República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-43948050-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 29 de Abril de 2024

Referencia: SENTENCIA EX-2022-93158109- -APN-SGAI#TFN

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N°EX-2022-93158109- -APN-SGAI#TFN “Vallejo Pedro Oscar s/recurso de apelación.”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que en el RE-2022-93157167-APN-SGAI#TFN el Sr. Vallejo Pedro Oscar interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 17 de agosto de 2022 N°201/2022 y 202/2022, ambas dictadas por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Mar del Plata de la A.F.I.P., a través de las cuales se determinó en conjunto con los intereses resarcitorios el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales enero a diciembre 2016, enero, marzo a septiembre y noviembre de 2017 y enero a octubre 2018 y el Impuesto a las Ganancias de los ejercicios 2016 a 2018, respectivamente, aplicándose en ambos casos una multa en los términos de los artículos 46 y 47 inc. b) y c) de la ley 11.683 (texto vigente) y dejándose en suspenso el juzgamiento de la conducta en el Impuesto a las Ganancias por el año 2018 de acuerdo lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769 (texto actualmente derogado por el art. 280 de la ley 27.430 Titulo IX- Régimen Penal Tributario y sustituido por el artículo 279).

Expone que el fundamento de los actos administrativos radica en la impugnación de los servicios de flete facturados por los proveedores Unión Agrícola de Avellaneda, San Jorge Cereales S.R.L, José Luis Dupuy, Transporte Ludamany S.R.L., Avenida S.R.L., Servibaires S.A., Transquality Bahía Blanca S.A., José Alejandro Echaves, Norma Alejandra Larriestra, Ferretera Fetec S.R.L., Néstor Fabían Guerra, Ariel Alberto Bianchettin, Oscar Totaro, Ataliva Fernandez Cruz, Luis Alberto Villabrille, Héctor Caballero, Carlos Francisco Sequeira, Juan Ramón Fernández, Héctor Mario Waslet, Luis María Waslet, Luis Guillermo Retta, Julián Zelaya, Julio Eduardo Vidal, Jorge Pablo Alarcos, Rita Ester Federspil, Aída Mabel Zeballos, Valeria Vidal y Transporte Sabando S.H., acerca de los cuales la inspección determinó que no tenían los requisitos de legitimidad suficiente para respaldar las operaciones facturadas. Asimismo se impugnaron las operaciones realizadas con los proveedores Gonzalo Daniel García Paskalich, Gustavo Marcelo Sarasola y Diego Fernando Tartuferi debido a que éstos fueron declarados apócrifos por el ente recaudador.

Señala que su actividad principal es brindar servicios de transporte de mercaderías a granel por medio de camión cisterna y el traslado de cereales. Sin embargo al no disponer de los vehículos necesarios y/o aptos subcontrata los mismos siendo los choferes los que presentan y entregan las facturas. En este sentido manifiesta que en el mercado en cuestión, la tarea es abonada una vez concluida y los transportistas no suelen prestar el gasolina sin tener cancelado de antemano el gasto del combustible, por lo que usualmente quien contrata la operación suele abrir cuentas corrientes "madres" en las estaciones de servicio que poseen asociadas las cuentas de los transportistas. Por consiguiente, el proveedor de combustible emite la factura a éstos últimos ya que son ellos los que lo utilizan pero el pago lo cancela el titular de la cuenta, es decir el Sr. Vallejo.

Que en virtud de la operatoria mencionada y teniendo en cuenta lo considerado por el ente fiscal, el recurrente entiende que si el proveedor impugnado no intervino en la transacción, entonces la compra puede ser considerada por él, máxime si ésta fue cargada a su cuenta corriente y pagada por su parte. En este orden de ideas, describe que por haber abonado el combustible podría computar el crédito fiscal aún sin tener las facturas registradas puesto que a su criterio ello no es un requisito para el cómputo del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado así como tampoco lo es para la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias.

Resalta que si no hubiera contratado a los transportistas, directamente hubiera pedido las facturas de combustible a su nombre, computando ese gasto y ese crédito fiscal, siendo que la cantidad de transportes realizada está perfectamente justificada ya que el ente fiscal posee las cartas de porte correspondientes. A tenor de ello indica que de los comprobantes impugnados puede advertirse la necesidad del gasto, tanto por la cantidad como por las distancias efectuadas.

Continúa manifestándose respecto del margen de utilidad que la resolución utiliza. Sostiene que el mismo es absolutamente grosero para la actividad de transporte agrícola realizada con subcontratistas, puesto que para su entender es imposible realizar con dos camiones los movimientos que hizo y además necesitaría empleados, repuestos y otros insumos para llevarla a cabo.

Finalmente respecto de las multas aplicadas alega la supuesta ausencia de tipicidad y de los elementos subjetivo y objetivo de la sanción.

En virtud de lo expuesto, peticiona que oportunamente se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, con costas. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba documental, informativa, y pericial contable. Hace reserva del caso federal.

II.- Que en el IF-2022-116862420-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado deducido en autos.

Señala que impugnó parcialmente el crédito fiscal en diversos períodos fiscales por las operaciones computadas declaradas sin aportar documental de respaldo y respecto de las cuales los proveedores circularizados desconocieron esas transacciones o bien se constató que las mismas se encontraban facturadas a otros contribuyentes por otros importes. También existen comprobantes involucrados que pertenecen a puntos de venta no habilitados y proveedores incluidos en la base de proveedores apócrifos.

Destaca que el margen de utilidad resultante es acorde a los índices de utilidad que surgen de las bases del organismo en los períodos 2016 a 2018 para la actividad del actor en la jurisdicción que se encuentra inscripto (Necochea).

Resalta que el recurrente se encuentra obligado a saber con quién contrataba, lo cual no parece ser así, a partir de la vaguedad en las referencias de éste, respecto de quienes le prestaron los supuestos servicios. En este sentido

advierte que es el contribuyente quien debe demostrar que los proveedores apócrifos realmente desarrollaban algún tipo de actividad económica, que su accionar iba mas allá de su existencia formal y que realmente prestaron los servicios que aquí se le impugna.

Respecto de las multas aplicadas, manifiesta que la maniobra perpetrada consistió en la presentación de declaraciones juradas engañosas, entendiendo a éstas como aquéllas que contienen datos o cifras carentes de veracidad y ello se hace con el propósito de tergiversar los distintos elementos que conforman la materia imponible, resultando en la omisión de ingreso del impuesto correspondiente, ello con motivo de haber computado créditos fiscales y gastos derivados de compras ficticias. En consecuencia, al presentar una declaración jurada engañosa, utilizó uno de los medios de consumación previstos en el tipo de defraudación tributaria, configurándose así el elemento objetivo de la multa, mientras que el aspecto subjetivo se encuentra configurado con las presunciones establecidas en el artículo 47 incisos b) y c) de la ley de rito.

Que a tenor de lo expuesto solicita que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Aporta antecedentes administrativos y se opone a la prueba ofrecida por el recurrente. Cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal.

III.- Que en la PV-2023-141694101-APN-VOCXII#TFN se rechazó la prueba informativa y pericial contable ofrecida por el actor , puesto que la primera de ellas se encuentra incluida en los antecedentes administrativos, mientras que la pericial contable versa únicamente respecto del combustible utilizado por los proveedores de transporte, cuestión que no hace al fondo de la causa, ya que éstos no resultan ser exclusivos del Sr. Vallejo. Sobre dicha decisión el recurrente interpone recurso de reposición, al que no se le hizo lugar conforme surge en la PV-2023-148523612-APN-VOCXII#TFN.

IV.- Que en la PV-2024-32372663-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”, para luego en el IF-2024-41572038-APN-VOCXII#TFN disponer los autos para el dictado de la sentencia.

V.- Que ello así cabe establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Que la actividad desarrollada por el actor es la prestación servicios de transporte de mercaderías a granel por medio de camión cisterna, siendo que los ajustes apelados en marras comprenden la impugnación de las facturas de fletes computadas en el Impuesto al Valor Agregado y el gasto deducido en el Impuesto a las Ganancias.

Que el 15/04/2019 se inició la O.I Nº 1.764.465 a los fines de evaluar el Impuesto al Valor Agregado por los períodos enero 2017 a octubre 2018 y el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio 2017, habiendo el 4/12/2019 ampliado la inspección a los meses enero a diciembre 2016 respecto del primer gravamen y el año 2016 en el Impuesto a las Ganancias. El 10/05/2021 por medio de la O.I Nº 1.927.713 el Fisco Nacional amplió nuevamente la inspección al año 2018 de éste último tributo.

Que a los efectos de verificar las operaciones informadas en las declaraciones juradas respectivas, el área fiscalizadora procedió a circularizar a los proveedores. De las respuestas obtenidas se verificaron inconsistencias por lo que el ente recaudador procedió a impugnar los servicios de flete facturados de los sujetos Unión Agrícola de Avellaneda, San Jorge Cereales S.R.L, José Luis Dupuy, Transporte Ludamany S.R.L., Avenida S.R.L., Servibaires S.A, Transquality Bahía Blanca S.A., José Alejandro Echaves, Norma Alejandra Larriestra, Ferretera Fetec S.R.L., Néstor Fabían Guerra, Ariel Alberto Bianchettin, Oscar Totaro, Ataliva Fernandez Cruz, Luis Alberto Villabrille, Héctor Caballero, Carlos Francisco Sequeira, Juan Ramón Fernández, Héctor Mario Waslet, Luis María Waslet, Luis Guillermo Retta, Julián Zelaya, Julio Eduardo Vidal, Jorge Pablo Alarcos, Rita Ester Riderspil, Aída Mabel Zeballos, Valeria Vidal y Transporte Sabando S.H., acerca de los cuales determinó que no

tenían los requisitos de legitimidad suficiente para respaldar las operaciones facturadas. Asimismo impugnó las transacciones realizadas con los proveedores Gonzalo Daniel García Paskalich, Gustavo Marcelo Sarasola y Diego Fernando Tartuferi debido a que éstos no contaban con capacidad financiera y operativa para brindar los servicios prestados, siendo posteriormente incluidos en la base apoc. En efecto, el Fisco Nacional impugnó los créditos fiscales computados en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales enero a diciembre 2016, enero, marzo a septiembre y noviembre 2017 y enero a octubre 2018 y el gasto deducido en el Impuesto a las Ganancias por los años 2016 a 2018.

Que ello así a continuación se mencionan las principales irregularidades que presentan los proveedores apócrifos:

- Tartuferi Diego Fernando: Se dedica a la venta de cubiertas de autos y las facturas impugnadas por el ente fiscal corresponden a septiembre 2017 (FC 00004-00000510 y 00004-00000511). Del informe de inspección que obra a fs. 1/4 del IF-2022-116938190-APN-DTD#JGM se desprende que de enero 2017 a octubre 2018 exteriorizó ingresos de $5.360.926,85 y compras de $4.857.880, presentando desde junio de 2017 declaraciones juradas de IVA sin movimientos. Emitió facturas electrónicas en los períodos mencionados por un monto cercano a los $30.000.000, siendo las compras relacionadas a los rubros facturados irrelevantes en relación a las ventas. Ninguno de los clientes circularizados (IF-2022-116937741-APN-DTD#JGM) pudo precisar la ubicación del local comercial o depósito alguno, no siendo localizado tampoco en los domicilios declarados. Es integrante de la firma Neumáticos del Valle S.R.L que se encuentra incorporada a la base apoc bajo la condición sin capacidad económica desde el 13/06/2017. No declara personal en relación de dependencia. Fue incorporado en la citada base el 23/10/2018 bajo la leyenda “sin capacidad económica”.
- Gonzalo Daniel García Paskalich: Del informe de inspección que luce a fs. 2/9 del IF-2022-116936951-APN-DTD#JGM y a fs. 1/14 del IF-2022-116936629-APN-DTD#JGM surge que el contribuyente presta servicios de transporte y no posee bienes registrables ni automotores para desarrollar su actividad, así como tampoco dispone de una estructura que le permita comercializar los volúmenes operados. Durante el período diciembre 2017 a noviembre 2018 informó ventas por $2.603.058,07, sin embargo en dicho lapso no obtuvo acreditaciones bancarias. Asimismo no hay correlatividad en las fechas de las facturas informadas y algunos de los comprobantes se encuentran informados por mas de un tercero. Las facturas impugnadas por el Fisco Nacional corresponde a los Nº 00001-0000060 y 00001-00000052 efectuadas en mayo y junio 2018 respectivamente. Fue incluido en la base apoc el 1/12/2017 bajo la condición “usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera”.
- Gustavo Marcelo Sarasola: Brinda servicios de cosecha mediante un tractor y una cosechadora, sin embargo no dispone de documentación que acredite la disponibilidad de dichos bienes. Realiza su trabajo con dos personas que contrata en forma temporal pero los mismos no son declarados. No trabaja con cuentas bancarias sino que su actividad la realiza en efectivo o cobrando cheques que luego endosa. No posee bienes registrables a excepción de una camioneta F100 Dominio BXK748. La mayoría de los productos vendidos y servicios prestados resultan ajenos a la actividad declarada, tal como obra en las facturas que lucen a fs. 19/33 del IF-2022-116917065-APN-DTD#JGM. Durante el período diciembre 2015 a junio 2017 efectuó ventas por $22.673.983,65, observándose que en dicho lapso realizó compras por $ 417.162,21. No registra el pago de ninguno de los impuestos en los que se encuentra inscripto. El contribuyente no es localizado en su domicilio fiscal, siendo éste incorrecto. Las operaciones impugnadas por el organismo fiscal corresponden a las facturas Nº 00002-00000163 y 00002-00000166 realizadas en noviembre 2017. Se encuentra incluido en la base apoc a partir del 01/12/2010 bajo la condición “usina única de actividad de ventas de facturas “ a partir de las conclusiones arribadas en el informe de inspección que surge a fs. 140/148 del IF-2022-116918798-APN-DTD#JGM, las cuales fueron señaladas ut-supra.

Que las operaciones realizadas con el resto de los proveedores observados fueron impugnadas ya que algunos de ellos (Unión Agrícola de Avellaneda, Transporte Ludamany S.A, Avenida S.R.L., Héctor Caballero, Julián Zelaya, Aída Mabel Zeballos, Transporte Sabando S.H), manifestaron desconocer al Sr. Vallejo o no haber realizado transacciones comerciales con el mismo. También hubo comprobantes computados por el recurrente que fueron emitidos por otro sujeto del que declaró (FC 00251-00001454 , 00251-00001779, 00005-00000217, 00023-00040917, 00023-000041168, 00024-000063914, 00019-00009860, 000019-0011171, 00019-00011172, 00023-00042965, 00024-00065369 y 00002-000141078, 0001-00000252, 00001-00000255, 00001-00000261, 00001-00000264), facturas computadas por el actor cuando el proveedor no utiliza dicho punto de venta (Transporte Ludamany S.A., Servibaires S.A., Ataliva Fernández Cruz, Julián Zelaya, entre otros), comprobantes duplicados o clonados (Luis María Waslet, Luis Guillermo Retta, Luis Alberto Villabrille, Héctor Caballero, Ferretera Fertec S.R.L., Transporte Sabando S.H., Carlos Francisco Sequeira), otros que no fueron informados por los proveedores en el régimen de facturación o no fueron expuestas en el débito fiscal de sus declaraciones juradas, facturas que fueron informadas por más de un contribuyente, proveedores incluidos en la base apoc siendo sujetos sin capacidad económica y financiera (Transquality Bahia S.A, José Alejandro Echaves, Norma Susana Larriestra), comprobantes donde la actividad declarada por el Sr. Vallejo no coincide con la informada por el proveedor (Héctor Mario Waslet) y facturas declaradas en exceso (Oscar Totaro, Néstor Fabián Guerra).

Que si bien el recurrente sostiene en su defensa que las facturas que instrumentan las operaciones cumplen con la normativa vigente; que ninguna norma impone a su cargo el deber de constatar el cumplimiento que los proveedores den a sus obligaciones fiscales; señalando a su vez que los contribuyentes cuestionados no se encontraban incluidos en la base apoc al momento de la operación, dicho argumento debe ser rechazado en virtud de que esta circunstancia no implica que posean capacidad operativa para operar; es decir, la sola inclusión por sí misma no constituye el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se le debe agregar las restantes constataciones efectuadas por el personal fiscalizador. En consecuencia, no resulta suficiente el cumplimiento de los recaudos formales, sino que también es necesario la consumación del aspecto material referido a la existencia de las operaciones. (de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stop Car SA c/ DGI”, del 21 de agosto de 2013).

Que del escrito recursivo surge que el Sr. Vallejo subcontrata servicios de fletes a terceros por no tener los vehículos necesarios y/o aptos para efectuar la actividad declarada, siendo los choferes quienes presentan y entregan las facturas. En este sentido manifiesta que la labor es abonada una vez concluida la misma y que los transportistas no suelen prestar el servicio sin tener cancelado de antemano el gasto del combustible, por lo que a los fines de llevar a cabo la operación el Sr Vallejo suele abrir cuentas corrientes “madres” en las estaciones de servicio que poseen asociadas las cuentas de los transportistas, para de esta forma abonar el combustible utilizado por los transportistas.

En efecto, de acuerdo al principio de la realidad económica, el actor solicita que se considere que las compras las hizo él, aunque hayan sido facturadas a nombre de otro sujeto ya que fue él quien las pagó, por lo que a su criterio el cómputo de las mismas es procedente.

Que a los fines de responder dicho agravio, es necesario en primer lugar analizar si la operatoria discutida en autos efectivamente se realizó.

Que el artículo 2 de la ley de rito define el principio de realidad económica citado por el actor y que el mismo se encuentra dirigido a analizar las situaciones, actos, elementos de hecho, que conforman o evitan lo que sería un hecho imponible dispuesto por una norma impositiva.

Que durante la inspección el Fisco Nacional circularizó a los proveedores de las operaciones impugnadas habiendo manifestado los contribuyentes Unión Agrícola Avellaneda, Transporte Ludamany S.R.L, Avenida S.R.L., Héctor Caballero, Julián Zelaya, Aída Mabel Zeballos, Transporte Sabando S.H, desconocer al Sr. Vallejo o no haber realizado transacciones comerciales con el mismo, mientras que del análisis del resto de los sujetos impugnados se desprende que existen facturas duplicadas, otras que no fueron informadas por los proveedores en el régimen de facturación o no fueron expuestas para el cálculo del débito fiscal de sus declaraciones juradas, así como también existieron comprobantes con puntos de venta distintos a a los señalados por el Sr. Vallejo.

Que en la etapa administrativa el recurrente sólo aportó de manera parcial los comprobantes cuestionados y un detalle con los números de las cartas de porte y el correspondiente nombre de los transportistas de los períodos más representativos. Sin embargo no efectuó ningún tipo de correlación entre las facturas de compra, las cartas de porte y los dominios de los vehículos supuestamente utilizados, así como tampoco acercó contrato o instrumento alguno que corrobore la operatoria efectuada. En este orden de ideas, se desataca que las cartas de porte aportadas no demostraron datos concluyentes a los efectos de identificar los viajes de transporte de cereal realizados, consumo de combustibles y/o otros gastos relacionados con la actividad. En virtud de ello, cabe señalar que la prueba informativa ofrecida en ésta instancia la cual se refiere al libramiento de los oficios dirigidos a Combustibles Quequen S.A. y Enerquén S.A. a los fines de que aporten la cuenta corriente del Sr. Pedro Oscar Vallejo e indiquen si vendió combustible a los transportistas mencionados; si hubo facturas de tales ventas que hubieran sido pagadas por el actor, remitiendo el número , fecha, monto neto, y de IVA de cada uno de los comprobantes, así como también indique la forma de pago y a quién entregó el combustible; no logra acreditar los hechos cuestionados, sucediendo lo mismo con la prueba pericial contable ya que la misma propone puntos de pericia que sólo brindan datos de las operaciones (transacciones impugnadas que fueron pagadas por el contribuyente; cantidad mensual de litros pagados con tales facturas, cantidad mensual de toneladas transportadas para clientes, cantidad de viajes realizados para clientes y dominio de los vehículos que realizaron los transportes).

Que por otra parte, acerca de la falta de disponibilidad de vehículos para efectuar su actividad, cabe resaltar que de la PV-2023-100591759-APN-VOCXII#TFN en la cual se embebe la sentencia del expediente Nº EX-2022-103806093- -APN-TFN#MEC "VALLEJO PEDRO OSCAR s/ incidente de beneficio de litigar sin gastos" se desprende que durante el año 2022 el Sr. Vallejo vendió un automotor IVECO tractor con cabina dormitorio, fabricado y adquirido en el año 2017- información obtenida del servicio NUESTRA PARTE- . Del mismo informe surge que en el año 2021 se vendieron, entre otros, los siguientes bienes: a) MERCEDES BENZ L-1620 TRACTOR DE CARRETERA –Fecha de venta 15/6/2021 – Valor y fecha de Compra 04/05/2018 $ 400.000 (aprox U$S 20.000); b) VOLKSWAGEN 17220 –TRACTOR DE CARRETERA – Fecha de venta 17/06/2021 – Valor y Fecha de Compra 08/03/2016 $ 300.000 (aprox U$S 20.000); c) TOYOTA HILUX 4X4 PICK UP Año de fabricación 2016- Fecha de Venta 26/8/2021 - Valor y fecha de compra 18/8/2016 - $ 709.000 (aprox. U$S 48.000); d) ACOPLADO 2012 LBQ806 – Fecha de venta 16/3/2021- Fecha de compra 20/4/2018, sin identificación del monto de compra; e) SEMI REMOLQUE AB 836FA – Fecha de Venta 11/03/2021 – Valor y fecha de compra $ 705.500 (aprox 40.000) – Fecha de compra 20/10/2017 – Año de fabricación 2017; por lo que la manifestación planteada en su escrito recursivo carece de validez.

Que a tenor de lo expuesto, teniendo en cuenta que el actor no aportó elementos de convicción que permitan descalificar las objeciones realizadas por el Fisco Nacional con relación a los proveedores impugnados, en particular respecto a la falta de capacidad económica y operativa constatada, así como tampoco acercó a la causa, en forma subsidiaria un respaldo pertinente, considero adecuado el criterio fiscal efectuado al impugnar las operaciones cuestionadas

Que ello así, corresponde dilucidar si, de conformidad con lo previsto en el art. 12 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, al recurrente le resulta jurídicamente posible computar en el citado tributo créditos fiscales y percepciones de otro contribuyente, quien posee otro número de CUIT.

Que para que el crédito fiscal resulte computable, deben darse una serie de requisitos formales y sustanciales que surgen del artículo 12 de la ley del IVA. Dicha normativa define al crédito fiscal como el impuesto discriminado en la factura o documento equivalente por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios, vinculado con las operaciones gravadas del contribuyente, cuyo cómputo solo procederá hasta el límite de la alícuota a la que hubiere estado gravada la operación de compra, locación o prestación y en la medida en que se hubiera perfeccionado el hecho imponible para el vendedor, locador o prestador. Para ello es necesario que se cumplan una serie de requisitos a saber: a) Que sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; b) Que se encuentre facturado y discriminado en la factura; c) Que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre la emisión de comprobantes; d) Que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; e) Que se vincule con operaciones gravadas y f) Que las operaciones que se originan en créditos hubieran generado para el vendedor el débito fiscal respectivo.

En este contexto la doctrina ha señalado que “para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia de los aspectos materiales (existencia de la operación que da origen al crédito) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiera por expresa disposición legal). En tal sentido, la ley del IVA condiciona la procedencia del cómputo del crédito fiscal a la discriminación formal del tributo -salvo excepciones no aplicables al caso-, es decir, si no existe facturación del impuesto, no hay derecho a dicho cómputo. Con relación al aspecto formal aludido, el texto de la ley es claro en cuanto a que el crédito fiscal debe ser facturado ‘al responsable’, correspondiendo la imputación del mismo al sujeto pasivo a quien este le hubiese sido facturado” (cfr. TFN, Sala A, “Nachon Jorge Héctor c/DGI”, sentencia del 4/02/2013, cita on line Thomson Reuters AP/JUR/775/2013).

Que por lo tanto, cabe rechazar el planteo esgrimido por el actor al considerar que procede a su entender cómputo del crédito fiscal de las facturas de combustible abonadas a sus transportistas, toda vez que en dicho caso se tratan de dos entes jurídicos diferentes y, por ende, con número de inscripción distinto, no cumpliéndose así las formalidades del art. 12 de la ley de IVA, ello sin perjuicio que no demostró que el combustible fuera utilizado efectivamente en sus operaciones gravadas, no aportando elementos que acreditaran la trazabilidad del producto.

Que por los motivos expuestos, resulta acertado el criterio fiscal para considerar apócrifas las operaciones examinadas e impugnar los créditos fiscales de las operaciones que poseen irregularidades, toda vez que los comprobantes cuestionados no acreditan por si solos la prestación del servicio brindado, no encontrándose comprobado el circuito de pagos mediante el cual las operaciones hayan sido efectivamente realizadas o abonadas. En consecuencia, corresponde disponer la confirmación del cargo bajo análisis.

Que respecto al ajuste en el Impuesto a las Ganancias, cabe señalar que la información aportada en instancias de inspección no logra explicar ni revelar la necesidad del gasto mencionado, resaltando a su vez que el Sr. Vallejo tampoco demostró haber realizado las compras y gastos que los proveedores negaron. En virtud de ello, no puede ser atendible el agravio del actor referido a la procedencia de las deducciones – considera que si él pagó las operaciones cuestionadas los gastos pueden ser deducidos-, toda vez que no logró demostrar que las cargas de combustible que abonó están en línea con los servicios efectivamente prestados y los pagos perfectamente individualizados con cada una de las compras.

Finalmente en relación al índice de utilidad considerado por el Fisco Nacional, debe señalarse que de acuerdo a la información obtenida de sus bases datos la actividad de servicio automotor de cereales en la ciudad de Necochea posee un índice de utilidad de 0,25, 0,31, 0, 32 para los períodos 2016 a 2018, mientras que de la resolución recurrida se desprende que el índice utilizado por el juez administrativo fue de 0,2275, 0,1557 y 0,1831 respectivamente, por lo que no corresponde hacer lugar al agravio esgrimido por la recurrente, máxime si se tiene en cuenta que en su único planteo se limita a manifestar que no se ajusta a la actividad sin proponer un margen de utilidad de referencia o explicar el desvío en el que habría incurrido el Fisco Nacional.

Que en efecto por los motivos expuestos corresponde confirmar las resoluciones apeladas, con costas.

VI.- Que resta referirse a las multas aplicadas con sustento en el artículo 46 y 47 incisos b) y c) de la ley 11.683 (texto vigente).

Que el artículo 46 de la citada ley dispone que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido”. (texto vigente).

Que en el caso de marras el Sr. Vallejo declaró factura de compras “formalmente” válidas que fueron registradas en los subdiarios IVA Compras, siendo ello un mero escenario para dar apariencia real a operaciones de compra ficticias. El contribuyente al presentar declaraciones juradas engañosas, utilizó unos de los medios de consumación previstos en el tipo de defraudación tributaria, configurándose así el elemento objetivo que requiere la norma.

Que asimismo, cabe señalar que si el ente fiscal no hubiese inspeccionado al contribuyente, él jamás hubiese advertido la irregularidad, hecho que exhibe el ardid desplegado.

Que en relación al elemento subjetivo del ilícito, se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)", Expte. 26.495/06, sentencia del 11/03/08).

Que respecto de las presunciones establecidas en el artículo 47 inciso b) y c) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente resultado defraudatorio. Por consiguiente corresponde, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que en lo que respecta al inciso b) de la citada norma cabe resaltar que en las declaraciones juradas vigentes al inicio de la fiscalización correspondientes al Impuesto al Valor Agregado de los periodos fiscales 01/2016 a 12/2016 , 01/2017, 03/2017 a 09/2017, 11/2017 y 01/2018 a 2018 el Sr. Vallejo declaró impuesto a ingresar por un total de $394.765,01 y luego de los ajustes propuestos por el ente fiscal se determinó un impuesto a ingresar correspondientes a estos períodos por un total que asciende $3.272.229,40. En lo que respecta el Impuesto a las

Ganancias del año 2016 en sus declaraciones juradas el contribuyente declaró un impuesto a ingresar de $54.692,75 y respecto del año 2017 un saldo a favor, mientras que el Fisco Nacional determinó luego de la inspección un impuesto a ingresar de $2.262.139,12. En consecuencia, teniendo en cuenta que la presentación de declaraciones juradas inexactas constituye una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible que provee la norma, corresponde confirmar el encuadre en el inciso b) del mencionado artículo. De igual forma, cabe confirmar la tipificación prevista el inciso c) del artículo 47, puesto que, la inexactitud de las declaraciones juradas resulta en disconformidad con las normas legales y reglamentarias toda vez que el contribuyente declaró créditos fiscales y gastos improcedentes, incumpliendo con lo dispuesto en el artículo 12 de la ley de IVA.

Que por lo tanto, corresponde confirmar las multas aplicadas en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales enero a diciembre 2016, enero, marzo a septiembre y noviembre 2017 y enero a diciembre 2018 (resolución 201/2022) y en el Impuesto a las Ganancias por los años 2016 y 2017 (resolución 202/2022), con costas.

VII.- Que acerca de los intereses resarcitorios reclamados, cabe señalar que los mismos han sido liquidados en conformidad con lo prescripto en el art. 37 de la Ley de Procedimiento Tributario por lo que corresponde disponer su confirmación.

VIII.-Por los motivos enunciados en los considerandos IV a VII corresponde rechazar el recurso planteado por la recurrente, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiero a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiero a la decisión propuesta por el Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1º) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2º) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 1.028.851 (Pesos un millón veintiocho mil ochocientos cincuenta y uno) equivalente a 22,64 (veintidós con 64/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 2.572.128 (Pesos dos millones quinientos setenta y dos mil ciento veintiocho) equivalente a 56,60 (cincuenta y seis 60/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 08/24 (04/04/2024) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese. –

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.29 13:10:40 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.29 14:11:22 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.29 18:03:40 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.29 18:03:41 -03:00