VI. Que el otro de los cargos formulados en autos está referido a la impugnación efectuada por el cómputo de crédito fiscal y deducción de gastos correspondientes a operaciones concertadas entre la

recurrente y los proveedores Agostini y Cía. S.R.L. y Miguel Angel Leiva, por haberse incumplido con lo establecido en el art. 1 de la Ley 25.345, aplicando en consecuencia el art. 2 de la citada ley.

Que la inspección procedió a constatar si los pagos realizados para cancelar las adquisiciones efectuadas se ajustaban a lo establecido en la Ley 25.345, para lo cual se requirió al recurrente documentación de respaldo. Que ante lo cual, el recurrente acompañó cuadros con “detalle de pagos” (fs. 92/109, cpo. I IVA, ant. adm.), mientras que mediante Formulario F. 8400 respondió a la pregunta formulada por la funcionarios actuantes que “... los pagos a proveedores se realizan con cheques propios, de terceros, efectivo, lecop en su momento y también otros bancos provinciales de acuerdo a las cobranzas realizadas ...” (fs. 7/9, cpo. I IVA, ant. adm.).

Que para corroborar tales manifestaciones, se enviaron circularizaciones a los proveedores y de las respuestas recibidas se detectaron operaciones de compra superiores a \$ 1.000 cuya forma de cancelación incumple lo normado por la Ley 25.345.

Que para arribar a dicha conclusión, el Fisco Nacional tuvo en cuenta que el proveedor Agostini y Cía. S.R.L. informó que la forma de cobro fue en efectivo (fs. 270/272, cpo. II IVA, ant. adm.), mientras que respecto del proveedor Miguel Angel Leiva, fue el mismo contribuyente que hizo saber que las operaciones fueron canceladas en efectivo –lecop– (fs. 100, cpo. I IVA, ant. adm.).

Por lo que ante el incumplimiento advertido, se impugnó el crédito fiscal y los gastos computados (fs. 91, cpo. I IVA y 440/442, cpo. III IVA, ant. adm.).

Que resulta de aplicación lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 19 de marzo de 2014 en la causa “Mera, Miguel Angel”, donde al examinar las disposiciones de la Ley 25.345 y el art. 34 de la ley de rito fiscal expresó en su parte pertinente: “... ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2 de la Ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada. 16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas –y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA– por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4.º, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada”.

Que en el caso bajo análisis, el organismo fiscal no desconoce la existencia de las operaciones realizadas con los proveedores, sino que únicamente el cargo se formula con sustento en la impugnación de los medios de pago empleados para cancelar las mismas, al ser abonadas en efectivo, conforme se expuso, incluso el proveedor Agostini y Cía. S.R.L. reconoció las operaciones al informar cómo fueron canceladas, mientras que el otro proveedor, Miguel Angel Leiva, en la prueba testimonial producida en sede administrativa, reconoció las operaciones y haberlas cobrado (fs. 1270, cpo. VII IVA, ant. adm.).

Que ello así, se advierte que la existencia de las operaciones no ha sido cuestionada ni tampoco la validez de los comprobantes que respaldan las mismas, por lo que siendo veraces las relaciones comerciales entre el aquí recurrente y los proveedores Agostini y Cía. S.R.L. y Miguel Angel Leiva, y

habiéndose aportado los medios de prueba a los que se refiere el art. 34 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) resulta procedente que el apelante compute a su favor las deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios.

Que por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto el ajuste objeto del presente Considerando.

VII. Que otra de las imputaciones formuladas está referida al ajuste de las existencias de bienes de cambio por la detección de ganado vacuno propiedad del recurrente, al que se otorgó el tratamiento de ventas omitidas, incrementándose además el débito fiscal que fuera declarado.

Que según la inspección al relevarse el libro I.V.A. Compras y la documentación de respaldo, se detectó el registro de adquisiciones de insumos relacionados con la actividad ganadera, como alimentos y servicios de veterinaria (inseminación, vacunas, etc.). Ante lo cual, se cursó requerimiento al S.E.N.A.S.A. de la ciudad de Mercedes, Pcia. de Corrientes, que informó que el recurrente no figura en sus registros, mientras que la unidad local del S.E.N.A.S.A. de la ciudad de Apóstoles, Pcia. de Misiones comunicó que tampoco está registrado como ganadero.

Que a fs. 26 y 27 (cpo. I Ganancias, act. adm.) se agregan cuadros con “Detalle de Ganado al 31/12/2002 y 31/12/2003”, con los importes informados por el recurrente.

Que en base a lo actuado, se procedió a ajustar las existencias adicionándose el ganado vacuno, incrementando el débito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado y otorgando el tratamiento de ventas omitidas en el Impuesto a las Ganancias.

Que los agravios planteados por el recurrente sobre este aspecto, se refieren a la normativa aplicada por el Fisco Nacional, al sostener que debió aplicarse el apart. I) del inc. c) del art. 18 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.), consistente en adicionar un 10% de renta dispuesta o consumida, cuando el organismo fiscal le otorgó el tratamiento de “ventas omitidas” conforme el primer párrafo de dicha norma. Que cabe afirmar que resulta correcto el encuadre tomado por el Fisco Nacional al no darse el presupuesto que requiere el inciso cuya aplicación pretende el recurrente, debido a que previamente no se comprobó la existencia de diferencias físicas de inventarios.

Que en el caso particular del Impuesto al Valor Agregado, el recurrente afirma que no se aplicó la alícuota reducida prevista para la actividad agropecuaria, sin embargo del papel de trabajo agregado a fs. 76 surge que sí se aplicó en dichos casos la alícuota reducida (Cpo. I IVA, act. adm.).

Que la defensa articulada por el recurrente se refiere únicamente a cuestionar el método seguido por el Fisco Nacional, el que, conforme ya se dijo, fue correcto, sin cuestionar la diferencia imputada ni introducir ningún agravio concreto sobre el cargo formulado, por lo que al no haber aportado ninguna probanza dirigida a rebatir el tratamiento dispensado por el organismo fiscal a las existencias de bienes de cambio advertidas por la fiscalización, corresponde confirmar el ajuste practicado.

VIII. Que en el Impuesto a las Ganancias se incrementaron los ingresos en el período fiscal 2002 al haberse verificado aportes de inmuebles a la sociedad Mate Holding S.A., en la que el recurrente es presidente, por lo que se consideraron ganancias a los valores de tales inmuebles, previa deducción del costo de los mismos y los declarados en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Que al respecto se agravia el recurrente de que se haya atribuido la totalidad de la ganancia ajustada el período fiscal 2002 al entender que debió atribuirse a los períodos en los que se hizo entrega de la posesión, lo que recién ocurrió en fecha 20/01/2003.

Que según Escritura N° 102 de fecha 30/12/2002 los comparecientes, entre los que se encuentra el apelante, en su caracteres de socios de Mate Holding S.A., resolvieron mediante Acta de Asamblea General Extraordinaria del 17/07/2002 el aumento del capital social. A continuación se describen los inmuebles transferidos a título de aportes de capital social por el recurrente a favor de la mencionada sociedad, de la que es Presidente, verificando la tradición, don Teófilo de Jesús López y su cónyuge, se desisten, quitan y apartan de los derechos de propiedad, posesión y dominio, que sobre lo transferido le correspondían y los transmiten a la parte adquirente (45/62 cpo. I Ganancias, act. adm.).

Que la Escritura a la que se refiere el recurrente para fundar su planteo es la N° 14 de fecha 20/01/2003, por la cual la Escribana actuante protocolizó la Escritura N° 103 de fecha 30/12/2002 (fs. 91/95 mismo cpo. de antecedentes).

Que por lo tanto, el argumento del recurrente debe ser desestimado en atención a que las constancias documentales incorporadas en las actuaciones administrativas dan cuenta de la fecha en la que se produjo el aporte de capital y la consiguiente entrega de posesión de los inmuebles, por lo que por aplicación de los arts. 2 y 3 de la ley del Impuesto a las Ganancias corresponde confirmar el presente ajuste.

IX. Que cabe referirse al incremento del débito fiscal del período 02/04 en el Impuesto al Valor Agregado al observarse que del cotejo de la información registrada en los Libros IVA Compras e IVA Ventas y la consignada en la declaración jurada presentada surge que los débitos fiscales declarados eran inferiores a los registrados.

Que teniendo en cuenta que el recurrente no ofreció ni produjo prueba que permita desvirtuar el ajuste bajo análisis, sino que simplemente formula manifestaciones en disconformidad, las que no están respaldadas por pruebas concretas, resulta acertado el incremento de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, debiendo confirmarse el ajuste practicado.

X. Que por último, cabe aclarar que la pretensión del recurrente dirigida a que se compute como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias los importes abonados por el Impuesto a los Combustibles por las compras de gasoil utilizadas en la explotación agropecuaria y en el transporte de cargas, no fue contemplada por el ente fiscal al haberse verificado que las facturas por compras de gasoil que incluyen el citado impuesto fueron deducidas como gastos, por lo que no corresponde nuevamente su cómputo como pago a cuenta.

XI. Que las circunstancias expuestas en los Considerandos precedentes, hacen aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas y conducentes, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación 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 su nulidad en juicio (Fallos 218:312, 294:69 y 328:53).

XII. Por último, corresponde considerar la procedencia de las sanciones aplicadas con sustento en los arts. 46 y 47 incs. b) y c) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) por los períodos fiscales 04/01 a 07/01,

01/02 a 06/02, 09/02, 11/02, 01/03 a 05/03, 02/04 y 05/04 en el Impuesto al Valor Agregado y por los períodos fiscales 2001, 2003 y 2004 del Impuesto a las Ganancias, por aquellos ajustes que se confirman.

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar 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 (Sala I, "Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI" del 12/12/2013 y "Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP-DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI" del 08/04/2014).

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo al recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en los Considerandos V, VII, VIII y IX, ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta del aquí recurrente en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas en ambos tributos.

Que por lo tanto, al no haberse aportado elementos que justifiquen apartarse del encuadre jurídico dado por el Juez Administrativo a la conducta del apelante, corresponde disponer la confirmación de las multas aplicadas en proporción a los ajustes que resultaron confirmados.

XIII. Respecto de los intereses resarcitorios pretendidos, cabe señalar que han sido liquidados conforme las prescripciones del art. 37 de la ley de procedimiento fiscal, por lo que corresponde disponer su confirmación en proporción a los ajustes que son confirmados.

XIV. Por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas conforme se expone en los Considerandos V, VII, VIII y IX y revocarlas en lo que hace al cargo tratado en el Considerando VI, con más intereses y multas en la proporción correspondiente.

XV. Las costas se imponen según los respectivos vencimientos.

XVI. Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días practique liquidación de las sumas adeudadas por la recurrente de acuerdo con lo decidido en la presente.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que adhiere en lo sustancial a los fundamentos del voto del Dr. Martín por los que se resuelve confirmar las resoluciones apeladas conforme lo expuesto en los Considerandos V, VII, VIII, IX y X de su voto y revocarla de acuerdo a lo expresado en el Considerando VI. Asimismo comparte la imposición de intereses resarcitorios en los términos del art. 37 de la ley de rito fiscal, ello en proporción a los ajustes que se confirman.

II. Que en cuanto a las sanciones aplicadas adhiere a su confirmación, en proporción a los ajustes que se confirman, haciendo notar respecto a lo invocado por la recurrente con relación a la aplicación de la Instr. Gral. D.G.I. 4/97 dictada por la D.G.I., que la misma es facultativa para las dependencias en ella

comprendidas, ya que las autoriza a ajustarse a lo en ella dispuesto. Que de acuerdo con lo expuesto por la actora en su escrito recursivo contra el acto determinativo de IVA (vide fs. 121/122), el último párrafo del art. 5 de dicha normativa prevé la admisión del error excusable cuando la diferencia de impuesto no represente más del 20% del impuesto que hubiere correspondido declarar, regulando dicho artículo a las infracciones materiales no fraudulentas, es decir las del art. 45 de la ley de rito, sin que ello pueda aplicarse a las sanciones encuadradas en el tipo penal establecido por el art. 46 de dicha ley, como es lo que ocurre en el caso de autos, razón por la que tampoco procede la causal de exención planteada por la apelante.

III. Finalmente, corresponde la imposición de costas según los respectivos vencimientos.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere a la decisión adoptada en el voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede,

SE RESUELVE:

1.º) Confirmar las resoluciones apeladas conforme se expone en los Considerandos V, VII, VIII y IX y revocarlas en lo que hace al cargo tratado en el Considerando VI del voto del Vocal Instructor, con más intereses y multas en la proporción correspondiente.

2.º) Las costas se imponen según los respectivos vencimientos.

3.º) Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días proceda a reliquidar las obligaciones tributarias de acuerdo con lo decidido en la presente sentencia. A tales fines, por Secretaría General de Asuntos Impositivos remítanse los antecedentes administrativos al organismo fiscal por el plazo acordado precedentemente.

Regístrese, notifíquese al Fisco Nacional y a la recurrente mediante edictos, a cuyo fin pasen los autos a Secretaría General Administrativa a sus efectos. Oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Edith Viviana Gómez, Agustina O'Donnell y Daniel Alejandro Martín (vocales).

Ante mí: Emiliana Milite (secretaria letrada - int.).