República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-97099571-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Septiembre de 2022

Referencia: Voc XI. Expte. N° 25.278-I y sus acumulados Nros. 25.279-I y 25.280-I caratulado "COMBUSTIBLES ARGENTINOS S.A. s/ 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), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el **Expte. N° 25.278-I** y sus acumulados **Nros. 25.279-I y 25.280-I** caratulado "**COMBUSTIBLES ARGENTINOS S.A. s/ apelación",**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. COMBUSTIBLES ARGENTINOS S.A. interpone el recurso de apelación, en los términos del art. 76, inc. b) de la ley 11.683, contra las Resoluciones Nros. 44/2005, 45/2005 y 46/2005 dictadas el 18 de marzo de 2005 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se determina de oficio sus obligaciones en el impuesto al valor agregado, por los periodos fiscales enero de 2001 a septiembre de 2002, en el impuesto a las ganancias, por los periodos 2001 y 2002, y en el impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural ley 23.966, por los períodos fiscales enero de 2001 a diciembre de 2002, y se la intima a ingresar un total de $17.001.045,.41, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

Asimismo, en dichos actos se difiere la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683 al juzgamiento de su conducta en sede penal, conforme a lo dispuesto en el art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

En sus presentaciones ante este Tribunal, explica que es una empresa radicada en la Provincia de San Luis que se dedica a la elaboración y venta de productos derivados del petróleo y que para desarrollar su actividad posee y alquila plantas de almacenamiento y de procesamiento en varias provincias del país. Manifiesta que en el giro normal de sus negocios mantuvo relaciones comerciales con varias firmas y que en algunos casos se vinculó con ellas a través de intermediarios.

Sostiene que, según las manifestaciones de la Administración Tributaria, el 28 de agosto de 2003 se presentó en la sede de la Dirección Regional Mercedes (Prov. De Buenos Aires) una denuncia

anónima sobre la realización de actividades ilícitas que tramitó ante el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2, Autos “Combustibles Argentinos S.A. s/ infracción ley 24.769”. Agrega que la denuncia se inició con documentación privada obtenida, obviamente, en forma ilícita, e invoca diferentes consideraciones en relación a la validez de las actuaciones a la luz teoría de los frutos del árbol envenenado.

En primer lugar, plantea la nulidad de las Resoluciones por vicios en sus elementos esenciales, y por haber sido dictadas con arbitrariedad, sin motivación y en violación al principio de juez natural, ya que el funcionario que las firma no era competente; ello, por cuanto la empresa tiene domicilio fiscal en la Provincia de San Luis, por lo que es improcedente que la Dirección General Mercedes de la Provincia de Buenos Aires llevara a cabo la fiscalización.

Por otra parte, señala que se impugnaron operaciones de venta de fuel oil efectivamente concertadas con clientes únicamente por la dificultad de hallarlos en sus domicilios fiscales y por la falta de presentación de declaraciones juradas, o bien por la presentación de las mismas sin arrojar impuesto a ingresar, situaciones éstas que no le resultan imputables.

Se agravia también del análisis efectuado por el juez administrativo sobre la prueba aportada.

Así, dice que en nada afecta las declaraciones de los choferes que desconocieron a Combustibles Argentinos S.A., a Oil Company S.A. y a Combustibles El Moraju S.R.L., ya que, el transporte del combustible estaba a cargo de las empresas que lo compraban, por lo que para ella era extraño su destino; agrega que la persona a cargo de confeccionar los remitos, al desconocer el destino final de los productos vendidos, creyó correcto consignar en ellos el domicilio al que remitía la factura, y por ello algunos de esos domicilios son departamentos en donde obviamente no resultaba posible almacenar miles de litros de combustible, refiriéndose los remitos de Oil Company S.A. que tenían por dirección Cerrito 36, Piso 8vo. De esta Ciudad de Buenos Aires.

Aclara por ello que “No obstante ello, resulta más que obvio –y la AFIP debió avdertirlo- que es imposible trasladar y almacenar mies de litros de combustibles a un departamento ubicado en el microcentro porteño”.

Asimismo, se agravia que se considere a las firmas Carfaro S.A., Petrovac S.A., Sailer S.A., Tibie S.A. y Los Aliados de 9 de Julio S.A. como apócrifas sólo por no haberlas localizado en su domicilio fiscal, sobre todos si se tiene en cuenta que el propio organismo fiscal ha iniciado juicios ejecutivos contra algunas de las empresas.

Entiende que no puede tenerse por ciertos los dichos del Sr. Andrés Mazza, que dijo no haber tenido relaciones comerciales ni conocer a Combustibles Argentinos S.A., ya que ella aportó prueba documental que acredita con mayor fuerza probatoria la existencia de las operaciones.

Por último, considera que no pueden objetarse las operaciones luego de que la firma Yalker S.A. haya reconocido y acompañado los comprobantes correspondientes a las operaciones de compra de fuel oil, por el solo hecho de que un representante de la firma cuestionada se desdiga de lo manifestado afirmando que en realidad compraba gas oil.

Señala que el hecho de que las empresas con las cuales contrataba no llevaran sus libros y

contabilidad al día no implica que las operaciones no hayan existido.

Finalmente, ofrece prueba informativa a diferentes entidades y solicita que se dejen sin efecto las Resoluciones, con costas.

II. A fs. 224/228, 485/489 y 730/735 contesta el traslado de los recursos el Fisco Nacional el que por los argumentos expuestos en las Resoluciones solicita que se las confirme, también con costas.

Fundamentalmente, sostiene que las empresas son apócrifas, por falta de capacidad técnica, comercial y financiera, que no fueron localizadas, y además, los transportistas manifestaron que no las conocen. No tenían empleados en relación de dependencia. Algunas de ellas tenían su domicilio fiscal en estudios jurídicos, como El Moraju S.R.L., y en los domicilios donde se entregó el producto, según los remitos, no había instalaciones para almacenar o procesal petróleo crudo, tal el de Oil Company S.A. en la calle Cerrito 36, El Moraju S.R.L. en la Av. Roque Saenz Peña 885, de esta Ciudad de Buenos Aires.

Aclara el representante fiscal que lo que se impugna no es la existencia de las empresas clientes de la recurrente, sino la veracidad y/o perfeccionamiento de las ventas de combustible, fundamentalmente por haberse simulado en la facturación a sus destinatarios y por referirse a venta de fuel oil, cuando en realidad, se entregó gas oil, es decir otro tipo de combustible, que fueron declaradas como ventas no gravadas.

Fue por ello que el juez administrativo determinó ingresos omitidos en el impuesto a las ganancias, ventas omitidas en el impuesto al valor agregado liquidadas por la diferencia entre el precio del fuel oil facturado y el del gas oil efectivamente vendido - a partir de las existencias al inicio del ejercicio y del movimiento del producto- y, por último, determinó también incumplimiento en el impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural –ley 23.966- al objetarse el uso de la exención prevista en el art. 1° del decreto 1019/97 por desvió en el destino dado a la comercialización del combustible.

Surge de los Considerandos de las Resoluciones que de la documentación secuestrada en la causa penal se constató que entre enero de 2001 y septiembre de 2002 Combustibles Argentinos S.A. comercializó 26.679.390 y 917.000 litros de fuel oil y petróleo crudo, respectivamente, con empresas cuyas operaciones, luego de realizarse diferentes tareas de fiscalización, fueron calificadas como apócrifas. Las empresas son Combustibles El Moraju S.R.L., Los Aliados de 9 de Julio S.A., Andres Mazza, Oil Company S.A., Yalker S.A., Carfaro S.A., Sailer S.A., Tibie S.A., Petrovac S.A., Pucarsa protein S.A., AB Ingenieria SH y Caution S.A.

A fs. 739 obra el auto del Tribunal en Pleno que decide la acumulación de los Exptes 25.279-I y 25.280-I al 25.278-I; a fs. 742 se rechaza la prueba informativa por inconducente. A fs. 845, el 3 de diciembre de 2018, se requiere al Fisco Nacional informe el estado procesal de la causa penal. Con la documentación que acompaña a su contestación se acredita que se encuentra a esa fecha en trámite y que se juzga a los representantes de Combustibles Argentinos S.A. por el delito de evasión fiscal agravada previsto en el art. 2° de la ley 24.769 (t.v.), tanto por el monto, como por la intervención de testaferros y por la utilización indebida de beneficios fiscales.

A fs. 866 se hace saber la integración de la Sala y se elevan las actuaciones a su consideración. A fs.

874 se ponen a alegar, haciendo uso del derecho únicamente el Fisco Nacional a fs. 879/880.

III. Debe resolverse en primer término el planteo de nulidad formulado por la recurrente, que no puede prosperar ya que no se advierten los vicios que invoca ni ha acompañado elemento alguno que haya declarado la nulidad en sede penal. Sus agravios, en realidad, son meras quejas, sustentadas en transcripciones de normas y citas de doctrina que nada aportan porque no se concretizan en los supuestos perjuicios que le habrían ocasionado los vicios que alega. Por el contrario, se advierte que las Resoluciones recurridas son actos administrativos válidos, en cuanto en su dictado se han respetado los requisitos previstos en el art. 7° de la ley 19.549 y se ha seguido el procedimiento especialmente previsto en el art. 16 y ss. de la ley 11.683.

Por otro lado, nada obsta a que las Resoluciones provengan de una Dirección Regional diferente a la que corresponde al domicilio de inscripción del contribuyente, supuesto previsto en la Disposición N° 666/2003, en la medida que se respeten los recaudos formales dispuestos en sus arts. 2° y 3°. Se trata, como surge de los Considerandos de dicha norma, de una decisión de carácter excepcional que atañe a razones de optimización de la función inspectora, cuyos destinatarios no son los contribuyentes sino el personal de la Administración Tributaria. En el caso, la recurrente no invoca la nulidad porque no se haya respetado el procedimiento previsto en las disposiciones citadas, sino que cuestiona la delegación por violación al art. 18 de la Constitución Nacional por haberse sustituido la competencia en lo que denomina *el juez natural en sede administrativa* que no tiene apoyo en el ordenamiento administrativo. Más aún, es el propio ordenamiento procesal tributario el que, por las razones ya dichas, prevé excepcionalmente la sustitución de un juez administrativo por otro, como en el caso por efectuarse las diligencias principales en el domicilio comercial, en lugar del domicilio fiscal, sin que ello implique afectación de derecho alguno, como ya se dijo, en la medida que se den los recaudos y se sigan los pasos procesales a tal fin.

Por ello, debe rechazarse la nulidad sin costas (*Fallos* 336:70, “Bolland”).

IV. En cuanto a la procedencia de los ajustes, corresponde en primer término señalar que no se han expresado agravios respecto de las operaciones con Pucarsa Protein S.A., AB Ingeniería SH, y Caution S.A. por lo que deben tenerse por reconocidos los ajustes y deben confirmarse entonces las Resoluciones.

En cuanto a las restantes ventas, con Combustibles El Moraju S.R.L., Los Aliados de 9 de Julio S.A., Andres Mazza, Oil Company S.A., Yalker S.A., Carfaro S.A., Sailer S.A., Tibie S.A., y Petrovac S.A., debe ya decirse que era la recurrente la que debía probar en contra de la pretensión fiscal, dando muestra acabada de la realidad de las operaciones de venta de combustible realizadas con tales empresas, tanto por el tipo de combustible comercializado, como por el destinatario del combustible.

Por tal motivo, deben analizarse las pruebas rendidas, tanto en la instancia administrativa previa como ante este Tribunal.

Lo primero que debe decirse es que no probó la recurrente que el destino del combustible haya sido realmente a los clientes designados en los comprobantes fiscales. Debe recordarse aquí que el producto comercializado no fue un paquete sino miles de litros de combustible, cuya venta y traslado debe hacerse en camiones y que, además, por regulaciones de diferentes agencias estatales está

sujeto a estricto control. Con Sailer S.A., por ejemplo, comercializó 1.528.000 de litros en un mes (8/2002), con Tibie S.A. 112.000 (6/2001), lo que da cuenta de la imposibilidad de creer que no tenía por qué conocer el destino del mismo.

Sostiene también la recurrente en su defensa en esta instancia que el combustible era cargado en sus plantas y que eran los clientes los que lo trasladaban en camiones a sus domicilios y de ello extrae que no es su responsabilidad la dirección consignada en los remitos, en oficinas del microcentro porteño. Pretende así, justificar las ventas a Combustibles El Moraju S.R.L. que en el año 2001 fueron de 1.381.000 litros y en el 2002 de 5.427.000 que aparecen en los remitos como entregadas en una oficina de la calle Cerrito 36 de esta Ciudad; lo mismo debe decirse respecto a Oil Company S.A. que, según los comprobantes que extendiera la aquí recurrente, en el 2001 adquirió 1.381.864 y en el 2002, 4.558.000 litros de fuel oil que fueron entregados en una oficina de la Av. Roque Saenz Peña 885.

Bien dice en el recurso de apelación que "..es imposible trasladar y almacenar miles de litros de combustibles a un departamento ubicado en pleno Microcentro porteño", pero no aporta ningún elemento para acreditar el lugar donde estaban los tanques para almacenar los miles de litros que dice haber vendido a dichos clientes. En rigor de verdad, de la prueba colectada por la fiscalización surge que en algunos casos las entregas se hicieron en plantas de otras empresas, tal lo informado por uno de los choferes que dijo haber dejado la carga en la planta de Rhasa S.A., firma vinculada a la aquí recurrente.

En el caso de Andres Mazza, quien directamente desconoció las compras a Combustibles Argentinos S.A., resulta determinante señalar que a partir de la compulsa del Libro IVA Ventas las tareas de fiscalización arrojaron que no utilizaba en su actividad -de curtidos y terminación de cueros- el fuel oil. Del mismo modo Los Aliados de 9 de Julio S.A. se trataba de una estación de servicio que no tenía actividad desde el año 2000, sin embargo, según el relevamiento de la fiscalización, Combustibles Argentinos S.A. comercializó con dicha firma 224.000 solamente en febrero/2001.

Por su parte, Sailer S.A., al igual que Tibie S.A. tenían domicilio constituido en estudios jurídicos contables del microcentro; por su parte, Petrovac S.A. lo tenía en un departamento de la Av. La Plata 1174, en el que supuestamente se comercializaron en el año 2001 2.447.331 litros de combustible, lugar donde, según los remitos, también se entregaron.

A la vez, Carfaro S.A., con la que la recurrente declaró una venta de 271.000 de combustible durante el año 2001, no pudo ser ubicada y en el domicilio declarado ante la Administración Tributaria se dejó constancia que había una imprenta. Dicha firma, además, tenía por actividad la de prestar servicios financieros, ajena a la actividad de Combustibles Argentinos S.A.

Por último, Yalker S.A. manifestó a la fiscalización que había comprado fuel oil, pero luego se rectificó, también ante la fiscalización, y reconoció que era gas oil, aún cuando el concepto de las facturas era fuel oil; de cualquier modo, tampoco pudo acreditar la compra, ni Combustibles Argentinos S.A. justificó la venta a dicho cliente por otros medios diferentes a los meramente formales de la emisión de comprobantes fiscales y su registración.

En definitiva, pretende aquí la recurrente refutar la pretensión fiscal invocando únicamente la emisión de comprobantes fiscales y la registración de las operaciones de venta a empresas formalmente

constituidas, por una cantidad de 26.679.390 litros de fuel oil y 917.000 litros de petróleo crudo en el período de enero de 2001 a diciembre de 2002 que fue objeto de investigación. Resulta inverosímil que haya operado en dicho volumen, con apenas un pequeño grupo de empresas, sin conocer el lugar de sus plantas de depósito y/o almacenamiento y sin que tuvieran una mínima estructura operativa, como empleados en relación de dependencia para manipular una carga voluminosa y peligrosa como el combustible . Tampoco produjo ninguna prueba pericial técnica, ni en esta instancia ni en la previa, tendiente a demostrar que el combustible efectivamente comercializado fue el que se consigna en los comprobantes beneficiados por ley de un tratamiento fiscal diferencial, dejando así desprovistos de pruebas sus propios agravios.

Las tareas de fiscalización, exhaustivamente reseñadas en los Considerandos de las Resoluciones y en las actuaciones administrativas previas a su dictado, dan clara cuenta de la simulación de las ventas efectuadas, en primer lugar, a partir de la interposición de personas humanas y jurídicas, es decir que no fueron los clientes identificados en los comprobantes fiscales los verdaderos clientes, y, en segundo lugar, de la simulación del tipo de combustible comercializado, ya que se probó que entregó gas oil en lugar de fuel oil incluido en tales comprobantes, a efectos de impedir el perfeccionamiento del hecho imponible en el impuesto a las ganancias y en el impuesto a la transferencia de combustibles que no corresponden al combustible efectivamente movilizado y entregado.

Tales maniobras son, por lo demás, algunas de las que de acuerdo a la documentación obrante a fs. 855/863, formaron parte del auto de procesamiento dictado a los responsables de Combustibles Argentinos S.A. en el marco de los delitos de la ley 24.769 (t.v.) imputados en sede penal.

Queda decir que la recurrente no formuló agravios respecto de la liquidación de los ajustes, tanto por las diferencias de la base imponible por la simulación de ventas de gas oil en lugar de fuel oil, como por ventas omitidas por diferencias de existencias en los inventarios, por lo que deben confirmarse en este aspecto también.

Por todo lo expresado, corresponde confirmar en todas sus partes las Resoluciones recurridas, tanto en cuanto al capital como los intereses resarcitorios intimados en ellas, con costas.

El Dr. Martín y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar en todas sus partes las Resoluciones recurridas, con costas.

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

a) Por la primera y segunda etapa procesal, en la suma de $954.425 por la representación procesal y $2.386.064 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales

intervinientes, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b) Por la tercera etapa procesal, en la suma de $1.781.208 equivalente a 171,27 UMAS por la representación procesal y de $4.452.864, equivalente a 428,16 UMAS por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, conforme lo dispuesto por la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.13 15:27:11 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.13 15:27:48 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.14 10:23:52 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.14 10:23:53 -03:00