Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-142357594-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Noviembre de 2023

Referencia: "NAVALES, PABLO ANGELs/apelacion" -sentencia-

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma Nominación) y Claudio E. Luis (Vocal titular de la 8°Nominación), a fin de sentenciar en el expediente **N°42.327-I**, caratulado **"NAVALES, PABLO ANGELs/apelacion"**

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 17/30 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución N° 1/2015 de fecha 6/1/2015, suscripta por la Jefa (Int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la AFIP-DGI, mediante la que se determina de oficio al Sr. Pablo Ángel Navales el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales enero de 2008 a diciembre de 2009, ambos inclusive, con más intereses resarcitorios y se aplica una multa por los períodos enero a abril y julio a diciembre de 2008, marzo, agosto, septiembre y diciembre de 2009, con sustento en lo dispuesto por los artículos 46 y 47 inc. a) y b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.)

Relata el recurrente que el organismo recaudador determinó el gravamen por la falta de documentación respaldatoria de las operaciones efectuadas en el período en cuestión, sin convalidar el crédito fiscal y las retenciones computadas.

Expone que presentó toda la documentación que le fuera materialmente posible y que ante el requerimiento efectuado por la AFIP, dejó constancia ante la Dirección Provincial del Registro de las Personas de la Ciudad de Mar del Plata del extravío de la documentación que detalla. Agrega que el 15/7/2014 aportó aquellas facturas "A" que no fueron extraviadas e informa que nunca operó con el señor Luis C. Alegre ni computó concepto fiscal alguno por facturas emitidas por dicha persona.

Hace hincapié en que la documentación omitida lo fue por una imposibilidad material y por tanto la fotocopia simple sin exhibición del respectivo original para su certificación, no implica falsedad o inexistencia de la exposición ni tampoco demuestra que el extravío no hubiere existido. Se agravia de que el Fisco Nacional no le permitiera producir la declaración testimonial de la funcionaria ante la que se efectuara la exposición de extravío ni la prueba dirigida a los proveedores cuestionados, tendiente a acreditar el respaldo de los créditos fiscales y

retenciones computadas.

Destaca que el ente recaudador ni siquiera circularizó a los proveedores que emitieron las facturas de compra por el mero hecho de que no fueron identificados, por lo que concluye que no se investigó acerca de la existencia de las operaciones ni se permitió producir prueba dirigida a acreditar tales extremos.

Respecto de la multa aplicada, sostiene que el organismo fiscal no indica ni acredita cuál es la maniobra fraudulenta imputada; supletoriamente solicita que por carecer de antecedentes sumariales, se gradúe la sanción aplicando su mínimo legal.

A fs. 41/50vta se presenta el Fisco Nacional quien en primer lugar contesta el planteo de nulidad -pese a que la misma no fue planteada como tal por el recurrente- e indica que la resolución cuestionada contiene todos los elementos propios del acto administrativo, motivo por el cual considera que debe rechazarse, con costas.

Señala que las actuaciones se iniciaron en el marco de la causa N° 32.058 “MARTINEZ, BEATRIZ LILIANA S/DENUNCIA”, en el marco de la investigación al recurrente como usuario de facturas apócrifas de la usina ALEGRE Luis César.

Resalta que la fiscalización interviniente se desenvolvió sin que la actora exhibiera las registraciones y comprobantes de las operaciones durante el transcurso de la verificación, resultando la no convalidación de los créditos fiscales y las retenciones declaradas en los períodos fiscales involucrados, con excepción de los importes que surgían de los sistemas informáticos del organismo.

Manifiesta que finalmente el 15/7/2014 mediante multinota la contribuyente explica que presenta todas las facturas “A” que no fueron extraviadas y acompaña listado detallando las facturas de compra de enero de 2008 a diciembre de 2009 y respaldos por los comprobantes originales de compra del año 2008 (un lote) y 2009 (tres lotes). Aclara que teniendo en cuenta esa presentación y luego de su valoración y análisis, se determinó el crédito que resultaba computable, subsistiendo las diferencias respecto de los montos exteriorizados en las declaraciones juradas presentadas, manteniendo los ajustes propuestos por la fiscalización respecto de las retenciones computadas.

Detalla que se adicionaron los créditos fiscales surgidos de los registros informáticos del organismo (IVA VENTAS) no incluidos en los comprobantes aportados, conforme al criterio aplicado por la fiscalización, determinando así los créditos fiscales computables para cada uno de los períodos fiscales involucrados. En tal sentido pone de manifiesto que se aportaron comprobantes y listados con créditos fiscales que distan notoriamente de los computados.

Puntualiza que no hubo agravios respecto de los intereses resarcitorios liquidados, por lo que considera que corresponde su confirmación.

Revela que la contribuyente presentó sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado por los períodos cuestionados en forma engañosa, atento a que se apropió de créditos fiscales respecto de los cuales no contaba con el debido respaldo documental.

Respecto de la sanción aplicada, considera que el recurrente no logró comprobar la realidad de las operaciones supuestamente celebradas, por lo que corresponde su confirmación.

A fs. 100 se abre la causa a prueba, haciéndose lugar a la informativa y a la testimonial ofrecidas

oportunamente; respecto de esta última se intima para que acompañe el pliego del interrogatorio, lo que se reitera a fs. 103. A fs. 105, ante a falta de constancia del diligenciamiento de los oficios ordenados, se intima al recurrente para que arbitre los medios a fin de producir dicha probanza y se da por decaído el derecho a producir la prueba testimonial. Finalmente a fs. 108 se toma idéntica resolución respecto de la prueba de informes.

A fs.116 se elevan las actuaciones a consideración de la Sala C.

II.- Que corresponde determinar si la resolución apelada en autos se ajusta a derecho.

Como se desprende del informe final de inspección obrante a fs. 260/268 de los antecedentes administrativos, el Sr. Pablo Ángel Navales desarrolla actividades relacionadas con la construcción de inmuebles y su profesión de arquitecto. A partir de la causa N° 32.058 caratulada "MARTINEZ BEATRIZ LILIANA s/ DENUNCIA", en trámite ante el Juzgado Federal N°1 en lo Criminal y Correccional de Azul, en la que se instruye al ente fiscal a fin de que, en el marco de lo dispuesto por el artículo 18 de la ley 24.769, investigue al recurrente como usuario de facturas apócrifas,

En consecuencia, se dicta la orden de intervención 882833 por catorce operaciones con la usina Alegre, Luis César, a fin de auditar el rubro "compras y gastos- crédito fiscal". A tal fin se labra el acta obrante a fs. 6/7 del cuerpo I de aa por el que se requiere al Sr. Navales que:

a) explicite si opera habitualmente con los proveedores involucrados en la citada causa judicial

b) indique el lugar y/o empresa donde se llevaron a cabo los servicios efectuados

c) quiénes fueron las personas de contacto para efectuar dichas operaciones

d) si conoce el lugar donde el proveedor desarrolla su actividad

Asimismo, por acta del 7/11/2013 (fs. 13/15 de los aa.) se le requiere la exhibición de los Libros IVA Compras y Ventas de los períodos fiscales aquí discutidos, de los originales y copia de los comprobantes de compra de bienes, prestaciones de servicios y/o locaciones, etc´, de las operaciones con Alegre, Luis; el detalle del medio utilizado de cancelación de las operaciones y respecto de dicho proveedor, todos los datos identificatorios, forma en que se llevaron a cabo las operaciones, lugar, etc.

El 3/4/14 se contesta el requerimiento explicando el contribuyente que nunca operó con el señor Luis César Alegre, agregando que: "…*en su oportunidad, alguien me ofreció estas facturas para usar de la manera que considere, luego de que tuviera una reunión en Capital Federal por esta cuestión (ignoro si con el Sr. Alegre e incluso ignoro si el Sr. Alegre estaba al tanto). Incluso trajo algunas facturas hechas. Nunca llegó a aclarar si los interesados pretendían una suma a cambio, porque rechacé categóricamente el ofrecimiento…*" (ver fs. 72)

Posteriormente (21/4/14) la fiscalización actuante reitera el requerimiento realizado con fecha 7/11/13, luego le notifica la propuesta de ajuste. El 6/6/14 el Sr Navales informa que a partir del 13/6/14 pondrá a disposición de la agencia los comprobantes del crédito fiscal impugnado que "no fueron extraviados" y acompaña copia simple de la EXPOSICIÓN POR EXTRAVÍO que efectuara el día 4/4/14 ante la Dirección Provincial del Registro de la Personas, en la que manifiesta que "*por circunstancias que no puede precisar EXTRAVIÓ: DECLARACIONES JURADAS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, VALOR AGREGADO Y DE SEGURIDAD SOCIAL, LIBROS DE IVA, Y LA DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA RELACIONADA CON LA ACTIVIDAD COMERCIAL Y PROFESIONAL DEL DICENTE POSTERIOR AL AÑO 2007*". El 15/7/14 la

apoderada del contribuyente acompaña las facturas “A” que no se habrían extraviado y listados de registro de las compras/gastos por mes (v. fs. 281 AA).

Finalmente, el organismo recaudador explica que dado que el contribuyente nunca aportó los libros de Iva Compras y su documental respaldatoria, se efectúa el ajuste en base a computar solamente como aceptables los créditos fiscales que se observan en el iva Ventas, más retenciones y percepciones que se informaron en el e-Fisco y se consideran inaceptables los restantes créditos fiscales exteriorizados en las declaraciones juradas existentes al inicio de la auditoría.

En consecuencia, tal como surge de la resolución apelada y de las actuaciones administrativas acompañadas, el crédito fiscal se determina por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12 de la ley del gravamen, imputando los importes reflejados en los comprobantes emitidos en cada período, eliminando aquéllos que no corresponden a los períodos fiscales auditados o en los que no se aportó comprobante, éste fue emitido a un tercero o aquellos que no resultan legalmente computables, tales como gastos de hotelería o no vinculados con el giro comercial del contribuyente (adquisición de Play Station Sony y accesorios etc.).

También se adicionaron los créditos fiscales reflejados en los registros informáticos IVA VENTAS y no incluidos en los comprobantes aportados el 15/7/14,.

III.- Que entrando en el análisis de la normativa aplicable, para que proceda el computo de un crédito fiscal en el impuesto al valor agregado deben cumplirse tres requisitos conjuntamente: a) debe existir un hecho o acto que haga nacer la obligación de pago del gravamen; b) salvo excepciones, ese hecho o acto debe estar documentado de acuerdo a las disposiciones legales, debiendo cumplirse con las formalidades y requisitos adicionales exigidos por las mismas, tales como que surja de una factura o documento equivalente emitido de manera correlativa y que se abone según las normas vigentes y c) la factura o documento equivalente debe ser emitido por quien realizó el hecho o acto jurídico que generó la obligación tributaria, quien a su vez debe estar habilitado para ello por el organismo fiscal.

Es decir que la posibilidad de computar el crédito fiscal depende de la observancia de los requisitos sustanciales y formales enunciados “supra”. Ello es así toda vez que, debe existir un hecho imponible como causa eficiente de la obligación tributaria y los instrumentos en los que se plasma dicha obligación deben respetar los requisitos formales que requiere la normativa vigente para que sean considerados válidos por la Administración Fiscal.

En tal sentido, preciso es recordar lo sostenido por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa Agrocentro Santa Fe SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” de fecha 19/02/2019 en donde se sostuvo que *“…del juego armónico de los arts. 12, 37 y 41 de la ley del IVA, es posible inferir que la procedencia del cómputo del crédito fiscal está condicionada —entre otros requisitos— a que el impuesto sea facturado y discriminado en un todo de acuerdo con las normas vigentes sobre emisión de comprobantes y, como derivación lógica de ello, que el crédito fiscal responda a una operación gravada, es decir que se hubiera generado en el vendedor el respectivo hecho imponible de acuerdo con lo previsto en los arts. 5° y 6° de la ley del gravamen* (esta Sala, causa n° 21.020/2017 “Cremer y Asociados SA (TF 36.791-I) c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 26 de octubre de 2017”.

Al respecto, si bien es pacífica la jurisprudencia que sostiene que *“ ... no se trata de hacer cargo a la recurrente de los efectos del incumplimientos de su proveedor sino exigirle que acredite la supuesta existencia de*

las operaciones en cuestión en función de los cuestionamientos del Fisco Nacional ...”, también lo es que *“... cuando se dan en forma concomitante una serie de hechos comprobados , graves y precisos que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de validez y la existencia de las operaciones, corresponde a la contribuyente, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de su proveedor y de los bienes y servicios vendidos que menciona la facturación que se emitiera a su nombre...”* (ver entre otros, CNACAF, Sala IV, in-re: “ Leones de Bleek Saayc”, sentencia del 19/04/2018).

IV.-Que una vez detallado el ajuste efectuado por el Fisco Nacional y teniendo en consideración la jurisprudencia referida precedentemente, corresponde entonces analizar las constancias obrantes en autos.

Tal como fuera expuesto precedentemente, iniciada la fiscalización, la recurrente no cumplimentó los primeros requerimientos efectuados por el organismo recaudador limitándose a presentar multinotas en las cuales: solicitaba prórroga (28/11/13), solicitaba vista de las actuaciones y suspensión de plazos (29/11/13), informa que no operó con el señor Luis César Alegre, reconociendo en ese mismo acto que le fueron ofrecidas “*facturas para usar de la manera que considere*” (sic) e incluso asistió a una reunión en Capital Federal por ese motivo pero finalmente optó por rechazar el ofrecimiento (31/3/14, presentada ante la agencia el 3/4/14). Y finalmente, recién el 6/6/14 el recurrente informa que pondrá a disposición los comprobantes que “no fueron extraviados” y pretende acreditar esa situación acompañando una copia simple de una exposición efectuada ante la DIRECCIÓN PROVINCIAL DEL REGISTRO DE LAS PERSONAS en la que deja constancia de haber extraviado declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, ganancias y SUSS, así como el libro de IVA, la documentación respaldatoria relacionada con su actividad comercial y profesional posterior al año 2007.

En primer lugar corresponde destacar que el responsable se limita a realizar una “exposición” (y no una denuncia) por el extravío de la documentación referida a las operaciones cuestionadas en los presentes autos, la que además fue materializada el 4/4/14, habiendo transcurrido más de seis meses de iniciada la fiscalización y luego de varios requerimientos efectuados por el Fisco Nacional sobre dichos registros.

Que las mismas resultan meras manifestaciones dogmáticas en las que no se detallan cuestiones que resulten relevantes para dilucidar las presentes actuaciones sino que se indica en forma global el extravío sin indicar siquiera si el mismo se produce, por ejemplo, como consecuencia de un robo, por destrucción, pérdida etc.

En este punto cabe destacar además que transcurrieron dos meses desde que el apelante realizara la exposición de pérdida hasta que informa de dicha situación al organismo recaudador.

Por otra parte, y tal como ya fuera señalado, acompaña fotocopia simple del mencionado descargo, pretendiendo, tanto en sede administrativa como en esta oportunidad, que el funcionario interviniente declare respecto del contenido de su exposición, cuando de ese mismo acto surge al pie que: “LA REPARTICIÓN Y EL FUNCIONARIO ACTUANTE NO CERTIFICAN LA VERACIDAD DE LOS HECHOS INCLUÍDOS EN LA PRESENTE, LA QUE CORRE POR EXCLUSIVA CUENTA DEL DECLARANTE”.

Asimismo, el contribuyente ofrece prueba informativa a fin de librar oficios a los proveedores –que no identifica- que habrían emitido las facturas que originaron su cómputo de crédito fiscal, prueba ésta que finalmente no se realiza por su propia inacción, luego de reiteradas intimaciones de este Tribunal para que arbitrara los medios tendiente a su producción.

En consecuencia, teniendo en consideración que el recurrente no ha podido revertir fehacientemente las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución cuestionada en autos, corresponde su

confirmación.

V.- Que en cuanto a la aplicación de intereses resarcitorios previstos en el artículo 37 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y modif) el contribuyente no se agravió ni acreditó la existencia de dichas causales exculpatorias, por lo que también deben ser confirmados

VI.- Que procede ahora evaluar si se ajusta o no a derecho la sanción aplicada al contribuyente en relación con el impuesto cuestionado en autos, cuyo ajuste se confirma, fundada en lo dispuesto por los arts. 46 y 47 incs a) y b) de la ley 11.683.

Que las infracciones tributarias poseen una indiscutida naturaleza penal, por lo que corresponde adentrarse en primer término a analizar si se han configurado en el caso los elementos del tipo penal, tarea que queda a cargo del organismo recaudador; de ser así procederá establecer si, como la figura imputada lo requiere, la conducta del contribuyente ha tenido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

Que en ese sentido, el artículo 46, texto ordenado vigente al momento de la imposición de la sanción, establece *"El 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"*.

Por su parte, el artículo 47 dispone que "*se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) Medie grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11 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"*.

Asimismo, cabe destacar que la previsión legal contenida en el artículo 13 de la ley 11.683 señala que: *"La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte.... El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad "*.

Que según las razones que llevaron a considerar la procedencia del ajuste efectuado en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales enero de 2008 a diciembre de 2009 analizadas en los considerandos, ha quedado debidamente acreditado que el Sr. Navales ha omitido el pago del gravamen en su justa medida, por haber declarado créditos fiscales sobre los que no ha logrado demostrar su existencia.

Por otra parte, el cotejo de los antecedentes de la causa analizados precedentemente permiten tener por acreditada la conducta endilgada, sin que la recurrente haya aportado prueba alguna que permita desvirtuarla, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades para ello. En tal sentido, le incumbía a recurrente la carga de probar que las inexactitudes en la declaración jurada original *"...habían sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia"..."porque...si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente"* (Wekser, Marcelo A -CNACAF Sala V 23/6/15). No ha desvirtudado en autos los fundamentos vertidos por el organismo recaudador respecto de la conducta imputada.

Asimismo, se advierte que de acuerdo con el ajuste efectuado, la diferencia entre el impuesto ajustado y lo declarado resulta superior al 60% (conf. fs. 270 cuerpo II de los aa), lo que permite concluir que el Fisco Nacional ha receptado adecuadamente la presunción contenida en el inciso b) del artículo 47 de la ley procedimental y la graduación de la sanción

VII.- Que en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación (cfr. art. 184, 2do párrafo, ley 11.683 t.o. vigente y art.52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal)

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.28 13:29:18 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 16:04:47 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 16:04:48 -03:00