Informe firma conjunta

Número: IF-2021-85939484-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Septiembre de 2021

Referencia: Expte. Nº48.417-I y sus acum.48.418-I, 48.419-I -MADERO RACING TEAM S.R.L.- SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el Expte. N° Expte. Nº48.417-I y sus acum.48.418-I, 48.419-I caratulado “MADERO RACING TEAM S.R.L. s/recurso de apelación”,

La Dra. Gómez dijo:

I- Que a fs.39/58, fs.154/172 y fs.264/285 MADERO RACING TEAM S.R.L., interpone recursos de apelación contra las resoluciones de fecha 7 de noviembre de 2017, suscriptas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI. Por las dos primeras se determina de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/2010 a12/2011 y 2/2012 y el impuesto a las ganancias por el ejercicio 2011, en ambas resoluciones se liquidan e intiman los intereses resarcitorios y se aplican sanciones por los citados ejercicios, respectivamente, graduadas en dos (2) veces el impuesto dejado de ingresar, conforme lo normado por los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683; mientras que por la última se estableció el impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas, por los períodos fiscales 2010, 2011 y 2012, con más intereses resarcitorios y se aplica una multa equivalente a dos (2) veces el impuesto evadido por el ejercicio fiscal 2011, en virtud de lo normado por los artículos 46 y 47 inciso b) de la ley 11.683 (t.o. vigente al momento del acto).

Se agravia que los ajustes se basen en el desconocimiento de la capacidad operativa y económica de cinco proveedores con los que siempre operó del mismo modo. Explica el procedimiento seguido en cada compra, indicando que primero realizaba las comprobaciones formales y una vez recibido el servicio extendía el correspondiente cheque cancelatorio a nombre de los proveedores, afirmando que el destino dado por las firmas beneficiarias a los cheques escapa de su control. Expone que las operaciones fueron reconocidas por el Fisco y debidamente registradas y que el único fundamento para impugnar las operaciones en cuestión es que los proveedores no evidencian capacidad operativa.

Realiza un detalle de las observaciones que el Fisco realiza respecto a cada uno de los proveedores y remarca que el ente fiscal autorizó su inscripción, como así también la emisión de las facturas ahora objetadas, por lo que sostiene que la firma recurrente no puede resultar responsable del accionar de un tercero y siendo que es el Fisco quien debe investigar a los proveedores impugnados. Afirma que los conceptos facturados se relacionan con la actividad desarrollada.

Puntualmente respecto al impuesto intimado en concepto de salidas no documentadas analiza la normativa aplicable, y señala que las erogaciones se relacionan con la actividad desarrollada.

En relación a los intereses determinados plantea la mora inculpable y sobre las sanciones impuestas, destaca que no existió de su parte intención alguna de ocultar la realidad de las operaciones, aportando las pruebas correspondientes, exponiendo que su accionar se apega a la normativa que rige la materia y resalta que en el caso de las salidas no documentadas no constituyen, por sí mismas un ilícito tributario. En subsidio, de prosperar el criterio fiscal, invoca el instituto del error excusable, toda vez que las discrepancias con el Organismo Fiscal se configuran por un antagonismo de carácter interpretativo de la ley tributaria.

Cita variada doctrina y jurisprudencia, ofrece prueba hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente se dejen sin efecto las determinaciones efectuadas, con expresa imposición de costas al Fisco Nacional.

II.- Que a fs.92/111, fs.200/219 y fs.310/330, contesta los traslados conferidos el Fisco Nacional, señalando en primer término que no se constató la existencia de las operaciones cuestionadas por quienes dicen haberlas desarrollado, toda vez que el hecho de que un sujeto este inscripto en el Organismo no lo legitima, y remarca que no se discute en el caso que los servicios hayan existido pero si que hayan sido realizados por los supuestos emisores de las facturas observadas.

Explica que los proveedores cuestionados sólo tendrían una existencia formal, encontrándose incluidos en la base de proveedores apócrifos, en general por carecer de capacidad operativa, situación que deriva en la impugnación de los créditos fiscales computados y aclara que en el caso de la proveedora Mónica López, la impugnación se sustenta en la falta de concreción de los servicios.

Acerca del desplazamiento de las funciones de contralor por parte del Organismo, aclara que las impugnaciones se sustentan en cuestiones fácticas y sustanciales y que a excepción del caso de la Sra. Mónica López, se consideraron deducibles en el impuesto a las ganancias los montos con la debida conexión con la obtención, mantenimiento y conservación de la ganancia gravada.

Afirma que las facturas por sí solas no tienen entidad suficiente como para demostrar el efectivo perfeccionamiento de las operaciones que se quieren justificar, sin que pueda excusarse en la observancia del cumplimiento de los requisitos formales de los proveedores. Se refiere a la constancia de inscripción ante el Organismo, señalando que la CUIT es un código que sirve como medio de inscripción en los distintos impuestos, por lo tanto la sola inscripción no implica la realidad de las operaciones, asimismo el hecho de que no aparezcan en la base los proveedores apócrifos tampoco le da sustento a las operaciones, ya que la base mencionada no engloba ni contiene al universo total de los sujetos emisores de tales documentos falsos, agregando que las inconsistencias e irregularidades detectadas relacionadas con los mismos constituyen indicios graves, precisos y concordantes que permiten inferir que las operaciones declaradas son ficticias y/o simuladas.

En lo que respecta al concepto de salidas no documentadas afirma que no se ha constatado la existencia de las operaciones cuestionadas por quienes dicen haberlas desarrollado, aclarando que en el caso de la Sra. Mónica López, la impugnación de sus servicios se sustenta en la inexistencia de los servicios facturados, y la recurrente

no aportó medio de prueba que demuestre lo contrario.

Sobre los intereses resarcitorios afirma que los mismos se sustentan en el art.37 de la ley 11.683, alegando que no hay causa alguna que justifique la mora inculpable alegada por la contraria. En punto a las sanciones aplicadas manifiesta que el recurrente no logró rebatir la imputación que se le hace, que es la omisión del pago de los impuestos en su justa medida, por lo que corresponde la confirmación de los actos atacados. Asimismo, señala que la maniobra fue descubierta a partir de la investigación fiscal, habiendo incurrido en una infracción dejando de ingresar los impuestos en su justa medida, por lo tanto los elementos objetivos y subjetivos de las infracciones imputadas, quedaron configurados. Niega que se de en el caso el error excusable invocado por el recurrente en modo subsidiario, en tanto no se da fundamento de ello.

Se opone a la prueba ofrecida por el recurrente, ofrece prueba y se tenga presente la reserva del caso federal, y pide que se confirmen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs.351 en virtud de lo normado por el art.173 de la ley 11.683 (refor. Ley Nº27.430) se cita a las partes a la audiencia allí establecida, encontrándose el acta correspondiente a fs.357 y a fs.359 se encuentra agregado el auto de apertura a prueba, donde se hace lugar a la prueba pericial contable y a la informativa, encontrándose agregadas las respuestas de los oficios a fs.371/371vta. y fs.373/402 y el informe pericial a fs.406/409.

Que a fs. 424 se clausura el período probatorio. A fs.427 se elevan los autos a consideración de la sala “D”, a fs..429 se ponen para alegar obrando a fs. 430/431vta y fs.433/442vta las presentaciones realizadas por las partes a tal fin. Finalmente por IF- 2021-84694562-APN-VOCX#TFN se pasan los autos para dictar sentencia, haciendo constar que para el dictado del presente acto procesal se ha tenido en particular consideración lo dispuesto mediante el Acta Acuerdo Plenario del 16/3/21 que obra como Anexo en la RESOL-2021-13-APNTFN#MEC.

IV.- Que a fin de establecer si las resoluciones atacadas se ajustan a derecho, estimo pertinente hacer una reseña de las actuaciones seguidas en sede administrativa y de los elementos allí colectados .

Que en el informe final de inspección se expone que la actividad principal del apelante es el mantenimiento y reparación del motor n.c.p. mecánica integral y que las actuaciones tienen su origen en la investigación desarrollada al Sr. Lucarelli Gastón Ariel, por ser catalogado por el organismo como proveedor apócrifo (vide fs.514/517 cpo. III de IVA ant. adm.).

Señalan los inspectores que de las copias de los cheques aportadas por los diferentes bancos circularizados con el fin de obtener información sobre el verdadero destino de los cheques emitidos a los proveedores, observaron que los mismos se encuentran sellados con los datos del responsable de las facturas de compra apoc, variando la confección de la firma en los distintos cheques. Que al concurrir al domicilio de los distintos endosantes advirtieron que una persona coincidía en el caso de tres proveedores sin que pudiera ser localizada; en otros casos dijeron desconocer al proveedor y a la firma recurrente.

Que no es motivo de controversia que los actuantes corroboraron la efectiva realización de las competencias automovilísticas que motivan las facturas bajo examen y que los servicios en cuestión fueron concretados, debiendo señalarse que fue aportado en las actuaciones material fotográfico que demuestra tal situación, por lo que el Fisco concluye que en el caso de la operatoria que surge de las facturas que figuran como emitidas por los Sres. Gastón Ariel Lucarelli, Jorge Daniel Ferro, Jorge Cabal y Matías Gabriel Gómez se trata de servicios efectivamente recibidos con su debida conexión con las ganancias gravadas y por lo tanto es admitido el gasto, no así el cómputo del crédito fiscal atento las anomalías constatadas por la fiscalización, mientras que en el casode los comprobantes de la Sra. Mónica Patricia López se hace constar que no se admite el crédito fiscal ni el gasto.

En tal sentido, el recurrente pone de resalto que las operaciones fueron reconocidas por el Fisco y debidamente registradas y que el único fundamento para impugnar las operaciones en cuestión es que los proveedores no evidencian capacidad operativa.

Que en las actuaciones administrativas como en los actos apelados el Fisco se encarga de efectuar una reseña de las irregularidades detectadas respecto de cada proveedor, tales como:

-*Lucarelli Gastón Ariel:* del informe de investigación (fs.188/196 cpo. IVA I) surge que se encuentra inscripto en la actividad de servicio de publicidad y asesoramiento empresarial n.c.p. No se puede verificar la capacidad económica, ni financiera para desarrollar la misma, no se lo pudo localizar en el domicilio fiscal y/o legal, indicándose que en ambos se encuentra otro comercio. De los datos obrantes en la base fiscal no registra propiedades a su nombre ni empleados en relación de dependencia y se encuentra cargado en la base apoc desde el 18/02/2014. La imprenta reconoció haber realizado los trabajos de impresión, y adjuntó modelos de las facturas tipo "A" y "B", Notas de Crédito "A" Recibo y Remito, manifestando que los pedidos se hacían en forma telefónica y los retiraba un remisero, siendo su forma de pago con cheques de terceros o en efectivo. En las facturas emitidas por el mismo, exteriorizan una prestación de servicio de organización de hospitality en competencias de top race, y dado que los inspectores actuantes corroboraron la efectiva realización de las competencias, se infiere que los servicios en cuestión fueron concretados, por tal motivo se admitió su deducción en el impuesto a las ganancias por su conexión con la actividad desarrollada por el recurrente, sin que ello resulte un obstáculo a la aplicación de la figura de salidas no documentadas. Que en lo que respecta al IVA atento la falta de capacidad operativa por parte del sujeto emisor de las facturas, no existe un correlato entre quien emite las mismas y quien efectúa la efectiva prestación del servicio. Que de las actuaciones correspondientes cpo. II IVA, fs.225/265, se observan las facturas emitidas, con su correspondiente orden de pago y su recibo, como así también las fotos que dan cuenta de la prestación del servicio en cuestión. Que asimismo a fs.274, de las citadas actuaciones luce una nota del presidente de la empresa organizadora de las competencias del Campeonato Argentino de Top Race autorizando al Sr. Lucarelli a ingresar y trabajar en los autódromos sedes de competencias con el fin de armar infraestructuras de boxes y otros, del equipo perteneciente a la empresa Madero Racing Team S.R.L.

- *Ferro Jorge Daniel* (fs.197/200 act. adm. cpo.IVA I y fs.2/3 cpo. del citado proveedor): no pudo ser localizado en el domicilio fiscal ni en el alternativo, se encuentra inscripto en la actividad de transporte automotor de cargas ncp y venta al por menor de materiales de construcción ncp y fue incluido en la base apoc. con fecha 11/06/2013. La imprenta involucrada informó que los últimos pedidos de facturas "A", fueron efectuados con fecha 05/01/2012, con vencimiento en 05/01/2014. A fs.334/355 se encuentran agregadas copias de las facturas, la verificación de validez de los comprobantes emitidos, órdenes de pago, y recibos del proveedor, siendo los conceptos facturados los de "cambio de cobertura techo taller- colocación de nuevas chapas cincalum c/ aislante térmico pintado de la estructura ..", "mantenimiento de instalaciones eléctricas existentes y realización de una nueva para el sector herrería y sala de mecanizado. Nuevos tableros y fichas térmicas" y diferentes materiales para la construcción. Además se encuentran agregadas fotografías de los trabajos realizados aportadas por la actora (fs.356/357 cpo IVA).

- *Cabal José:* no pudo ser ubicado en el domicilio fiscal ni el alternativo, su actividad es la de venta al por mayor de sonido, radio y televisión, comunicaciones y sus componentes, repuestos y accesorios; no efectuó pagos en los impuestos que se encuentra inscripto, no declara personal en relación de dependencia, ni posee cuentas bancarias. Fue incluido en la base apoc con fecha 24/01/2013. A fs.287/294 de las act. adm. cpo. II IVA se encuentran agregadas las facturas detallándose en los conceptos "mantenimiento de computadoras y actualización de sistemas y redes", "creación de software", la verificación de validez de los comprobantes emitidos, órdenes de

pago y recibos.

-*Gómez Matías Gabriel* no pudieron localizarlo en el domicilio fiscal y el alternativo es inexistente, su actividad declarada es la de venta al por menor de partes, piezas y accesorios excepto cámaras y baterías y la reparación y pintura de carrocerías, colocación de guardabarros y protecciones exteriores. Observaron los actuantes que los montos de débito y créditos fiscales consignados en sus declaraciones exceden la capacidad económica del proveedor y no es titular de inmuebles y no posee acreditaciones bancarias y no declara personal en relación de dependencia. Con fecha 17/07/2012 ha sido cargado en la base apoc del Organismo Fiscal. A fs.297/314 de las actuaciones de IVA se encuentran agregadas las facturas, órdenes de pago, recibos, surgiendo en el detalle de las mismas “reparación y pintura de Peugeot 206”, “rectificación de motor y reparación de tapa de cilindros Peugeot Jumper. Cambio de juntas, filtros. Revisión general del vehículo”, “trabajo de pintura en carrocería de autos de Top Race y repuestos de carrocería”, “reparación de chasis y estructura anti vuelco del auto Mitsubishi de Top Race. Trabajos de chapa.”, entre otros.

Que en lo que respecta a los tres últimos proveedores el Fisco se encarga de señalar que , más allá de las particularidades de cada caso en virtud de las circunstancias fácticas que se puso en evidencia, señala que se da la situación ya indicada para el Sr. Lucarelli, esto es que reconoce que las prestaciones se hicieron y por lo tanto admite el gasto que surge de los comprobantes pero no así el crédito fiscal, encuadrando a la situación suscitada con estos cuatro proveedores en idénticos marcos teóricos y legales de los impuestos objeto de la presente apelación.

Que en punto al circuito de pagos de los proveedores analizados a fs.367/445 del cuerpo de IVA se encuentran agregadas las respuestas dadas por las diferentes entidades bancarias, y las copias de los cartulares, en los que se observa que todos ellos fueron emitidos a los distintos proveedores y asimismo endosados por éstos últimos.

Que distinto es el caso de las facturas que figuran emitidas por la *Sra. Mónica Patricia López.* Conforme surge de las actuaciones administrativas correspondientes a la citada, declara como actividad la de servicios de publicidad. Que de las diligencias realizadas, los inspectores concluyen que no demuestra capacidad económica para realizar las prestaciones de servicios o ventas de bienes que ha facturado, toda vez que no detenta consumos eléctricos, no posee un local comercial, no presenta declaraciones juradas en ganancias desde 2009, ni empleados en relación de dependencia. Se remarca que los conceptos facturados es el de servicio de diseño y construcción de un nuevo sistema de dirección para vehículo de la categoría top race, organización de fiesta de fin de año para personal de la empresa, pilotos y sponsors, servicio de diseño y ploteo, confección de banners para equipo de top race, servicio de publicidad en cartelera gráfica y se encuentran junto con las mismas agregadas las ordenes de pago y los recibos (Vide fs.317/331 act. adm. cpo. IVA II). Que en este caso se impugna tanto la deducción del impuesto a las ganancias por falta de prueba en la concreción de la operatoria y en el IVA, y en el caso puntual de las dos operaciones de la proveedora en análisis afirman que procede el impuesto a las salidas no documentadas. Que en el informe de investigación (obrante a fs.534/540 de las act. adm. cpo Nº3 López Mónica Patricia), se indica que el actual titular de la imprenta que le realizara los trabajos a la proveedora en cuestión, aporta copias de las autorizaciones de trabajo de impresión copias de órdenes de impresión y los modelos de las facturas “A” y “B” a nombre de la Sra. Lopez, con distintos nombres de fantasía (Vide fs.456/527 cpo. Nº3 López Mónica Patricia). Asimismo a fs.386/388vta. de las act. adm. cpo. IVA II, se encuentran agregados tres (3) cheques, emitidos por la recurrente todos ellos a nombre de la Sra. Mónica Patricia López y endosados en todos los casos por la misma, resultando también coincidente su firma en ellos. Lo mismo ocurre a fs.417/418 de las act. adm. cpo. IVA III.

Asimismo, se observa que en los Anexos de las determinaciones de IVA y salidas no documentadas se incorpora dentro del ajuste diversas facturas concertadas con el proveedor Claudio Gómez, sin que surja de las actuaciones

los motivos que llevaron a su impugnación.

VI -Que para dirimir la cuestión, resta referirse a la prueba admitida por este Tribunal, haciendo notar que su producción fue rechazada por el juez administrativo.

En la respuesta al oficio librado a la AFIP (fs.371/371vta.) surge respecto de cada proveedor objetado los siguiente: a) el Sr. *Matías Gabriel Gómez* se encuentra inscripto ante el Organismo fiscal y fue habilitado a emitir comprobantes clase "A" desde el 28/06/2006 hasta el 24/07/2013 fecha en que se lo habilitó a imprimir facturas "M", el 28/02/2014 se lo inhabilitó "A" y/o "M". Asimismo agrega que se encuentra incluido en la base apoc. Desde 01/2013; b) el Sr. *Gastón Ariel Lucarelli* se encuentra inscripto ante la AFIP y fue habilitado para emitir facturas. No tiene solicitud de factura manual y las facturas electrónicas Tipo "A" la Nº1 fue emitida el 17/09/2010 la última con fecha 24/02/2014 y la Tipo "B" se emitió la primera el 07/06/2011 y la última el 06/02/2014; c) el Sr. Jorge Daniel Ferro y la Sra. Mónica Patricia López se encuentran inscriptos ante la AFIP y fueron habilitados para emitir facturas y de facturas manuales no tienen solicitudes y de facturas electrónicas no hay registro de emisión de las mismas y d) por último en el caso del Sr. José Cabal también se encuentra inscripto ante la AFIP y fue habilitado para imprimir facturas tipo "M" el 24/06/2013 e inhabilitado para emitir facturas tipo "A" y/o "M" desde el 30/10/2013 y al 28/06/2019 sigue en la misma situación.

Que al responder el oficio cursado el presidente de la sociedad Top Race S.A. (vide fs.373/402) manifiesta que la categoría Top Race, al igual que las restantes categorías que componen el circuito automovilístico, desarrolla en cada una de las competiciones, sectores de boxes, stands de competencias, promociones y "hospitality" (espacios destinados a anunciantes, sponsors y público en general). Expone que es común que todas las marcas de competición lleven a cabo dichos stands y Madero Racing Team S.R.L. también lo ha hecho mientras compitió con sus automóviles en dicha categoría. En punto a las estructuras que se montan en cada carrera, explica como se desarrollan y lo que las componen señalando que con ello se busca otorgar comodidad a los clientes e invitados, además de la protección ante el clima, asimismo es común que se contrate personal específico para dicha tarea de montaje. Acerca de la gente que se contrata para desarrollar esa tarea, afirma que escapa a su conocimiento la cantidad exacta que puede contratarse y de los registros de carreras dan cuenta de la participación de Madero Racing Team S.R.L. durante los años 2010 a 2012, donde efectivamente llevaba a cabo las instalaciones señaladas. En los períodos señalados según detalle de ingresos a boxes, el Sr.Gastón Ariel Lucarelli, prestaba servicios en el ámbito de las competiciones organizadas por la categoría. Especifica que conforme a sus registros y a requerimiento de lo solicitado, el 4/11/2011 se desarrolló la carrera de Top Race en el autódromo de CABA, en el cual compitió el automóvil Mitsubishi Lancer propiedad de Madero Racing Team SRL, con la conducción del piloto Gerardo Salaverría y en la competencia del 25/09/2011 en el autódromo de la Ciudad de Paraná compitió el mismo auto con la conducción del piloto Ricardo Mauricio.

Que a fs.406/409 luce agregado el informe pericial conable donde los expertos detallan que los libros auditados son llevados en legal forma, que se encuentran contabilizados los pagos realizados a los proveedores impugnados y sobre los cheques entregados a tal fin, los peritos acompañan como anexo II el detalle de los mismos identificando el Banco a los que fueran librados, el número de cartular, fecha y afirman que todos fueron debitados de la cuenta bancaria correspondiente. Como últi,o punto se requirió que bajo el formato de muestreo, se acredite el circuito económico de los servicios prestados a Madero Racing Team S.R.L., el modo de cancelación de las compras cuestionadas y la utilización de servicio, a lo que informan que han acreditado que la empresa controla en su totalidad el circuito económico de los servicios y/o productos que recibe tanto desde el momento que presupuesta el gasto hasta que recibe los mismos, como su respectivo pago. Que cabe destacar que dicha pericia no fue impugnada por ninguna de las partes.

Que de acuerdo con la reseña y exposición acerca de las pruebas recabadas durante el procedimiento, se evidencia que el Fisco basa la impugnación de los comprobantes en una serie -enumeradas en forma taxativa- de anomalías detectadas por los fiscalizadores a saber: "... falta de presentación de declaraciones juradas, falta de pago de impuestos, que se halla desconocido a los supuestos proveedores en los domicilios de los mismos o no se los haya localizado, el hecho de que ciertos proveedores figuren en la base Apoc., no se pueda verificar la capacidad económica ni financiera..".

Que en lo que respecta al circuito financiero, tal como ha quedado acreditado tanto del resultado de la circularización a los distintos bancos como de la pericia contable realizada, las operaciones cuestionadas han sido abonadas en su totalidad mediante cheques emitidos por la recurrente a nombre de los proveedores, siendo los importes debitados en la cuenta bancaria de la apelante en las fechas y montos que se encuentran asentados en los registros contables de la firma. Que ello así, el argumento esbozado por el Fisco Nacional para objetar los pagos ha sido el destino de alguno de los cheques involucrados en la cancelación de las operaciones cuestionadas, esto es en cuanto han sido endosados por los proveedores.

Que no puede desconocerse que una vez que los cheques fueron entregados a sus beneficiarios, la recurrente no tiene manera de controlar de modo alguno cuál será el destino de tales valores, esto es si eran depositados directamente por los proveedores o si fueron entregados a terceros o han sido cobrados por ventanilla, es decir que escapa a la órbita de acción de la apelante por cuanto ello es materia privativa del beneficiario de los mismos y por lo tanto no es imputable a Madero Racing Team S.R.L. que hayan sido cobrados por terceros ajenos a su relación comercial, puesto que a ella sólo le cabe la responsabilidad de cumplir con los requisitos que para la validez de los pagos entre partes y frente a terceros le exige la Ley 25.345, lo que respecto a estos pagos se encuentra cumplido (cfr. Sala "D" -que integro como Titular- in re "Agar Cross S.A.C.I. (hoy Dupont Argentina S.A.) s/recurso de apelación", sentencia del 23/10/2012, confirmada por la Sala II de la Alzada y la Corte Suprema de Justicia, este último decisorio de fecha 30 de diciembre de 2014).

En tal sentido, no puede pasarse por alto que el Fisco admitió la efectiva realización de las competencias automovilísticas, y conluye que los servicios que figuran en las facturas emitidas por los Sres. Lucarelli, Ferro, Cabal y Gómez fueron concretados y tratándose de un servicio efectivamente recibido cabe ponderar su conexión con la obtención, mantenimiento y conservación de la ganancia gravada, que por lo tanto corresponde admitir la deducción en el impuesto a las ganancias por su intima conexión con la actividad desarrollada por Madero Racing Team S.R.L.,

Que en definitiva el juez administrativo más allá del análisis que efectúa de la prueba documental ofrecida, se limita a hacer una remisión a las "inconsistencias" o "irregularidades" que los inspectores habrían detectado en ocasión del procedimiento de fiscalización, poniendo de relevancia que los inspectores, en varias ocasiones, al referirse a determinados proveedores utilizan el potencial, es decir que se expone como conclusión que el proveedor -a modo de ejemplo- "se trataría de una "usina empresa desactivada" (fs.208 cpo. IVA II), a lo que se agrega que el propio juez administrativo argumenta que "la presente impugnación no se basa en el incumplimiento de aspectos formales.." (fs.26vta. de autos) lo que hace notar que la recurrente tomó los recaudos pertinentes toda vez que la verificación en la página web del organismo acerca de si el Código referido se encuentra autorizado es una de las herramientas que tienen los contribuyentes -entre otros- para asegurarse de la validez del comprobante, pero de ninguna manera puede endilgársele o poner en cabeza de cada contribuyente, en este caso la empresa recurrente, que deba ahondar o investigar además si las imprentas que figuran en el comprobante efectivamente son quienes hicieron el trabajo de impresión y si la persona que lo encargó es el responsable o fue debidamente autorizada a tal fin, más allá que -tal como se indicó a lo largo del presente decisorio- las imprentas admitieron haber realizado los trabajos de impresión. A igual conclusión se arriba

respecto de la falta de presentación de declaraciones juradas de parte de terceros o la forma en que fueran consignados los importes en las mismas por parte de los proveedores.

Que a tenor de lo expresado y lo admitido por el propio Fisco, se colige que la recurrente cumplió con todos los recaudos legales exigidos y obró con la debida diligencia, siendo que ni siquiera los proveedores se encontraban en la base e-Apoc del organismo a la fecha de la facturación emitida, lo que evidencia que en caso de haberse formulado una consulta a la página web del organismo antes de efectuar las operaciones impugnadas, lo que se hubiera obtenido como resultado es que las firmas aquí involucradas no presentaban inconsistencias (conforme voto de esta Juzgadora in re “Ing. Carlos A. Monti- Construcciones Eléctricas S.A.- Líneas Eléctricas S.A. UTE” sentencia del 1 de noviembre de 2012, confirmado por la Sala IV de la Alzada, mediante decisorio de fecha 8 de julio de 2013).

Que no cabe dudas que "Se genera inseguridad jurídica para las transacciones comerciales de admitirse el criterio fiscal, ya que si los contribuyentes consultan la base de datos y el sistema les informa que la situación impositiva del proveedor se ajusta a derecho, de manera que podrán computar válidamente el crédito fiscal por las facturas que reciban o deducir el gasto, el organismo luego no puede desconocer esta circunstancia alegando que las operaciones no fueron realizadas por la persona inscripta como tal, ya que esto debe ser objeto de otra investigación a cargo de la Administración Tributaria, sin que tales particularidades le puedan ser imputadas a la recurrente" (cfr. criterio de esta Sala “D” in re “Cereales y Servicios SRL” sentencia del 28 de diciembre de 2012, el que fuera confirmado por la Sala IV de la Alzada y por la Corte Suprema de Justicia mediante decisorio de fecha 11 de noviembre de 2014; como así también en ocasión de resolver la causa “Enrique Martin Rossi SA” con fecha 26 de febrero de 2015, criterio que fue confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, con fecha 30/8/2016 y “Ponal Atlántica SA del 13 de marzo de 2015, confirmada también por la Alzada, Sala V el 15 de diciembre de 2015, entre otros).

Que de lo expuesto, se advierte que el Fisco Nacional se basa en presunciones vinculadas con situaciones fácticas atribuidas a un tercero -proveedor- pero que por vía indirecta le han sido imputadas a la recurrente, y en tal sentido si la actora cumplió con todos los recaudos legales exigidos no se le puede atribuir, y que de acuerdo con lo informado por el presidente de la sociedad Top Race S.A., de sus registros surge la participación de la actora durante los años 2010 a 2012, debiendo ponderarse lo expuesto por los peritos en su informe acerca del circuito económico de los productos y/o servicios que recibe, pericia que como se dijera no fue objeto de impugnación por la representación fiscal. Por todo lo expueto, a criterio de la suscripta los argumentos del organismo no resultan suficientes para sostener que se trata de operaciones simuladas y por lo tanto debe admitirse el cómputo del crédito fiscal que surge de los comprobantes observados y el gasto correspondiente a las facturas de la proveedora López.

Finalmente, respecto del proveedor Claudio Gómez, como se dijera, si bien el Fisco incorpora en los anexos que integran la resoluciones determinativa de IVA, no se hace mención alguna en los Considerandos de dicho acto a fin de establecer los motivos concretos que sustentan su impugnación, por lo que corresponde desestimar la reliquidación correspondiente a tal operatoria.

VII- Sobre la determinación del impuesto a las ganancias por aplicación del art. 37 de la ley del tributo, a tenor de lo expuesto a lo largo del presente decisorio, considero que corresponde también su revocación, toda vez que no se observan irregularidades en los comprobantes observados por el ente fiscal, como así también se encuentran individualizados los destinatarios de las erogaciones y se demostró la realidad de la operatoria cuestionada. A igual conclusión se arriba respecto de la pretensión referida al Sr. Claudio Gómez por los motivos ya expuestos.

VIII -Ello así, voto por revocar las resoluciones apeladas en todas sus partes, tornándose inoficioso el tratamiento del resto de los agravios planteados por la recurrente. Las costas se imponen a cargo del Fisco Nacional.

La Dra. O´Donnell dijo:

I. Que comparto el relato de los hechos efectuado por la Vocal Instructora así como también a la solución propiciada, pero únicamente respecto a los ajustes practicados al proveedor Gastón Ariel Lucarelli, ya que las pruebas rendidas, en particular los resultados de la informativa a Top Race S.A. dan cuenta que los servicios instrumentados en los comprobantes fiscales objetados por la Administración Tributaria fueron prestados y fueron cancelados a dicho proveedor, resultando de ese modo ilegítimos la impugnación al crédito fiscal en el impuesto al valor agregado y la intimación a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas.

En efecto, las manifestaciones a fs. 373/402 del presidente de Top Race S.A., en cuanto a que *"Durante los períodos señalados, según detalle de ingresos en boxes, el Sr. Gastón Ariel Lucarelli, DNI 34.137.228 prestaba servicios en el ámbito de las competiciones organizadas por la categoría",* sumado a que no se impugnó el gasto en el impuesto a las ganancias, permite tener por ciertos sus servicios facturados de armado de boxes del equipo de Madero Racing Team S.R.L. en los distintos lugares en los que se llevaron a cabo las competencias automovilísticas.

Es por esta razón que las Resoluciones Nros. 242/17 y 244/17, deben ser revocadas, tanto en cuanto al capital, como los intereses intimados y multas aplicadas en ellos en relación a este concreto proveedor, con costas.

II. Distinta es la solución que debe adoptarse en relación a los restantes ajustes practicados en dichos actos que corresponden a las operaciones con los proveedores Jorge Daniel Ferro, José Cabal, Matía s Gabriel Gómez y Mónica Patricia López, ya que la pruebas aportadas y rendidas no son suficientes para llegar a una conclusión similar, esto es que los servicios instrumentados en los comprobantes fiscales extendidos con su nombre fueron prestados por ellos y que fueron ellos y no otras personas las beneficiarias de los pagos de Madero Racing Team S.R.L.

En efecto, ni los resultados de la prueba informativa a la AFIP que obra a fs. 371, ni el informe pericial contable agregado a fs. 406/409, permiten concluir que los proveedores fueron también los efectivos prestadores de los servicios, tan solo dan cuenta del mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación y que la empresa tenía un circuito interno para el supuesto control de sus proveedores, que por sí solos resultan inhábiles para refutar las razones que llevaron a la fiscalización a calificarlos de apócrifos, de conformidad con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, en sentencia del 21 de agosto de 2013, seguido en muchas otras de este Tribunal.

Entonces, respecto a estos proveedores, si bien en la instancia previa la recurrente acreditó que los servicios fueron prestados, toda vez que las estructuras y montajes fueron realizadas, y por ello la fiscalización no impugnó la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias, no probó en dicha instancia, ni tampoco en la sustanciada en este Tribunal que fueron esos proveedores los que lo hicieron y los que recibieron los pagos, razones que son suficientes para confirmar las Resoluciones Nros. 242/2017 y 244/2017, tanto en cuanto al capital, como los intereses y las multas aplicadas, con costas.

En relación al ajuste en el impuesto a las ganancias respecto a la proveedora Mónica Patricia López, por aplicación de los arts. 17 y 80 de la ley de dicho gravamen, correspondía a la recurrente demostrar su efectiva realización, así como su necesariedad y vinculación con la actividad gravada, lo que no surge de ninguno de los elementos de prueba antes referidos, por lo que corresponde confirmar la Resolución N° 243/2017 en todas sus

partes, con costas.

Por último, en relación a los ajustes practicados al proveedor Claudio Gómez corresponde que se confirmen en razón que Madero Racing Team S.R.L. no ha expresado ningún agravio, ni ha aportado prueba por lo que debe entenderse que la pretensión fiscal ha sido consentida.

III. En atención a la forma en que se resuelve, corresponde ordenar que el Fisco Nacional en el plazo de 30 días practique liquidación de las sumas que en definitiva deberá ingresar la recurrente y diferir la regulación de honorarios profesionales hasta su aprobación.

El Dr. Martín dijo:

1. Que por análogos fundamentos adhiero a la decisión que adopta la Dra. O'Donnell en su voto, con relación a los ajustes practicados a los proveedores Jorge Daniel Ferro, José Cabal, Matías Gabriel Gómez, Claudio Gómez y Mónica Patricia López, en los Impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias - Salidas no documentadas. (fs. 37 y fs 263), los que fueran determinados en las Resoluciones 242/17 y 244/17, respectivamente. En el caso del Sr. Claudio Gómez, en atención a la ausencia de agravios por parte de la actora.

   En igual sentido comparto la conclusión a la que arriba en la Resolución N° 243/17 –Impuesto a las Ganancias (fs. 152), respecto de la Sra. Mónica Patricia López.

2. Que al mismo tiempo considero que también le alcanzan idénticos motivos a los cargos que se le imputan, en los gravámenes citados en el primer párrafo del considerando anterior, al proveedor Gastón Lucarelli por las siguientes razones:

   a) En primer lugar corresponde destacar que el citado le ha facturado a MADERO RACING TEAM S.R.L. en el año 2011, la suma de $ 785.000 más $ 164.850 en concepto de IVA, total $ 949.850.- (incluye una única factura de $ 60.000 más iva del 14/12/2010), distribuida en 12 facturas a lo largo del período.

   b) De la compulsa de los antecedentes administrativos se observó la descripción de la actividad prestada, resultando variable según los comprobantes involucrados.

   En el primero de ellos el concepto facturado fue "Por organización de hospitally en competencias de Top Race calendario 2011 para los sponsors MITSUBISHI MOTORS y MONDIAL. Incluye 100 invitaciones a clientes por carrera, catering especial, obsequios empresarios **y personal de recepción**. ADELANTO". En el siguiente se visualiza una leyenda genérica, mientras que en los posteriores se hace referencia únicamente a "Hospitaliti en competencia". (el resaltado me pertenece).

   c) La auditoría fiscal durante su labor logró obtener evidencias que le permitieron reconocer la necesariedad de los servicios facturados, por ello admitió su cómputo por parte de MADERO RACING TEAM S.R.L., en calidad de gasto, frente al Impuesto a las Ganancias; sin embargo el cuestionamiento quedó circunscripto a quién efectuó la "real prestación" del servicio y quién resultó ser el "beneficiario real" de las sumas abonadas. Ambas preguntas no tuvieron respuestas satisfactorias para el Fisco Nacional, quien cuestionó de esta manera el origen o dador del crédito fiscal y además no logró evidencias que confirmaran que el efectivo prestador coincidía con el emisor del comprobante, impugnando de esta manera el crédito fiscal en el Impuesto al Valor

Agregado. A renglón seguido arribó a igual conclusión respecto del beneficiario efectivo de los fondos destinados al pago de los citados comprobantes aplicando en este caso el instituto de salidas no documentadas previsto en la Ley de Impuesto a las Ganancias (art. 37 – ley vigente).

d) Para ello la fiscalización primero y el juez administrativo después se apoyaron en documentación e información, que corresponde ser analizada en esta instancia junto las pruebas producidas, entre ellas la pericial contable.

Con relación al primer aspecto, el Sr. Lucarelli, no fue localizado en el domicilio fiscal ni en el domicilio legal declarado, este último incorporado en los comprobantes bajo análisis (fs 188/189 de los aa). Tampoco fue posible ubicarlo a partir de una apoderada que actuó oportunamente en su nombre, frente al Organismo Fiscal –F 3283- (fs 190 aa). Consultada la imprenta que intervino en la confección de facturas, recibos y remitos, informó que los pedidos se hacían por teléfono y el trabajo lo retiraba un remisero.

En la faz formal se inscribió frente al organismo en agosto 2010 y desde esa fecha hasta agosto 2013, adeudaba la presentación de declaraciones juradas y sólo está registrado el ingreso de $ 5598,28 en concepto de IVA, cuando se ubicaron dos cuentas bancarias en las que se acreditó una suma superior a los $ 3.900.000.-

No poseía a la fecha del informe propiedades con su titularidad ni automotores. No posee nómina salarial registrada.

En síntesis, no se ha demostrado su capacidad económica y financiera para haber prestado los servicios facturados, tampoco ha logrado MADERO RACING TEAM S.R.L. relacionar la prestación del servicio con el Sr. Lucarelli. Solo obra un oficio librado al Presidente de TRV6 S.A. (Top Race)del 1 de febrero de 2011 donde acredita que este último tenía autorización para el ingreso, permanencia y trabajo en todos los autódromos sedes de competencias del ….. con el fin de armar la infraestructura de boxes (panelería, pisos, techos) instalaciones eléctricas, sector VIP para invitados, kiosco de cronometraje…….. Ello por sí sólo no demuestra que fue el Sr. Lucarelli quien efectivamente prestó los servicios, atento que como se ha observado en el “detalle” del concepto facturado, no puede atribuirse la organización, armado, instalaciones, atención de invitados, etc a esa única persona, cuando además se manifestó en las facturas que se aportaría personal para la recepción.

En cuanto a los cheques librados por MADERO RACING TEAM S.R.L. han sido emitidos a nombre del Sr. Lucarelli, sin embargo de la información y documentación aportada por las distintas entidades bancarias (ant. adm) los mismos no fueron cobrados ni depositados en cuentas del nombrado, demostrándose que fueron presentados en ventanilla o depositados por terceras personas en otras entidades –Banco Patagonia, Banco Nación, Banco Francés, y en algunos casos se ubicó a los depositantes, quienes desconocieron la relación con el Sr. Lucarelli. De las distintas actividades desarrolladas por la fiscalización que obran en los antecedentes administrativos se puede vislumbrar la gran cantidad de tareas llevadas a cabo con el fin permitir que se acreditara por otros medios la pertinencia e identidad entre los servicios prestados y el sujeto emisor de los comprobantes.

A todo ello, debidamente concatenado, se suma un dato no menor constituido por varios cheques emitidos por MADERO RACING TEAM S.R.L. a nombre de los distintos proveedores cuestionados

(v.g. Lucarelli, Ferro Jorge, Gómez Matías) fueron “casualmente” depositados en una misma cuenta del Banco Francés (cta 4492-7) y cuya última endosante (Sra. Urdiroz Verónica) coincide en 4 de los casos aquí ventilados, incluido el Sr. Lucarelli

Varios de los aspectos que se mencionan podrían estar fuera del alcance de MADERO RACING TEAM S.R.L., pero aquí no se le imputa a esta última cada uno de los puntos de incumplimiento del Sr. Lucarelli, sino que frente a la escasa o nula disponibilidad de elementos de análisis a pesar de los esfuerzos de la fiscalización, era la recurrente quien debía demostrar que la efectiva prestación fue realizada por el citado proveedor, no habiendo acercado ningún elemento concreto que permitiera evidenciar tal relación, no resultando suficiente la simple referencia al detalle de los conceptos facturados.

e) Por último, corresponde referirse a los puntos de la pericia contable, ya que ninguno de ellos estuvo dirigido o enderezado a obtener evidencia de la efectiva prestación de servicios por parte del Sr. Lucarelli y menos aún que haya sido él quien se vio beneficiado con los fondos cobrados como resultado de la facturación, facilitando con ello que quien en rigor realizó la operación se mantuviera en forma oculta respecto de las obligaciones impositivas y de los efectos tributarios.

f) Todos los elementos que confluyen me permiten considerar que se está frente a un sujeto que si bien pudo haber facturado un servicio, ninguno de los dos involucrados en la facturación demostraron la identidad entre servicios prestados-prestador real-beneficiario efectivo.

3) En consecuencia voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas

Del resultado de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar parcialmente las resoluciones determinativas del impuesto al valor agregado y a las ganancias en concepto de salidas no documentadas, con más intereses y multa en la proporción correspondiente, en tanto corresponde revocar el ajuste sustentado en la impugnación de los comprobantes relativos al proveedor Gastón Lucarelli. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

2°) Confirmar en todas sus partes la determinación del impuesto a las ganancias. Con costas.

3°) Ordenar al Fisco Nacional que en término de treinta (30) días practique la reliquidación correspondiente a fin de establecer el monto adeudado por la apelante a tenor de lo decidido en el presente decisorio, y a tal efecto se ponen a disposición del ente fiscal, por el plazo antes indicado, los antecedentes administrativos para su retiro por la Secretaría General de Asuntos Impositivos (Oficina 706) en el horario de 11 a 14 hs.

4°) Diferir la regulación de honorarios profesionales intervinientes hasta la aprobación de la liquidación ordenada en el punto precedente.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.13 11:31:33 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.13 14:18:13 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.13 14:23:01 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.13 14:23:02 -03:00