Informe firma conjunta

Número: IF-2023-98403742-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Agosto de 2023

Referencia: Voc XI - Expte. N° 49.229-I (y su acumulado Nro. 49.230-I) “Sucesión de Babot, Ana Luisa s/ recurso de apelación”. Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación y la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación), para dictar sentencia en el Expediente **N° 49.229-I (y su acumulado Nro. 49.230-I) “Sucesión de Babot, Ana Luisa s/ recurso de apelación”,**

La Dra. O’Donnell dijo:

I. La Sra. Ana Gutiérrez, en su carácter de administradora de la Sucesión de Ana Luisa Babot, interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 63/2018 y 64/2018, emitidas el 29 de agosto de 2018 en la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se determinaron de oficio sus obligaciones en el impuesto al valor agregado -de los períodos fiscales 01/2014 a 12/2014-, y en el impuesto a las ganancias -del período fiscal 2014-, intimándola a ingresar las sumas de $119.512,61 y $119.386,18, respectivamente, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

En su presentación ante este Tribunal, se agravia respecto de los siguientes ajustes:

1. Incremento patrimonial no justificado: indica que el juez administrativo incluyó en la base de cálculo de este ajuste un vehículo marca Ford Focus Modelo 2010 y un Acoplado Marca Montenegro, cuando dichos bienes fueron ya justificados con los fondos exteriorizados en el “Cuadro de Justificación Patrimonial Según Inspección” que según dice forma parte integrante de la Resolución.

Agrega, respecto al Ford Focus, que hay un error al contar los plazos de amortización, considerando que resulta de aplicación lo establecido en el art. 22 de la ley del impuesto sobre los bienes personales, el cual dispone que en el caso de automóviles su vida útil es de 5 años, sea el primero, segundo, tercer o cuarto comprador/a. Concluye que el plazo venció el 31 de diciembre de 2014 y que, por ende, su valor a los fines del mencionado impuesto es cero.

Sobre el Acoplado Montenegro, entiende que también hay errores en su valor, ya que al ponerse a disposición los

ajustes para que los conforme el 31 de agosto de 2017 se le otorgó un valor de origen de $208.230 y se lo amortizó por $41.646, debiendo haberse considerado como valor la suma de $ 166.584, pero que en forma posterior, en la Resolución determinativa, volvió sobre sus mismos pasos y se consignó la suma de $230.094. Cuestiona así por qué no se amortizó el Acoplado en el impuesto a las ganancias y si en definitiva lo que se hizo fue considerar el valor de compra y adicionarle el IVA como valor de origen ($208,230 x 1,105=$230.094).

Asimismo, aclara que el Acoplado no pudo ser incluido en el régimen de blanqueo de la ley 27.260, conforme surge de la Res. N° 63/2018, ya que fue vendido el 22 de junio de 2016, por lo que informa que a la fecha de promulgación de dicha ley ya no tenía el bien en su poder y, por ende, resulta aplicable el art. 46 y la confirmación de datos del art. 85 de la ley 27.260. Concluye que cualquiera sea el valor del Acoplado, el mismo debe ser reducido a cero a los fines de cualquier ajuste.

2. Impugnación de créditos fiscales: respecto a las operaciones con el proveedor **Andrés Freiwald**: sostiene que el juez administrativo no realizó gestión alguna para determinar quién es la persona que presuntamente lo engañó con la entrega de las facturas de dicho proveedor.

Manifiesta que no es apócrifo, ya que no obra en ninguna base, y que cualquier pretensión de cobro queda cubierta por el art. 46 y 85 de la ley 27.260.

En cuanto a los créditos fiscales por las operaciones documentadas con el proveedor **Cooperativa de Trabajo Conar Ltda.,** que regularizó en la instancia de la fiscalización, invoca que tampoco es apócrifo y solicita por ello la devolución de los impuestos pagados por este proveedor. Relata que el 30.3.2017 -próximo al vencimiento del plazo para acogerse a la moratoria- fue informada que la citada Cooperativa había sido incluida en la base Apoc, por lo que para evitar dispendio administrativo, legal y procesal decidió rectificar las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y cancelar también el impuesto sobre las salidas no documentadas.

Sigue diciendo que al recibir información de que la incorporación a la base Apoc fue recurrida por el contribuyente, y que por lo tanto no estaba firme, pidió que los pagos que hizo fueran tomados como pagos a cuenta de cualquier determinación impositiva que se le realizara por otro concepto.

Aporta documental, solicita que se tenga por invocada la nulidad de las Resoluciones y que, en subsidio, se revoquen las mismas y que se proceda a la devolución de los importes abonados por la Sucesión por las operaciones con la Cooperativa, con costas.

II. A fs. 64/75 y 141/150 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, solicitando que se confirmen las Resoluciones, con costas. A fs. 170 el Tribunal en Pleno decide la acumulación de ambos expedientes y a fs. 175 se elevan las actuaciones a la Sala; por último, a fs. 182 quedan en estado para dictar la sentencia.

III. En primer lugar, corresponde señalar que si bien en el Apartado Petitorio de ambos recursos, la recurrente solicita que se tenga *por interpuesta* la nulidad de las Resoluciones, no se especifica allí el motivo de su planteo, ni hay ningún desarrollo o planteo entre sus agravios que puedan ser analizados en este Tribunal, por lo que no corresponde expedirse al respecto.

En cuanto a la legitimidad de las determinaciones de oficio notificadas en las Resoluciones, los ajustes se originaron en la fiscalización efectuada a la Sra. Ana Luisa Babot, cuya actividad declarada era el “cultivo de maíz”, que dio como resultado:

1) se le detectaron dos rodados sin declarar que fueron encuadrados por la fiscalización en el art. 18 inc. f) de la

ley 11.683 como incremento patrimonial no justificado;

2) se le impugnaron los créditos fiscales y el pasivo declarado por operaciones con la Cooperativa de Trabajo Conar Ltda. por no haber demostrado su real existencia.

3) por último, se impugnaron los créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado por las operaciones con el proveedor Andres Freiwal por no haberse demostrado la real existencia de las operaciones.

Luego de una exhaustiva investigación, que da cuenta las propias act.adm., los ajustes notificados en las Resoluciones recurridas corresponden a 1) y 3), mientras que respecto a 2) la Sucesión reclama la devolución de lo regularizado y abonado por las operaciones con la Cooperativa.

1. En cuanto al primer ajuste, surge de los Considerandos de las Resoluciones que se detectó la tenencia de automóviles sin declarar a la fecha de preexistencia prevista en la ley 27.260 -31.12.2015- que fueron vendidos en el año 2016; es decir, que no fueron declarados al 31.12.2014 y tampoco al 31.12.2015. La Sucesión no cuestiona en esta instancia la existencia de dichos bienes al 31.12.2015, ni tampoco la omisión de declararlos en el período fiscal 2014 que aquí interesa; lo que cuestiona es su valuación a efectos de integrar la base imponible del incremento patrimonial que se le imputa.

El criterio del juez administrativo fue aplicar el art. 22 de la ley de impuesto sobre los bienes personales que establece que *"Los bienes situados en el país se valuarán conforme a:...b) Automotores, aeronaves, yates y similares: al costo de adquisición o construcción o valor de ingreso al patrimonio, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 referido a la fecha de la adquisición, construcción o de ingreso al patrimonio, que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva. Al valor así obtenido se le restará el importe que resulte de aplicar el coeficiente anual de amortización que para cada tipo de bienes fije el reglamento o al Dirección General Impositiva, correspondiente a los años de vida útil transcurridos desde la fecha de adquisición, finalización de la construcción o de ingreso al patrimonio, hasta el año, inclusive por el cual se liquida el gravamen. En el caso de automotores, el valor a consignar no podrá ser inferior al que establezca la Dirección General Impositiva, al 31 de diciembre de cada año, con el asesoramiento de la Superintendencia de Seguros de la Nación"*.

Cita también el art. 18 del decreto reglamentario, referido a la amortización de bienes que, precisamente en su segundo párrafo contempla para los automotores que el cálculo se debe realizar *exclusivamente* durante su vida útil.

Considera así a partir de la aplicación de dichas normas que la amortización se debe calcular por los años de vida útil transcurridos desde su adquisición, no desde el año de inscripción del auto en el registro automotor. Como los dos automóviles -Ford Focus y Acoplado Montenegro-, fueron adquiridos el 12.9.2014 y el 22.4.2014, respectivamente, concluye que al 31.12.2015, que es la fecha de preexistencia según la ley 27.260, no estaban totalmente amortizados y es ese valor que adopta para calcular el incremento.

Dicho tratamiento es el que responde a las leyes aplicables y vigentes a la fecha que interesa (2014), que el contribuyente además no ha cuestionado. No surge de norma alguna que terminada la vida útil de dichos bienes su valor sea cero, como sostiene ésta en su recurso, sino que debe estarse a los valores informados por la propia Administración en sus reglamentaciones a la finalización de cada año, por lo que resulta acertado imputar su adquisición al ejercicio 2014 e incluirlo en la base del incremento patrimonial no justificado.

A igual conclusión arriba respecto al acoplado Montenegro patente NYH 675, el cual se adquirió por la suma de $

230.094 -año 2014- y se vendió por $ 250.000 en el año 2016. Al no figurar el mismo, por su tipo, en la tabla que anualmente confecciona para la liquidación del gravamen, en este caso adopta el juez administrativo el valor de compra (menos la amortización de 2 años), procedimiento que a la luz de las normas aplicables, también es acertado y acorde al régimen legal.

Por todo lo expuesto, y considerando que la valuación efectuada por el Fisco Nacional resulta acorde a la normativa que regula la valuación de los automotores y que la recurrente no ha aportado prueba alguna para desvirtuar la aplicación de la presunción del art. 18, inc. f) de la ley 11.683, ni tampoco ha dado elementos certeros para modificar la liquidación efectuada, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 63/2018 y 64/2018, con costas.

2. En cuanto a la impugnación de los créditos fiscales originados en los comprobantes fiscales recibidos del proveedor Andrés Freiwald con sustento en incumplimiento al art. 12 de la ley del gravamen, el análisis de su legitimidad debe hacerse a la luz del criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, del 10.3.2015, entre muchas otras. Dijo allí que "…el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "en todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles...".

Similares consideraciones hizo en “ADM Argentina S.A.”, en la misma fecha, y en “Molinos Río de la Plata S.A.”, del 25.8.2015, entre muchas otras.

Lo explica la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal cuando dice que “...el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior (conf. esta Sala, in re “Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/06 39/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva”, sent. del 14/08/12)” – conf. “Avital S.A.”, del 24.2.2022, entre otras-.

Resulta así claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que es el que corresponde analizar aquí, en orden a determinar si fue realmente el proveedor impugnado el que efectivamente prestó los servicios y, por ende, si le asiste a la Sucesión el derecho a computar el crédito fiscal por las mismas. Se trata de 4 compras registradas en el mes de septiembre de 2014 por $2.352.645,98.

Ante la fiscalización, el Sr. Freiwald denunció que fue objeto de una maniobra de falsificación de facturas por parte de la Sra. Babot, radicándola en sede policial. Aportó para ello cartas documentos cursadas a ésta última con tal motivo y sostuvo que no coincidían ni las fechas ni el formato de las facturas; la Sucesión alega haber sido víctima del engaño de un tercero y pretende que ello sea acreditado por la Administración Tributaria, lo cual no condice con el art. 17 de la ley 11.683 y, en general, con el art. 377 del CPCC que la obliga a probar sus dichos en su propio interés. Máxime cuando a la misma vez no prueba sobre los servicios que recibió de dicho proveedor e informa que los pagos de los comprobantes fueron realizados en efectivo y con cheques recibidos de terceros.

En esta instancia, la recurrente se limita a reiterar que el Sr. Andrés Freiwald no estaba incluido en la base Apoc y

que, por ende, resultan aplicables los arts. 46 y 85 de la ley 27.260, invocando para ello las opiniones dadas por funcionarios de la propia Administración Tributaria en el marco del denominado *Grupo de Enlace,* que no dicen lo que ella alega y que, cabe ya señalarlo, no tienen jerarquía normativa alguna para obligar a este Tribunal.

De cualquier modo, no puede perderse de vista que era a la Sucesión a la que le correspondía aportar elementos de convicción suficientes para refutar la pretensión fiscal, pero contrariamente a ello y pese a contar con amplias posibilidades para hacerlo ante este Tribunal, no ofreció prueba alguna a los fines de acreditar que la facturas de compras aportadas fueron efectivamente emitidas por el proveedor Andrés Freiwald, que no solamente las desconoció sino que denunció penalmente a la Sra. Babot por falsificación de facturas.

Por todo lo expuesto, corresponde, confirmar el ajuste en tal sentido aplicado en la Resoluciones recurridas, tanto respecto del capital como los intereses resarcitorios que acceden al mismo, con costas.

3. En cuanto a los créditos fiscales por las operaciones de fletes con la Cooperativa de Trabajo Conar Ltda., cuya devolución en el recurso de apelación solicita, cabe destacar que sus agravios constituyen manifestaciones genéricas, pero no aporta prueba alguna de la realidad de las operaciones realizadas con dicho contribuyente, ni funda entonces el pedido de devolución pretendido, por lo que corresponde también su rechazo.

En efecto, de las act. adm. surge que se trata de 4 facturas por un total de $1.090.560 que, a excepción de una de ellas, fueron canceladas en efectivo, sin haber podido constatarse los servicios prestados por dicho proveedor.

Por otro lado, cabe otorgar relevancia al propio actuar de la recurrente la cual decidió en definitiva rectificar las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado en las que había computado los créditos fiscales e ingresar el impuesto a las salidas no documentadas previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias (así surge a fs. 70/71 de las aa), en tanto implica reconocer que no fue el proveedor cuestionado el que efectivamente prestó los servicios de fletes impugnados, por lo que resulta correcto el criterio empleado por el Fisco Nacional en cuanto entiende que resulta improcedente la pretensión de la actora de considerar el impuesto rectificado como pago a cuenta de otras deudas impositivas que pudiera contraer, por lo que corresponde también la confirmación del presente ajuste determinado en la Res. N° 63/2018, con costas.

Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 63/18 y 64/18 en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 63/18 y 64/18, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional de la siguiente manera:

a. $19.338, equivalente a 1 UMA para la representación procesal y $48.346 equivalente a 2,50 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la actividad desarrollada en el Expediente 49.229-I, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

b. $18.858, equivalente a 0,98 UMA para la representación procesal y $47.145 equivalente a 2,44 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la actividad desarrollada en el Expediente 49.230-I, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la ley 27.423.

Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de esta Sala por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 12° Nominación (conf. art. 184 de la ley 11.183).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.23 14:36:26 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.23 16:41:19 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.23 16:41:20 -03:00