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

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-54145019-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 24 de Mayo de 2024

Referencia: VOCXI - Sentencia - EX-2019-58896935- -APN-SGAI#TFN y su acumulado (EX-2019-58868251-APN- -SGAI#TFN) - "Turismo Aymara S.R.L. s/ recurso de apelación"

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación) y la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) para resolver el Expediente **EX-2019-58896935- -APN-SGAI#TFN** y su acumulado (**EX-2019-58868251-APN- -SGAI#TFN)** caratulado **"Turismo Aymara S.R.L. s/ recurso de apelación"**.

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Turismo Aymara S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas el 22 de mayo de 2019 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la Administración Federal de Ingresos Públicos:

a. Resolución N° 110/2019: En esta resolución, se impugnan los créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los períodos fiscales de junio 2015 a julio 2016 y se intima el pago de $796.879,96 como impuesto determinado, junto con intereses resarcitorios (según el art. 37 de la ley).

Asimismo, se impone una multa por defraudación de $705.100 exclusivamente para los periodos fiscales de mayo a julio 2016, y se reserva la posibilidad de aplicar sanciones por los periodos fiscales de junio a octubre 2015, en virtud del art. 20 de la ley 24.769.

b. Resolución N° 111/2019: En esta resolución, se determina de oficio la obligación de Turismo Aymara S.R.L. en el Impuesto a las Ganancias para el período fiscal 2015. Se intima al pago de $403.647,06, más intereses resarcitorios (según el art. 37 de la ley). También se reserva la posibilidad de aplicar sanciones por el periodo fiscal 2015, en base al artículo 20 de la ley 24.769.

En su presentación ante este Tribunal, explica que su actividad principal es la de agencia de viajes, y su actividad secundaria consiste en la prestación de servicios complementarios de apoyo turístico, como la venta de noches en hoteles y servicios relacionados con la alta montaña (traslados, comidas, refrigerios,

etc.).

La empresa informa que estos servicios se realizan utilizando infraestructura propia o adquirida a terceros, servicios que luego se venden a los clientes. Aclara que en muchos casos los proveedores pretenden cobrar en efectivo, aunque ocasionalmente también aceptan cheques o transferencias. Agrega que esta práctica es una realidad habitual en el negocio.

Turismo Aymara S.R.L. manifiesta que durante las tareas de fiscalización realizadas por el ente fiscal, se detectaron inconsistencias relacionadas con dos de sus proveedores: Hodim S.A. y el Sr. Juan Carlos Blasco. Estos proveedores fueron calificados como apócrifos debido a su falta de capacidad operativa y su resistencia a la fiscalización.

Agrega que la controversia se centra en la existencia real de los servicios prestados por estos proveedores. Sin embargo, no se discute la existencia de los servicios relacionados con noches de hoteles ni la provisión de alimentos, ya que, según Turismo Aymara S.R.L., estos servicios están debidamente acreditados.

Destaca a continuación que adquirió los servicios descritos en las facturas y que no es su responsabilidad investigar dónde se lleva a cabo el catering o la pensión completa de comidas por parte del proveedor, ni si este es el propietario del inmueble. La empresa simplemente compra el espacio de pensión (noches), emite un voucher y lo entrega al cliente, quien a su vez recibe la factura por el servicio, siguiendo el mismo procedimiento de pago al proveedor.

Por lo tanto, solicita que se deje sin efecto la pretensión fiscal notificada en las Resoluciones recurridas.

En relación con la multa aplicada en la Resolución N°110/2019, Turismo Aymara S.R.L. argumenta que existen elementos certeros que acreditan su buena fe, lo que imposibilita el encuadre doloso de su conducta, por lo que solicita se descarte la figura intencional del art. 46 de la ley.

Ofrece la producción de prueba pericial contable y testimonial, y solicita, en consecuencia, que se revoquen las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

II. A través de los IF-2020-17207189-APN-DTD#JGM e IF-2019-109877280-APN-DTD#JGM, el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos de apelación, en los que solicita que se confirmen sus actos, también con costas.

En la PV-2022-139036480-APN-SGAI#TFN obra la acumulación por Tribunal en pleno del Ex-2019-58896935—APN-SGAI#TFN al Ex-2019-58868251—APN-SGAI#TFN de igual caratula.

Mediante la PV-2023-128970181-APN-VOCXI#TFN se intimó a la recurrente respecto al testigo propuesto, Sr. Juan Carlos Blasco, a que cumpla con lo dispuesto en el art. 429 del CPCCN, intimación que fue reiterada en la PV-2023-137711167-APN-VOCXI#TFN bajo apercibimiento de tenerla por desistida de dicha prueba. Finalmente a través de la PV-2023-148330430-APN-VOCXI#TFN ante el incumplimiento se la tuvo por desistida de la prueba testimonial y se rechazó la prueba pericial contable ofrecida por dilatoria e improcedente. Por medio de la PV-2024-25313144-APN-VOCXI#TFN se elevan las actuaciones a consideración de la Sala.

Por último, a través del IF-2024-53642061-APN-VOCXI#TFN quedan en estado para dictar sentencia.

III. Corresponde resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones.

Para ello, cabe tener en cuenta que de sus Considerandos y de los antecedentes que preceden su dictado, surgen las razones por las cuales fueron objetadas las operaciones con los proveedores Hodim S.A. y el Sr. Juan Carlos Blasco, que llevaron al juez administrativo a impugnar tanto los créditos fiscales computados en el impuesto al valor agregado como la deducción de los gastos en el impuesto a las ganancias.

Ambos fueron calificados de apócrifos por falta de capacidad operativa y económica para prestar los servicios de alojamiento y catering de comidas documentados en los comprobantes fiscales.

En el caso de Hodim S.A., la fiscalización identificó varias irregularidades, tales como:

1. Declaración de empleados: Hodim S.A. no declaraba empleados en relación de dependencia.

2. Movimientos financieros: Los movimientos financieros de Hodim S.A. no se correspondían con su nivel de facturación.

3. Propiedad de inmuebles: Se constató que Hodim S.A. no era titular de inmuebles u otros bienes registrables, ni tampoco alquilaba uno.

4. Estado de CUIT: La CUIT de Hodim S.A. estaba inactiva debido a la baja de oficio de impuestos.

5. Altas y bajas de actividades: Hodim S.A. registraba sucesivas altas y bajas de actividades que, además, eran disímiles.

6. Localización del proveedor: El proveedor no pudo ser localizado en el domicilio fiscal declarado, lo que genera incertidumbre sobre su existencia real.

En cuanto al Sr. Juan Carlos Blasco, el otro proveedor impugnado:

1. Capacidad operativa: Se constató que el Sr. Blasco no tenía capacidad operativa para desarrollar actividades económicas.

2. Declaración de empleados: Al igual que Hodim S.A., el Sr. Blasco no declaraba empleados en relación de dependencia.

3. Movimientos financieros: Los movimientos financieros del Sr. Blasco no guardaban relación con su nivel de facturación.

4. Débitos fiscales: Declaró débitos fiscales inferiores a los informados por terceros.

5. Resistencia a la fiscalización: Se destaca la resistencia a la fiscalización de este proveedor, y con ello la imposibilidad de verificar su situación.

En resumen, tanto Hodim S.A. como el Sr. Blasco presentaban irregularidades que justificaron la revisión

exhaustiva por parte de las autoridades fiscales de las operaciones con Turismo Aymara S.R.L.

a. Ajustes en el impuesto al valor agregado –Res. N° 110/2019.

Respecto a la impugnación de los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas por los servicios prestados por los proveedores Hodim S.A. y el Sr. Blasco, y contrariamente a lo que invoca en su recurso de apelación, era a la recurrente a la que le correspondía demostrar su efectiva realización, por lo que debe analizarse la prueba aportada y rendida con dicho propósito, tanto en la instancia administrativa previa como en la presente instancia.

Ello así, toda vez que ante ajustes como el que aquí se analiza resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del gravamen en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, al sostener: "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles …".

Resulta así claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que es el que corresponde analizar aquí, en orden a determinar si fue realmente el proveedor impugnado que efectivamente presto los servicios y, por ende, si le asiste a la recurrente el derecho a computar el crédito fiscal por dichos servicios, a pesar de las irregularidades invocadas por el juez administrativo para su desconocimiento a partir de las tareas de fiscalización llevadas a cabo.

En el caso, Turismo Aymara S.R.L. no produjo prueba alguna con dicho propósito ya que la testimonial ofrecida ante este Tribunal al Sr. Blasco no fue producida por su propia negligencia, mientras que la prueba pericial contable fue rechazada por improcedente y dilatoria, en tanto su objetivo era demostrar la registración y demás aspectos formales de los comprobantes, que no es lo que está en discusión, sino la efectiva prestación de dichos servicios.

En definitiva, lo que la recurrente tenía que demostrar era la efectiva prestación de los servicios brindados por los proveedores Hodim S.A. y el Sr. Blasco, y no lo hizo, ni en la instancia administrativa previa, ni ante este Tribunal. Por ende, la pretensión fiscal notificada en la Res. N°110/2019 se encuentra debidamente fundada y debe ser confirmada.

b. Ajustes en el impuesto a las ganancias – Res. N°111/2019.

Por las mismas razones, es decir la falta de capacidad operativa y económica, el juez administrativo impugnó los gastos deducidos por las operaciones con los proveedores Hodim S.A. y el Sr. Blasco. En este caso, lo que la recurrente tenía que demostrar primero era que los gastos efectivamente existieron, para luego recién analizar su necesidad en los términos previstos en los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen,

pero tampoco lo hizo.

La fiscalización dejó constancia que no se pudo localizar a ninguno de los proveedores en sus domicilios declarados; de sus propios sistemas extrajo que ninguno de ellos declararon empleados/as en relación de dependencia en el período fiscal 2015, ni tampoco tenían inmuebles propios -ni exhibieron contratos de alquiler-, en los que ejercer sus actividades. Ello, a pesar de que según se desprende de los comprobantes fiscales las prestaciones que dieron consistieron en provisiones de comidas, refrigerios, habitaciones para dormir, etc., es decir, prestaciones que requieren un lugar físico y personas que las brinden.

Así las cosas, debe decirse que la recurrente no probó que tales servicios existieron y por ende no puede computarse gastos irreales.

Por esta razón, corresponde confirmar también la Res. N°111/2019, con sus correspondientes intereses.

IV. Por último, respecto de la sanción de defraudación aplicada en las Res. N° 110/2019 con sustento en el art. 46 y valiéndose de la presunción de dolo establecida en el art. 47, inc. b) de la ley 11.683, por los periodos fiscales mayo a julio 2016, no existe dudas que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de Turismo Aymara S.R.L. en dicha figura infraccional.

Las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado fueron presentadas en forma inexacta ya que se incluyeron en ellas los créditos fiscales de operaciones que no fueron acreditadas, a partir de maniobras tendientes a disminuir la obligación debida en su justa medida, conforme se expuso en los Considerandos precedentes, configurándose de esta manera el elemento objetivo.

Respecto al elemento subjetivo, recaía sobre la recurrente probar en contra de su culpabilidad que el juez administrativo presumió por aplicación del inc. b) del art. 47 de la ley 11.683, es decir, sobre la falta de dolo en su conducta, esto es demostrar la efectiva realización de las operaciones con los proveedores objetados para de ese modo justificar el cómputo de los créditos fiscales, lo que no hizo, por lo que corresponde tener este elemento por configurado también, ya que no existe ningún elemento que así lo acrediten.

En resumen, tanto el aspecto objetivo como el subjetivo respaldan el encuadramiento de la conducta de Turismo Aymara S.R.L. en la figura infraccional de defraudación. La falta de pruebas en contra de su culpabilidad refuerza esta conclusión.

En cuanto a la presunción de dolo escogida, la conducta de la recurrente tuvo una incidencia grave en la determinación de la materia imponible, dado que no se encuentra controvertido que incluyó en la liquidación de su obligación facturas por servicios cuya existencia no pudo probar, que habría pasado inadvertida si el organismo recaudador no hubiese ejercido sus facultades de verificación – conf. “Comercialización San Luis SRL”, sentencia del 17/8/2023 -.

Por lo expresado, no existe razón para dejar sin efecto la pena que según la ley es la que corresponde a dicha conducta que es la prevista en el art. 46 de la ley 11.683, sin que se hayan invocado razones que justifiquen la eximición que solicita.

Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones Nros.110/2019 y 111/2019 en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

En atención al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) Confirmar las Resoluciones Nros.110/2019 y 111/2019, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Turismo Aymara S.R.L, teniendo en consideración para ello la naturaleza de la causa, el monto del litigio, la etapa procesal cumplida, y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por la ley 27.423:

a) Por su actuación en el Expediente EX-2019-58896935--APN-SGAI#TFN, en la suma de $121.581 por la representación procesal, equivalente a 2,48 UMA, y en la suma de $303.951 por el patrocinio letrado, equivalente a 6,19 UMA.

b) Por su actuación en el Expediente EX-2019-58868251--APN-SGAI#TFN, en la suma de $57.627 por la representación procesal, equivalente a 1,17 UMA, y en la suma de $144.068 por el patrocinio letrado, equivalente a 2,94 UMA.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.24 10:41:57 -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: 2024.05.24 10:49:34 -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: 2024.05.24 10:49:35 -03:00