República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-20942464-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Febrero de 2025

Referencia: 37.278-I y AC, TRANS AMERICA TRANSPORTE S.A., SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expediente 37.278-I y su acum**.** 44.512-I caratulado **“TRANS AMERICA TRANSPORTE S.A. s/ recurso de apelación”**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 116/131 se apeló la Res. 270/2012 que determinó el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) de los períodos fiscales 5/2006 a 4/2008, intimó su pago con más intereses resarcitorios y difirió la aplicación de multa (cfrme. art. 20, ley 24.769, vigente al momento de los hechos). Luego, a fs. 863/873 se apeló la Res. 152/2015 que aplicó una multa de tres tantos por dichos períodos (cfrme. arts. 46 y 47 incs. “a”, “b” y “c”, ley 11.683).

La recurrente explicó que su negocio requiere que el servicio de transporte sea prestado en algunas oportunidades por la propia contribuyente y en otras, por terceros. Agregó que por la contratación se emite un comprobante de “liquidación de viaje de fletero” donde consta el nombre y apellido, CUIT y domicilio del fletero, monto de la operación, origen y destino de la carga, número de remito y firma del chofer. Destacó que las liquidaciones poseen similares requisitos a las facturas.

Señaló los distintos tipos de sujetos del transporte, para hacer hincapié en que existe una categoría denominada “comisionista de transporte” que, bajo una organización independiente, promete prestar el servicio de transporte con medios ajenos.

Justificó la registración de las liquidaciones de los fleteros en el libro IVA Ventas debido al alto grado de informalidad operativa en la que se gestiona la labor del fletero.

Planteó que el viaje y el pago de los viajes no se pueden dejar librados a la entrega de la factura respectiva, máxime cuando en una misma factura se abonaban varios viajes del mismo o diferente chofer.

Aclaró que se abonaba el viaje contra la firma de la liquidación por parte del chofer y la factura se enviaba

en los días siguientes.

Aseveró que su negocio se desplomaría si supeditara el viaje y su pago a la entrega de la factura por parte del fletero.

Puso de resalto que las operaciones efectuadas fueron canceladas con los medios de pago autorizados por la RG 1547, mediante cheque de pago diferido a nombre del emisor de la factura y cruzado.

Indicó que el viaje contratado terminaba en el lugar de destino y, mediante la entrega y recepción de la carga de conformidad, se extendía el remito firmado por el cliente, con constancia del tipo de transporte y datos del transportista y camión.

Sostuvo que el fisco reconoció que la operación existió, modificó el ajuste al validar algunas facturas, pero sin concentrarse en el análisis de los proveedores, de las operatorias y de cada una de las facturas acompañadas, continúo sosteniendo y repitiendo que el ajuste es la impugnación de la liquidación de cuenta de venta y líquido producto.

Aseveró que para los proveedores Campovial S.R.L., Servicios, Obras y Logística S.R.L., Cañada de los Sauces S.R.L., Nordeste Combustibles S.A. y Siviesa Cuyo S.R.L. se aportaron las facturas y, pese a ello, se impugnó el crédito fiscal computado. Destacó que se los impugnó por estar incluidos en la base apoc, cuando su inclusión fue en fechas posteriores a las operaciones.

Adujo que los proveedores Javier María Solano, Marcelo Fernando Rimini, Transporte Patagonia S.R.L., Transporte Joaquín S.R.L., José Fernando Bastarrica, Abel Alejandro Ajmed, Osvaldo Alberto Morosin, Agro Cereales Capilla S.R.L. y Transporte Repetto, declararon un débito fiscal superior al crédito fiscal computado. Destacó que resulta una exageración formal el ajuste en base a la falta de presentación de las facturas.

En cuanto a los proveedores Marcelo Fernando Rimini, José María Arregui, Pablo Hernán Iacin, Gabriel Héctor Poletti, Transporte S y M S.H., Eduardo Omar Cabrera, Jaeggi S.H., FC División Transporte S.R.L. y Eduardo Ramón Giagante -todos impugnados por facturas adulteradas- afirmó que la existencia material de los remitos certificados por las empresas receptoras con la firma y datos del chofer, son suficientemente hábiles para acreditar la existencia de las operaciones.

Advirtió que la particularidad de la vinculación y relación familiar con S y F Transportes Rosario S.A. que comparten presidente y vicepresidente con Trans América Transporte S.A., implicaba la informalidad en la que se desarrollaban las operaciones entre ellas. Justificó así que los viajes se abonaran en efectivo, registrándose en una cuenta corriente contable donde se compensaban gastos e ingresos asumidos.

Apuntó que los indicios en los que se sustentó el ajuste no cumplen con el requisito de plena prueba del hecho indicador, ni tampoco con los requisitos que constituyen una prueba válida.

Con relación a la multa impuesta, en primer lugar solicitó la prescripción de los períodos 5/2006 a 11/2006, pues el cómputo inició el 1/1/2007. Estimó que para que pueda sostenerse la interrupción por comisión de nueva infracción es necesario que la nueva infracción haya sido juzgada y la decisión se encuentre firme, ya sea en sede administrativa o judicial.

Afirmó que de las actuaciones surge claramente que la intención nunca fue engañar al fisco, en razón que

las DDJJ fueron confeccionadas en función a los comprobantes de venta y líquido producto registrados en la contabilidad.

En subsidio, y toda vez que -a su criterio- el fisco no acreditó el dolo en su accionar como elemento tipificante de la multa infraccional, solicitó el reencuadre de la conducta dentro del tipo previsto en el art. 45 de la ley 11.683.

Finalmente, planteó que si el error excusable es aplicable cuando el negocio es complejo, nos encontramos cuanto menos frente a un caso de error excusable y, como tal, eximente de la aplicación de sanciones.

Citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II. Que a fs. 145/160 y fs. 904/916vta. se presentó el fisco nacional, contestó el traslado de los recursos y acompañó los antecedentes administrativos (en adelante aa). Solicitó que oportunamente se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

III. Que a fs. 177/177vta. se abrió la causa a prueba, a fs. 1058 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 1063 se pusieron los autos para alegar, haciendo sólo uso de su derecho el fisco a fs. 1069/1072vta. Finalmente, a fs. 1074 se pusieron los autos a sentencia.

IV. Que a fs. 924/924vta. obra la sentencia del Tribunal en Pleno por la cual se acumuló el expediente que originariamente tramitó bajo el N° 44.512-I, al que lleva el N° 37.278-I.

V. Que primeramente debo señalar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros); ni tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que se arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

VI. Que de las resoluciones apeladas, el informe final de inspección (en adelante IFI) y los aa de la causa, surge que la actividad principal de la recurrente es el “Transporte de cargas” (v. fs. 234/244, Cpo. Ppal. IVA, aa).

La fiscalización partió de los registros contables y su documentación respaldatoria, como así también de las DDJJ presentadas. En base a ello, la administración fiscal observó que la actora emitió como comprobantes “cuenta de venta y líquido producto” elaborados sobre la base de “liquidaciones de viajes de fleteros”, en las que se detallan los viajes realizados por cada uno, registrando dichos comprobantes en el libro IVA-Ventas con el tratamiento de una nota de crédito, por lo que sus débitos fiscales declarados resultan inferiores a los facturados por sus clientes.

El fisco realizó un emplanillado de todas las liquidaciones registradas para circularizar a una muestra relevante de fleteros (v. fs. 129/205, Cpo. Ppal. IVA, aa).

Luego, la fiscalización elaboró un detalle de los proveedores circularizados y concluyó que sobre un total de 54 fleteros sólo 28 respondieron, y que de ellos sólo 6 aportaron facturas que coinciden con lo

registrado por la inspeccionada, aunque en muchos casos con un desfasaje temporal en la registración (v. fs. 206/211, Cpo. Ppal. IVA, aa).

Tras emitir la resolución de "vista" el fisco dictó una serie de medidas para mejor proveer (v. fs. 270/279, Cpo. Ppal. IVA, aa).

En función de ello, respecto de cada proveedor se desprende lo siguiente (v. fs. 242/262, Cpo. Contestación Nota N° 484/12 (DV RRR1), aa):

1) Campovial S.R.L.: No contestó los requerimientos. La actora aportó facturas apócrifas y en forma parcial al crédito fiscal computado. Se observó en casi todos los meses que el crédito fiscal de las facturas aportadas es altamente superior al débito fiscal declarado por Campovial S.R.L. En los períodos 5/2006 a 11/2006 declaró cero. Presentó DDJJ de IVA solamente hasta 4/2006, todas con saldo a ingresar cero. No posee vehículos con los que operar, no posee otros bienes a su nombre y nunca tuvo personal en relación de dependencia. No realizó pagos de ningún impuesto ni por ningún concepto. No posee cuentas bancarias habilitadas, registrándose las últimas acreditaciones en el año 2003. Se observó que las facturas poseen CAI 25870110915727 con solicitud de impresión 7/2007 y vencimiento 14/7/2009 desde N° 1301 a 1700. De la consulta a la base e-fisco Factuweb se verificó que dicho CAI corresponde a una solicitud de impresión del 14/7/2005, con vencimiento 14/7/2007 desde N° 1301 a 1700. Se comprobó por Citi compras del 5/2007 que la numeración utilizada a esa fecha era la N° 2187 y 2190, altamente superior a la de las facturas aportadas por Trans América S.A. La factura 1426 (aportada por Trans América) corresponde a una emitida el 29/9/2005 a otro cliente -Cerealera Santafesina S.R.L.-, que la informó por este medio. Campovial S.R.L. fue incluido en la base apoc en 12/2008 bajo usina de única actividad (v. fs. 374/804, Cpo. Ppal y fs. 1/18, Cpo. Contestación Nota N°484/2012, aa).

2) Transporte Catena de Walter Juan Catena: Las facturas parciales aportadas por la actora coinciden casi en su totalidad con las acompañadas por el proveedor circularizado, excepto la última cuya numeración es 0001-00000063. Se trata de una factura melliza que difiere totalmente de la aportada por el Sr. Catena, tiene monto superior, otros conceptos, letra distinta y fecha posterior de la original. Del simple cotejo entre ambas facturas, se observó la adulteración por parte de Trans América Transporte S.A. en el dígito 3 del número 63. Se trata de otro tipo de sello numerador que el utilizado en la original. Se verificó la registración en libros del Sr. Catena y los montos de IVA coinciden con la DDJJ presentada (v. fs. 1499/1528, Cpo. Anexo y fs. 805/864, Cpo. Ppal., aa).

3) Javier María Solano: No contestó los requerimientos. La actora aportó facturas parciales al crédito fiscal que computó para validar dichas facturas, se constató la validez del CAI y se realizó el cruce entre el débito fiscal declarado por el proveedor siendo igual o superior al crédito fiscal computado por Trans América Transportes S.A. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 545/554, Cpo. Anexo y fs. 865/995, Cpo. Ppal., aa).

4) Marcelo Fernando Rimini: No contestó los requerimientos. La recurrente aportó facturas parciales del crédito fiscal computado. Se verificó que el débito fiscal declarado por el fletero en cada período es superior al crédito fiscal de las facturas aportadas. Acompañó además facturas adulteradas N°s. 271 a 275 y 302 que siendo correlativas a las facturas originales; son distintas, fotocopias o talonario mellizo (por la marca del troquel) de diferente color y calidad de papel que las originales. El sello numerador es distinto e idéntico al utilizado en todas las facturas adulteradas, con una raya negra delante de los ceros y al dorso los dos ceros iniciales más marcados. Se observó que al intercalar facturas adulteradas, no tuvo en cuenta las

fechas de las mismas, por ej. la factura 270 (original) del 29/12/2006 y las 271 a 273 (adulteradas) del 15/12/2006, 18/12/2006 y 26/12/2006, respectivamente. De igual manera sucede con la factura 300 (original) del 16/3/2007 y la 302 (adulterada) del 30/1/2007. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 1358/1361, Cpo. Anexo y fs. 996/1080, Cpo. Ppal., aa).

5) Rubén Darío Cabrera: Aportó facturas parciales del crédito fiscal computado por la actora y coincide con las aportadas posteriormente por Trans América Transportes S.A. (v. fs. 1085/1108, Cpo. Anexo y fs. 1081/1125, Cpo. Ppal., aa).

6) Jorge Elio Fenino: No contestó los requerimientos. La actora aportó facturas parciales del crédito fiscal computado. Se verificó que en las mismas el débito fiscal declarado por el fletero coincide en cada período con las facturas aportadas. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 1291/1299, Cpo. Anexo y fs. 1126/1176, Cpo. Ppal., aa).

7) Omar Joaquín Carena: No contestó los requerimientos. La recurrente aportó facturas parciales del crédito fiscal computado. Como consecuencia, se redujo el ajuste inicial de inspección (v. fs. 995/998, Cpo. Anexo y fs. 1177/1232, Cpo. Ppal., aa).

8) José María Arregui: Aportó facturas parciales del crédito fiscal computado por Trans América Transporte S.A. La actora aportó más facturas que las aportadas por el proveedor, siendo ellas las facturas N°s. 56, 57, 62, 63, 67, 68 y 69 que son adulteradas y se intercalan en numeración con las aportadas por el Sr. Arregui. Todas ellas poseen la misma caligrafía pero distinta a la caligrafía de las aportadas por el Sr. Arregui. Difiere el sello numerador, con números levemente más grandes que las originales siendo que son correlativos y corresponderían a un mismo talonario. En ellas, se visualizó una separación entre la numeración, distinta a las otras facturas, ej. 0001-00000055 (correcta) y 0001-00000056 (adulterada) y con números levemente más grandes. Se observó que al intercalar las facturas, como en otros casos, no tiene en cuenta las fechas de las mismas, siendo la factura 57 (adulterada) del 29/10/2007 y la 58 (original) de fecha anterior 06/10/2007. Esto se repite en la factura 63 (adulterada) de 2/2008 posterior a la 64 (original) que fue emitida en fecha anterior en 01/2008. El proveedor aportó libros IVA ventas, por lo que pudo verificarse que los números de las facturas adulteradas fueron emitidas por ventas a otros clientes (la fc. 56 anulada; fc. 57 vta. bs. uso a Gobbl Auto S.R.L.; fcs. 62 y 63 Marcelo Rasetto; fcs. 67 y 68 Agricultores Federados Arg., y fc. 69 Rosetti SACIFI). Además, el crédito fiscal que pretende computar Trans América con las facturas adulteradas en algunos períodos es superior al débito fiscal declarado por el proveedor (v. fs. 1236/1276, Cpo. Anexo y fs. 1233/1326, Cpo. Ppal., aa).

9) La Elvecia S.A.: Las facturas aportadas tanto por el proveedor como por Trans América en inspección y en revisión y recursos, coinciden exactamente con el crédito fiscal computado por ésta (v. fs. 1326/1352, Cpo. Anexo y fs. 1327/1407, Cpo. Ppal., aa). <u>–Ver observación al final del considerando-.</u>

10) Transporte Patagonia S.R.L.: No contestó los requerimientos. La actora aportó casi la totalidad de las facturas cuyo crédito fiscal fue computado, que resulta ser inferior al débito fiscal declarado por el fletero en cada período. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 1445/1451, Cpo. Anexo y fs. 1408/1454, Cpo. Ppal., aa).

11) Transporte Joaquín S.R.L.: Aportó facturas parciales del crédito fiscal computado por Trans América, que coinciden con lo acompañado por esta última. El débito fiscal declarado por el fletero en cada período coincide o es superior al crédito fiscal de las facturas aportadas (v. fs. 1277/1290, Cpo. Anexo

y fs. 1455/1496, Cpo. Ppal., aa).

12) Humberto Mario Guariglia: Contestó los requerimientos aportando casi la totalidad de las facturas cuyo crédito fiscal fue computado por Trans América. La actora aportó una factura menos (fc. 987) de las acompañadas por el proveedor (v. fs. 1476/1498, Cpo. Anexo y fs. 1497/1527, Cpo. Ppal., aa).

13) José Fernando Bastarrica: No contestó los requerimientos. La recurrente aportó casi la totalidad de las facturas cuyo crédito fiscal computado resulta inferior al débito fiscal declarado por el fletero en cada período. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 1452/1454, Cpo. Anexo y fs. 1528/1571, Cpo. Ppal., aa).

14) Abel Alejandro Ajmed (Suc. de): No contestó los requerimientos. La actora acompañó facturas que respaldan el crédito fiscal computado. Las mismas se verificaron informadas por el proveedor según cruce Citi ventas por los períodos 7 a 12/2007. El débito fiscal declarado por el fletero en cada período coincide o es superior al crédito fiscal de las facturas aportadas. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 1353/1357, Cpo. Anexo y fs. 1572/1644, Cpo.Ppal., aa). –Ver observación al final del considerando-.

15) New Corp S.A.: Contestó los requerimientos aportando casi la totalidad de las facturas cuyo crédito fiscal fue computado por Trans América. La recurrente acompañó comprobantes que coinciden con los allegados por el fletero, excepto una factura y nota de crédito. Del mencionado cruce surge que, se omitió computar en planilla de ajuste inicial el crédito fiscal de las facturas 5072, 5139, 5140, 5156 y de la nota de crédito 73, todas correspondientes a 4/2008, último período fiscal aportado. Se corrigió además un error en el crédito fiscal de 3/2007 computado de más. Se verificó la registración de todos los comprobantes mencionados en el libro IVA Ventas de New Corp. S.A. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 699/949, Cpo. Anexo y fs. 1645/1737, Cpo. Ppal., aa).

16) Pablo Hernán Iacin: No contestó los requerimientos. La actora aportó facturas parciales al crédito fiscal computado (facturas originales N°s. 72, 73, 76, 78, 80, 82, 83, 84, 85 a 88, 94 a 96, 98 a 101 y 105). Se redujo el ajuste fiscal por ellas. Además, aportó facturas adulteradas N°s. 77, 79, 81, 97, 98, 99, 102, 106, 107 y 108. Se observó que son fotocopias de distinto color de papel que las originales, hechas en talonario mellizo por la marca del troquel. Nuevamente, utilizó el mismo sello numerador que el usado para facturas adulteradas de otros proveedores. Posee una raya negra al inicio de los ceros y al dorso de las facturas se ven dos ceros en tinta negra que traspasa la factura. Además, por ejemplo, intercala la factura 77 del 13/11/2006, cuando la 78 original (posterior) posee fecha 18/10/2006. La factura 79 es del 12/12/2006 y la 80 original del 27/11/2006. Más notorio sucede con la factura 97 del 9/4/2007 y la 96 original anterior es del 30/7/2007. Pero además de todo lo expuesto, se evidenció la gravedad de la adulteración al aportar otras facturas 98 y 99 adulteradas, cuando las originales ya habían sido aportadas. La factura 98, tanto original como adulterada, poseen la misma fecha pero distintos montos, siendo mayor el importe de la factura adulterada. Sucede a la inversa con las facturas 99 aportadas, pero no coinciden las fechas. Se realizó el cruce entre facturas totales aportadas por Trans América y el débito fiscal declarado por el proveedor por período y se verificó que, de computarse el crédito fiscal de las facturas adulteradas, superaría el débito declarado por el proveedor. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 215/222, Cpo. Anexo y fs. 1738/1935, Cpo. Ppal., aa).

17) Gabriel Héctor Poletti: No contestó los requerimientos. La recurrente aportó facturas parciales del crédito fiscal computado en sus libros. Aportó además, facturas adulteradas (367, 392, 403 y 407). Se

observó que son fotocopia o utiliza talonario mellizo, de distinto tamaño, letra y números más grandes. Nuevamente, utilizó el mismo sello numerador que el usado para facturas adulteradas de otros proveedores. Posee una raya negra al inicio y al dorso de las facturas se ven dos ceros en tinta negra que traspasa la factura. Intercaló facturas adulteradas con originales sin tener en cuenta la correlatividad de las fechas (ej. fc. 403 el 31/3/2008 cuando la factura original 402 es del 7/4/2008; fc. 407 del 30/4/2008 y las fcs. 405 y 406 originales son de 5/2008). Se aclaró que las facturas 405 y 406 de 5/2008 no corresponden al período fiscal analizado. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 164/172, Cpo. Anexo y fs. 1936/2142, Cpo. Ppal., aa).

18) Osvaldo Alberto Morosin: No contestó los requerimientos. La actora aportó facturas parciales del crédito fiscal computado. Se verificó que el débito fiscal declarado por el fletero en cada período coincide o es superior al crédito fiscal de las facturas aportadas. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 1140/1150, Cpo. Anexo y fs. 2143/2274, Cpo. Ppal., aa).

19) Transfeli S.R.L.: Contestó los requerimientos aportando casi la totalidad de las facturas cuyo crédito fiscal fue computado por Trans América. La recurrente aportó facturas que coinciden con lo acompañado por el proveedor. Aportó además la factura 742 de 5/2008 cuyo crédito fiscal no se computó por no corresponder (v. fs. 1019/1084, Cpo. Anexo y fs. 2275/2359, Cpo. Ppal., aa).

20) Transportes Catalina S.A.: Contestó los requerimientos aportando casi la totalidad de las facturas cuyo crédito fiscal fue computado por Trans América. La recurrente acompañó una factura más de las aportadas por el fletero. La factura 24 de 8/2006 por $267,43, cuyo crédito fiscal corresponde computar. Se verificó que el débito fiscal declarado por el proveedor en este mes coincide con la factura aportada. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 642/698, Cpo. Anexo y fs. 2360/2447, Cpo. Ppal., aa).

21) Agro Cereales Capilla S.R.L.: No contestó los requerimientos. La actora aportó casi la totalidad de las facturas cuyo crédito fiscal fue computado, que resulta ser inferior al débito fiscal declarado por el fletero en cada período. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 1461/1468, Cpo. Anexo y fs. 2448/2510, Cpo. Ppal., aa).

22) José Víctor Bertuna: Aportó facturas por casi la totalidad del crédito fiscal computado por la actora y coinciden con lo aportado por ésta (v. fs. 1164/1235, Cpo. Anexo y fs. 2511/2611, Cpo. Ppal., aa).

23) Maucicio Abel Loray: Aportó facturas parciales del crédito fiscal computado por la actora y coinciden con lo acompañado por ésta (v. fs. 1151/1163, Cpo. Anexo y fs. 2612/2655, Cpo. Ppal., aa).

24) Fernando Hernán Salguero: El proveedor no aportó documentación alguna. La recurrente acompañó facturas parciales del crédito fiscal computado. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 1469/1475, Cpo. Anexo y fs. 2656/2725, Cpo. Ppal., aa).

25) Transporte Melincue S.R.L.: No contestó los requerimientos. La actora aportó facturas parciales totalmente apócrifas, no posee CAI autorizado para emitir facturas. La recurrente acompañó facturas apócrifas N°s. 995, 996, 997, 998, 999, 1000 por un crédito fiscal $5.688 de 5/2006 a 10/2006. El crédito fiscal computado por Trans América fue de $20.174,28 entre 5/2006 a 4/2008. Por el período 1/1/2002 a 31/12/2010 se verificó en base factuweb e-fisco que la firma Transporte Melincué S.R.L. posee una única solicitud de habilitación, generada el 11/2/2004 con vencimiento el 11/8/2004 (CAI 24870099141327) cuyos comprobantes autorizados fueron 0001-00000601 al 700. Las facturas aportadas tienen CAI

24850158458925, fueron solicitadas en 12/2004 y con fecha de vencimiento el 21/12/2006. Se verificó además que en las liquidaciones de viaje de fletero aportada por Trans América, los fleteros son empleados de otras firmas o son independientes, ej.: 1-Liniers, Gustavo Adolfo -CUIT 20281461770-, monotributista, empleado a partir de 2007, por viajes efectuados entre 5/2006 y 10/2006 y empleado desde el 2007 de Bertube Claudio, Bertube Natalia y Romero María Rosa SH (se verificaron en orden de Carga aportado por Trans América del 10/7/2006 los nombres de Liniers y Bertube, por lo tanto se observa una relación existente con fecha anterior a ser empleado de esa firma); 2-Bertube, Claudio Sebastián -CUIT 20229516028-, integrante de la sociedad antes mencionada, realizó fletes entre 11/2007 y 04/2008, no es empleado de ninguna firma y está inscripto en "actividad de servicio de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de soc."; 3-Romero, Carlos Adolfo -CUIT 23249452629-, es monotributista, con actividad declarada de "transporte automotor de cargas", por viajes efectuados desde 7/2007 a 10/2007, no pertenecía a nómina salarial alguna pero figura, según remito 0088-00003508 de Nidera S.A., como fletero de un viaje utilizando un camión patente SZG 791 perteneciente a Bertube, Claudio Sebastián. Transporte Melincué no tiene impuestos activos desde 10/2005 y según su única DDJJ presentada figura sin actividad desde 2002. Tampoco se efectuaron pagos de ningún impuesto, nunca se inscribió como empleador y nunca tuvo vehículos a su nombre (v. fs. 1637/1648, Cpo. Anexo, fs. 2726/2761, Cpo. Ppal. y fs. 19/41, Cpo. Contestación Nota N°484/2012, aa).

26) Conte Cuer S.R.L.: No contestó los requerimientos. Se circularizó al titular de la firma, Sr. Horacio Nicolás Amarilla, pero no se recibió respuesta alguna. Fue informante de Citi ventas hasta 4/2009, operando supuestamente con Trans América desde 5/2006. La actora no aportó facturas respaldatorias durante la fiscalización, ni con porterioridad (v. fs. 1409/1422, Cpo. Anexo y fs. 2762/2816, Cpo. Ppal., aa).

27) Cañada de los Sauces S.R.L.: No contestó los requerimientos. La actora aportó facturas apócrifas durante la fiscalización por casi la totalidad del crédito fiscal computado y luego acompañó más, que también fueron consideradas por la fiscalización. El único fletero que realizó viajes según las liquidaciones aportadas por Trans América fue el Sr. Mario A. Rivera, a quien no pudo identificarse en las bases del organismo fiscal. El último empleado declarado fue el Sr. Silvio Blas Ramírez en 4/2005 quien presentó F.931 hasta 7/2005, sin movimiento. Poseía un sólo vehículo con el que supuestamente realizaba todos sus viajes. Se encontraba con marca apoc desde 11/2003, sin capacidad económica para operar (v. fs. 2817/2909, Cpo. Ppal. y fs. 42/52, Cpo. Contestación Nota N° 484/12, aa).

28) Transporte S. y M S.H.: No contestó los requerimientos. Trans América aportó en inspección facturas parciales del crédito fiscal computado. En base a esta documentación se confeccionó el ajuste de inspección inicial teniendo en cuenta lo siguiente: Las facturas 294, 299 y 300 tienen CAI vencido. Se verificó que a la fecha de emisión de las N°s. 299 y 300 ya existía un nuevo talonario con solicitud de impresión del 13/6/2006 - CAI 26857115509695. Se verificó también que el crédito fiscal que surge de estas facturas supera el débito fiscal declarado por la firma en ese período. No fueron consideradas en el ajuste de inspección. La actora aportó factura 307 del 20/8/2006 y 312 del 15/10/2006 cuyo crédito fiscal se computó. Posteriormente, aportó más facturas que las acompañadas en inspección que fueron consideradas adulteradas (fcs. N°s. 311 y 313 a 335). Dichas facturas son correlativas e intercaladas con las aportadas en la inspección (fc. 307 y 312) y es evidente que por la numeración y solicitud de impresión - CAI 26857115509695, fc. 301 a 350- pertenecerían al mismo talonario. Sin embargo, se visualizó su adulteración, ya que son totalmente distintas, hasta en tamaño y color. El sello numerador es diferente a las otras facturas e idéntico al utilizado en todas las adulteradas del resto de los proveedores utilizado por la

actora. Posee una raya delante de los números ceros y en el dorso de la factura pueden verse dos ceros en tinta más oscura. La fecha de la factura 307 (original) es 20/8/2006 mientras que la 311 (adulterada) es del 6/7/2006. La factura 312 (original) es del 15/10/2006 y las posteriores aportadas N°s. 313 a 316 son de 7/2006, las 317 a 324 de 8/2006 y las 325 a 329 de 9/2006 para recién llegar al mes 10/2006 con la factura 330. Se trata de una empresa que no posee vehículos, cuyo socio es el Sr. Mauricio Moreno, proveedor también de Trans América, que tampoco posee vehículos ni aportó facturas respaldatorias a requerimiento de la inspección (v. fs. 1109/1117, Cpo. Anexo y fs. 2910/2967, Cpo. Ppal., aa).

29) Leandro Damián Moreno: Contestó los requerimientos aportando facturas parciales del crédito fiscal computado por Trans América. La actora aportó las mismas facturas acompañadas por el proveedor. Del mencionado cruce surge que, se omitió computar en la planilla del ajuste inicial a la factura 155 cuya registración fue verificada conforme el libro IVA ventas aportado por el fletero. La recurrente aportó además, la factura 181 sin fecha. Se verificó en el libro IVA ventas del Sr. Moreno que la última factura registrada corresponde es la 177 de 4/2008, por lo que se deduce que la misma correspondería al período 5/2008, no computable en la presente inspección. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 950/994, Cpo. Anexo y fs. 2968/3049, Cpo. Ppal., aa).

30) Gabriel Alberto Bozitkovic: Declaró haber realizado una única operación con la actora. Aportó factura 236 de 2/2007 por $156,19 de crédito fiscal contra $27.473,01 de crédito fiscal computado. Coincide con la aportada por la recurrente. No se aportaron más facturas (v. fs. 1319/1325, Cpo. Anexo y fs. 3050/3098, Cpo. Ppal., aa).

31) Siviesa Cuyo S.R.L.: No contestó los requerimientos. La actividad que declara es la de “servicios relacionados con la electrónica y las comunicaciones”. La última DDJJ presentada en IG fue la de 2003 en la que no determinó impuesto. Presentó DDJJ en IVA hasta 5/2008 pero todas sin movimiento. No posee vehículos a su nombre para realizar los fletes ni posee propiedades. No posee cuentas bancarias. No posee información en las bases del organismo de la RG 4120 (participaciones societarias). Atento la falta de presentación de DDJJ, los CAI otorgados fueron del 5% de las facturas solicitadas, con vencimientos de 20 o 30 días aproximadamente cada autorización. La actora aportó facturas apócrifas por casi la totalidad del crédito fiscal computado que fue totalmente impugnado. Este supuesto proveedor se encuentra influido en base apoc desde 8/2004 (v. fs. 3099/3179, Cpo. Ppal. y fs. 53/63, Cpo. Contestación Nota N° 484/2012, aa).

32) Paulo Luis Rossi: Aportó la totalidad de las facturas cuyo crédito fiscal fue computado por la actora, que coinciden con las que ésta acompañó tanto durante la inspección como en revisión y recursos. Del cruce mencionado se observó que se computó en el ajuste inicial como positivo el monto proveniente de la nota de crédito 531 por $36,93 cuando correspondía ser negativo y se duplicó el cómputo de la factura 609 por $661,48. Como consecuencia, se incrementó el ajuste de inspección (v. fs. 1362/1408, Cpo. Anexo y fs. 3180/3260, Cpo. Ppal., aa). <u>–Ver observación al final del considerando-.</u>

33) Eduardo Omar Cabrera: No contestó los requerimientos. La recurrente aportó facturas correlativas que corresponderían a un mismo talonario pero son distintas en tamaño y letra. Por ejemplo, las facturas 1189, 1200, 1255, 1256, 1263, 1265, 1271 corresponden a un tipo de impresión y continúa con otro tipo de papel la factura 1272 del 20/11/2007 con fecha anterior a la N° 1271 del 4/12/2007 y las facturas 1273, 1274, 1277 y 1278. Se verificó el Citi compras del Sr. Cabrera habiéndose encontrando por lo menos tres facturas (1273, 1274 y 1277) informadas por otro cliente -Sociedad Elaboradora de Aceites-. No se computó crédito fiscal alguno por la adulteración en la documentación aportada y porque el proveedor no

contestó no pudo verificarse la veracidad de las operaciones (v. fs. 1439/1444, Cpo. Anexo; fs. 3261/3282, Cpo. Ppal. y fs. 64, Cpo. Contestación Nota N° 484/2012, aa).

34) Daniel Pablo, Damián y Germán Jaeggi S.H.: Aportó facturas parciales del crédito fiscal computado por la actora (208, 211, 213, 216, 219, 226, 229, 233, 236, 238, 240, 241, 242, 244, 245 y 246). La recurrente acompañó más facturas que las que allegó el fletero. Son facturas intercaladas que corresponden a copias adulteradas de las originales. El tamaño de los documentos es más pequeño, de papel más oscuro y están cortadas en forma despareja con tijera o guillotina en todos sus bordes. Se trata de las facturas N°s. 209, 214, 220, 230, 231, 234, 235, 239, 243, 244 (ésta además se encuentra duplicada con los mismos importes, o sea, no es la misma que aportó el proveedor), 354 y 355. En relación a las facturas N°s. 354 y 355, al adulterarlas se omitió verificar que el CAI 25870101322196 y numeración autorizada (de las 151 a 250) ya no correspondían a los números 354 y 355. Se verificó en la base e-fisco factuweb que las facturas N°s. 354 y 355 corresponden al CAI 28870103008746. Se trataría de un talonario mellizo, pero de distinto tamaño y color de papel. Se verificó además por base e-fisco Citi compras que el número de factura 351 fue informado en 4/2009, mientras que las facturas N°s. 354 y 355 poseen fecha 3 y 6/2007. No es informante de Citi ventas pero en atención a que el proveedor aportó el libro IVA ventas, pudo verificarse que todas las facturas adulteradas mencionadas fueron asentadas como ventas realizadas a otras empresas, como por ejemplo la factura 209 a Caisa S.R.L.; la 214 a De Grandis S.R.L.; la 220 a La Fiorentina S.A.; la 230 fue anulada; la 231 a Vesprini, Evangelina; las 234 y 235 a De Grandis S.R.L.; la 239 es ilegible y posee distintos montos; la 243 a Resicom Ing Amb S.R.L. y la 244 a la actora (duplicada). Según informó el proveedor, no se realizaron otras operaciones con Trans América, por lo tanto, además, las facturas N°s. 354 y 355 no corresponderían al período bajo fiscalización (v. fs. 1118/1139, Cpo. Anexo; fs. 3283/3386, Cpo. Ppal. y fs. 65/69, Cpo. Contestación Nota N° 484/2012, aa).

35) Alfonso Enrique Concetti: Las facturas allegadas por la apelante coinciden con lo aportado por el proveedor. La actora acompañó la totalidad del crédito fiscal computado (v. fs. 1529/1554, Cpo. Anexo y fs. 3387/3455, Cpo. Ppal., aa). Ver observación al final del considerando-.

36) Transporte Repetto de Osvaldo Enrique Repetto: El proveedor aportó casi la totalidad de las facturas cuyo crédito fiscal fue computado por Trans América. La actora acompañó menos facturas que las aportadas por el fletero (v. fs. 1455/1460, Cpo. Anexo y fs. 3456/3493, Cpo. Ppal., aa).

37) Raúl Vicente Álvarez: Contestó los requerimientos aportando casi la totalidad de las facturas cuyo crédito fiscal fue computado por Trans América. Las facturas acompañadas por la recurrente coinciden con las aportadas por el fletero. Del mencionado cruce surge que se omitió computar el crédito fiscal de la factura 267 por $455,54 en la planilla de ajuste inicial. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 223/444, Cpo. Anexo y fs. 3494/3703, Cpo. Ppal., aa).

38) Néstor Gustavo Aguilar: El proveedor aportó facturas parciales del crédito fiscal computado por Trans América, que coincide con lo aportado por la actora (v. fs. 1423/1438, Cpo. Anexo y fs. 3704/3748, Cpo. Ppal., aa).

39) Norma Daniela Godoy: Contestó los requerimientos aportando facturas parciales del crédito fiscal computado por Trans América. La recurrente acompañó menos facturas que las aportadas por el proveedor, pero luego aportó un mayor número. Se trató de facturas adulteradas intercaladas en número con las originales aportadas por la Sra. Godoy y que corresponden a un talonario mellizo, de mala copia por tipo de papel, tipo de sello numerador, etc. Las facturas mencionadas corresponden a los N°s. 50, 51, 55, 101,

102, 117, 118, 119, 130 a 133, 139 (duplicada), 141, 146, 175 a 178. Se observó que el sello numerador es el mismo que el utilizado en todas las facturas adulteradas del resto de los proveedores. Posee una raya delante de los números ceros y en el dorso de la factura puede verse dos ceros en tinta más oscura. Aportó dos veces la factura 139, con el mismo monto pero distintas fechas, una corresponde al talonario original y otra al talonario adulterado, lo que comprueba la adulteración de documentación y además, puede apreciarse la diferencia entre ambas. Intercaló facturas adulteradas con originales sin tener en cuenta la correlatividad de las fechas (ej. fc. 51 –adulterada- del 31/5/2006 y la fc. 52 –válida- del 11/5/2006; fc. 101 –adulterada- del 13/7/2006, fc. 102 –adulterada- del 11/8/2006 y fc. 103 –válida- del 15/7/2006; fc. 116 –válida- del 17/3/2007, fc. 117 –adulterada- 19/2/2007, fc. 119 –adulterada- 16/4/2007 y fc. 120 –válida- del 23/3/2007). Pudo observarse que el sello numerador de las facturas originales, tanto de las de CAI 25870104528614 como las de CAI 26870111056009, es de un formato totalmente distinto y más grande que las facturas adulteradas. Finalmente, y al ser Transporte Pagano Hnos. de Godoy Norma informante de Citi ventas, pudo constatarse que las facturas adulteradas se encuentran informadas como ventas a otros clientes. Por ejemplo, las facturas 117 y fc. 119 a Antonelli Higinio; las facturas 118, 132, 133, 175 y 178 a Martín Marcelo; la 130 a Roberto Amsler y las facturas 141 y 146 a DyCASA. Se corrobora lo mencionado con los libros IVA ventas aportados por el proveedor. Se observó además que las facturas N°s. 52, 53 y 54 de 5 y 6/2006 poseen CAI vencido en 2/2006, pero se verificó en los libros de Godoy el débito fiscal declarado de esas facturas en 6/2006 (v. fs. 126/163, Cpo. Anexo; fs. 3749/3913, Cpo. Ppal. y fs. 70/108, Cpo. Contestación Nota N° 484/2012, aa).

40) FC División Transporte S.R.L.: No contestó los requerimientos. La actora aportó facturas parciales del crédito fiscal computado que resultan superiores al crédito fiscal considerado en la planilla de ajuste de inspección según la información extraída de Citi ventas. Las mencionadas facturas comprenden el período 5/2006 a 1/2008 (N°s. 30 a 129). Se modificó el ajuste efectuado en la inspección, admitiendo el cómputo del crédito fiscal resultante de esos comprobantes. Además, aportó facturas adulteradas desde N°s. 135 a 145, por $10.705,87 cuyo crédito fiscal no fue admitido. Estas facturas corresponderían supuestamente al mismo talonario y CAI que las aportados anteriormente, pero son notoriamente diferentes, con otro tipo de impresión, en diseño, tamaño, tipo de letra más chica y sello numerador que las originales. Entre otras cosas, la letra A de las facturas originales está relleno con color azul, las apócrifas tienen blanco. El dibujo del camión volcador no termina completo en las apócrifas. El sello numerador utilizado es el mismo que se observó en todas las facturas adulteradas del resto de los proveedores. Posee una raya delante de los números ceros y en el dorso de la factura puede verse dos ceros en tinta más oscura. Se observó además que las fechas de estas facturas no son correlativas con las originales. La última factura original computada es la 129 del 31/1/2008 y la factura 135 (adulterada) vuelve al 21/1/2008. Se destacó que, pese a haberle considerado crédito fiscal hasta el período 1/2008 en virtud de las facturas aportadas, FC División Transporte S.R.L. presenta DDJJ IVA con débito fiscal cero desde 11/2007 en adelante. No se obtuvo otra información en las bases del organismo. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 96/105, Cpo. Anexo; fs. 3914/4191, Cpo. Ppal. y fs. 109/121, Cpo. Contestación Nota N° 484/2012, aa).

41) DAF S.R.L.: La recurrente aportó facturas parciales del crédito fiscal computado en sus libros y luego acompañó más facturas que las aportadas en la inspección relativas a los períodos 5/2006 y 1/2007 a 6/2007, cuyos montos coinciden con el débito fiscal declarado en esos meses por el fletero. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 1003/1010, Cpo. Anexo y fs. 4192/4334, Cpo. Ppal., aa).

42) Diego Martín Ogawa: La actora no aportó facturas respaldatorias durante la fiscalización. Luego,

acompañó facturas que respaldan el crédito fiscal computado y coinciden con el considerado en el ajuste de inspección, atento encontrarse informadas por el proveedor en base e-fisco Citi ventas (v. fs. 1300/1318, Cpo. Anexo y fs. 4335/4501, Cpo. Ppal., aa). –Ver observación al final del considerando-.

43) Fragma – Sur S.R.L.: Esta firma declaró haber realizado una única operación con la recurrente mediante factura 310 del 4/2008, asentada y verificada según libro IVA ventas de Fragma Sur S.R.L., cuyo crédito fiscal fue computado en la planilla de ajuste inicial. Se verificó que el crédito fiscal computado es inferior al débito fiscal declarado en IVA por Fragma-Sur S.R.L. en ese período (4/2008). La actora aportó facturas adulteradas, papeles fotocopias en todo su aspecto. Las facturas N°s. 128,155, 161, 181, 185, 189, 193, 206, 210, 217, 222, 231, 238, 254, 256, 277, 280 y 310 de 11/2006 a 4/2008. Aportó también factura 323 de 5/2008 que no corresponde al período fiscalizado. A los efectos de validar lo expuesto y en atención a que la Fragma-Sur S.R.L. fue informante de Citi Ventas desde 1/2006 a 4/2007, pudo verificarse lo siguiente: 1-Que en dicho lapso de tiempo, el proveedor nunca informó operaciones con Trans América Transportes, siendo que las facturas aportadas abarcan esa fecha; 2-Que las facturas N°s. 155, 161, 181, 185, y 193 están informadas como ventas a otros clientes como Covico S.A., Hugo Sánchez S.A. y Pose S.R.L. El socio de esta empresa es también socio de Cañada de Los Sauces, que se encuentra en la base apoc desde 11/2003 por no poseer capacidad económica (v. fs. 106/125, Cpo. Anexo, fs. 4502/4654, Cpo. Ppal. y fs. 122/134, Cpo. Contestación Nota N° 484/2012, aa).

44) Eduardo Ramón Giagante: Contestó los requerimientos aportando facturas parciales al crédito fiscal computado por Trans América. La actora aportó menos facturas de las allegadas por el proveedor, pero luego acompañó un mayor número que las aportadas por éste. Se trata de facturas adulteradas. Las N°s. 193, 194, 195, 196, 197 y 198 son copias del estilo de facturas aportadas por el proveedor. Estos papeles, supuestamente facturas, tienen la marca de la agujereadora que se repite en todas las fotocopias y están mal cortadas con tijera en los bordes. Si bien el Sr. Giagante también aportó las facturas 193, 194 y 197, las aportadas por Trans América son distintas, repitiendo los montos, conceptos y fechas (con letras similares pero distinta caligrafía). Agregó las facturas 195, 196 y 198 no aportadas por el proveedor pero siguen el mismo estilo de fotocopia de las facturas 193, 194 y 197. Dentro de todas las facturas aportadas por Trans América, la 200 es distinta al resto. Siendo que todas pertenecerían al mismo talonario, cuyo CAI es 25670159374917, no habría razón para que sean diferentes. De esto se desprende que la actora intercala facturas originales con adulteradas. Además, ésta es idéntica a la aportada por el Sr. Giagante, cuyo crédito fiscal ya se había computado en el ajuste inicial. Se realizó el cruce entre las facturas totales aportadas por Trans América y débito fiscal declarado por el proveedor por período y se verificó que de computarse el crédito fiscal de las facturas adulteradas superaría el débito declarado por el proveedor (v. fs. 173/214, Cpo. Anexo y fs. 4655/4793, Cpo. Ppal., aa).

45) Antonio Vicenzo Blunno: Contestó los requerimientos aportando casi la totalidad de las facturas cuyo crédito fiscal fue computado por Trans América. La actora no aportó facturas respaldatorias durante la fiscalización sino que luego acompañó más facturas que las aportadas en inspección, que coinciden con lo allegado por el proveedor. De dicho cruce se verificó que la factura 69 de 6/2007 fue computada como crédito fiscal a favor de Trans América, cuando correspondía en realidad a una venta efectuada a otra firma. Se verificó su registración en el libro IVA ventas del Sr. Blunno. Como consecuencia, se incrementa el ajuste de inspección (v. fs. 1011/1018, Cpo. Anexo y fs. 4794/4915, Cpo. Ppal., aa).

46) Servicios Obras y Logística S.R.L.: Conforme se expone en el IFI, esta firma no tiene capacidad económica para operar, posee marca en el padrón domicilio inexistente/desconocido, con circularizaciones devueltas por correo, sin vehículos ni otros bienes y con actividad de construcción, reforma y reparación de

edificios residenciales. Se verificó la presentación de DDJJ únicamente en el IVA, nunca presentó DDJJ en IG ni tuvo personal a cargo. No se verificaron pagos de ningún impuesto en todo el período de actividad. Las circularizaciones al titular de la firma, el Sr. José Bazán -quien no posee N° de CUIT y hubiese correspondido estar inscripto como representante de la firma- fueron devueltas por correo con domicilio inexistente/desconocido. La actora aportó facturas apócrifas durante la fiscalización y en forma parcial al crédito fiscal computado. En esa instancia se ajustó el total del crédito computado según la planilla de ajuste de inspección. Luego acompañó más facturas que las aportadas anteriormente que fueron consideradas apócrifas por el actuante. Se detectaron las siguientes irregularidades: no aportó la factura 424 del 7/2006 por $1.174,24 oportunamente allegada durante la fiscalización. Esta factura tenía la referencia a liquidación NVLP 3884. Según el libro IVA ventas de Trans América se verificó que esta liquidación correspondía a un flete efectuado por el Sr. Raúl Caiazza. En relación a este fletero, la inspeccionada tampoco aportó las facturas respaldatorias; aportó la factura 478 por $3.276,09 del 8/8/2006 por “Por fletes realizados según Liquidación N° 4116”. Se verificó en los libros de Trans América que esta liquidación fue anulada mediante la 4124; la factura 1586 es de 5/2008, no corresponde a este período fiscal; intercala facturas no correlativas: la factura 539 del 25/8/2006; la 606 del 31/8/2006; las facturas 554, 591, 592, 614 y 615 de 9/2006; la factura 690 del 30/9/2006; las N°s. 634 y 726 de 10/2006; la 764 del 30/10/2006; las N°s. 746, 780 y 789 de 11/2006; la 846 del 30/11/2006; las N°s. 804, 821 y 877 de 12/2006; las 904 y 905 de 2/2007; la 1003 del 28/2/2007; las facturas 968, 969, 1083 de 3/2007; la 1317 de 4/2007; la 1318 de 5/2007; la 1319 de 6/2007; las 1322 y 1360 de 8/2007; las 1361 a 1368 de 9/2007M; las 1369 a 1374 y 1419 de 10/2007; la 1418 de 11/2007; la 1437 de 12/2007; la 1469 de 1/2008; la 1547 de 3/2008 y la 1316 de 4/2008. Se observó que las facturas N°s. 1316 a 1319, 1361 a 1374 y 1418 que corresponderían al talonario que va de la factura 901 a la 1500 -CAI 26870111930720- son fotocopias de las restantes aportadas (ej. fcs. 904, 905, 968, 969, 1003 y 1083). El papel y el color de las facturas es distinto. El sello numerador utilizado es el mismo que se observó en todas las facturas adulteradas del resto de los proveedores: Posee una raya delante de los números ceros y en el dorso de la factura puede verse dos ceros en tinta más oscura. A su vez las facturas 1437 y 1469 son distintas al resto (también corresponderían al mismo talonario mencionado), cortadas torcidas y con sello numerador diferente a las anteriores. Por lo tanto, la recurrente aportó intercaladas 3 tipos de facturas diferentes cuando todas corresponden a la misma impresión de formulario. Se observó que existen solicitudes de CAI con fechas muy anteriores a que el fletero haya utilizado las facturas, probablemente anticipándose a la posibilidad de que el sistema factuweb le impida la impresión de más comprobantes. Por ejemplo, el 12/10/2006 se generó la solicitud de impresión con CAI 26870111930720 de las facturas 901 a 1500, cuando la última factura aportada del talonario anterior tiene fecha 12/2006. Por lo tanto, se anticipó fuera de lo normal al menos 3 meses para solicitar más facturas. Lo mismo ocurrió con la solicitud de impresión con CAI 27870115465813 del 23/3/2007 respecto de las facturas 1501 a 2000. La última factura aportada del talonario anterior es de 1/2008. Por lo tanto, se anticipó fuera de lo normal, al menos 10 meses para solicitar más facturas. Además de todo lo expuesto, del cruce Citi compras según la base e-fisco del organismo y facturas aportadas surge que, las facturas N°s. 1363, 1370, 1372, 1373, 1374, 1437 están informadas por otros proveedores como compras a Serv. Obras y Logística S.R.L., Cerealera Santafesina S.R.L. (1372, 1373, 1374), Agro Buey Insumos S.R.L. (1370), Compañía de Insumos y Granos S.A. (1437) y Trasur S.A. (1363). Fue incluida en la base apoc en 11/2010 por no contar con capacidad económica (v. fs. 4916/5256, Cpo. Ppal. y fs. 135/153, Cpo. Contestación Nota N° 484/2012, aa).

47) Emiliano Loray: Contestó los requerimientos aportando facturas parciales del crédito fiscal computado por Trans América. Las facturas aportadas por la actora coinciden con lo acompañado por el proveedor. Las facturas y montos de IVA fueron verificados con el libro IVA ventas aportado por el Sr.

Loray (v. fs. 45/95, Cpo. Anexo y fs. 5257/5474, Cpo. Ppal., aa).

48) S. y F. Transportes Rosario S.A.: Según las bases obrantes en el organismo, la firma no posee vehículos, propiedades ni cuentas bancarias habilitadas al 4/2008. Posee marca en el padrón por inconsistencias en su domicilio, no tiene declarado correctamente a sus integrantes y actualmente figura la leyenda CUIT inactiva. Sólo declaró empleados y realizó pagos por este concepto. Pese a los reiterados requerimientos cursados a este proveedor durante la fiscalización, tanto a su domicilio fiscal como al domicilio fiscal de su representante y al de la misma actora -por tratarse de los mismos dueños que Trans América Transportes S.A. conforme se indica en el IFI-, nunca los contestó. La recurrente aportó sólo facturas parciales por $177.341,41 del total del crédito fiscal autogenerado mediante comprobantes de "Cuenta de Venta y Líquido Producto", cuyo monto ascendía a $415.951 -se ubica en primer lugar como proveedor de servicios-. El hecho de que "*la particularidad de la vinculación y relación familiar implicaba la informalidad en la que se desarrollaba las operaciones entre ellas",* según manifestó en escrito presentado en revisión y recursos el 5/11/2012, no implica que esto justifique su incorrecta forma de apropiarse de un crédito fiscal. Tanto es así que, aún sin tener S. y F. Transportes Rosario S.A. CAI autorizado -puede emitir facturas recién en 5/2007-, Trans América computó crédito fiscal desde 10/2006. Más aún, ni siquiera S. y F. Transportes Rosario S.A. declaró el débito fiscal correspondiente, presentando DDJJ de IVA con ventas en cero. No aportó facturas por los períodos 10/2006 a 4/2007. Trans América disponía de un crédito fiscal de $156.634 mientras que S. y F. S.A. presentó DDJJ en IVA con débito fiscal en cero (sin ventas). S. y F. S.A. no tenía aún solicitud de impresión de facturas. La primera solicitud de CAI fue generada en 5/2007. Por los períodos 5/2007 a 10/2007 aportó facturas parciales. Trans América disponía de un crédito fiscal de $187.790,53 pero aportó facturas por $177.341,41. S. y F. S.A. declaró débito fiscal sólo en los períodos 5 a 8/2007 por $130.075. En estos períodos estuvo obligada a informar sus operaciones por Citi ventas. No presentó DDJJ en IVA entre 9 a 10/2007, por lo que se redujo el ajuste de inspección. Por los períodos 11/2007 a 2/2008 aportó la factura 39 (una sola factura) con CAI vencido. Trans América disponía de un crédito fiscal de $71.526,85 y S. y F. S.A. ni siquiera presentó DDJJ de IVA. S. y F. S.A. no presentó DDJJ de IVA en todos los períodos fiscales. En relación al IG, sólo declaró ventas en el año 2007 y para todos los períodos fiscales involucrados (2007, 2008, 2009) el impuesto determinado y resultado neto son cero o negativo. Nunca realizó pagos en IVA o IG, ni fue pasible de retenciones y/o percepciones por dichos impuestos. Siguiendo con el escrito mencionado, resaltó que, si bien durante el período 11/2006 a 6/2007 S. y F. S.A. realizó viajes para Tran América, no facturó la prestación de esos servicios, mientras que la actora se computó el crédito fiscal de las operaciones mediante la emisión del comprobante de liquidación de viaje. Por este motivo, afirmó que se vio obligada a "recuperar" contable e impositivamente esa liquidación, generando una factura de venta bajo el concepto "compensación por fletes realizados por S. y F. Transportes S.A." y enumeró los comprobantes. Se verificaron las mencionadas facturas, sin encontrar relación alguna entre fecha, monto y concepto facturado de los comprobantes emitidos por Trans América y las liquidaciones de venta registradas en sus libros, por lo que se dedujo que se trataría de operaciones totalmente distintas que no justifican lo que la responsable intenta argumentar con sus simples dichos. Si su intención hubiese sido recuperar impositivamente dicho crédito fiscal hubiese bastado con la simple rectificación en menos de las DDJJ de IVA por los períodos fiscales en los que computó incorrectamente el crédito fiscal que no cumplía con el aspecto formal para que resulte computable. Por otra parte, se verificó que la actora, en muchos casos, anulaba las liquidaciones erróneas emitidas mediante la emisión de liquidaciones negativas, quedando el crédito fiscal oportunamente registrado en cero. Del escrito presentado, la misma inspeccionada reconoció en sus dichos como improcedente el hecho de computarse un crédito fiscal que no esté avalado por su correspondiente factura. No obstante ello, registró en sus libros las operaciones basándose en liquidaciones

internas, disponiendo de un crédito fiscal autogenerado ficticio, sin su documentación respaldatoria. Como consecuencia, se redujo el ajuste de inspección (v. fs. 1/44, Cpo. Anexo; fs. 5475/5571, Cpo. Ppal. y fs. 154/182, Cpo. Contestación Nota N° 484/2012, aa).

4**9) Transportes Rolsafe S.R.L.:** Se trata de una empresa sin actividad cuya última DDJJ de IVA presentada fue en 12/2003; posee un solo vehículo; no contestó los requerimientos. La actora no aportó facturas respaldatorias (v. fs. 1623/1636, Cpo. Anexo, aa).

50) Transporte Los Primos S.R.L.: Contestó los requerimientos aportando las facturas cuyo crédito fiscal fue computado por Trans América. La recurrente no aportó documentación respaldatoria (v. fs. 445/544 y 555/598, Cpo. Anexo, aa). Ver observación al final del considerando.

51) Nordeste Combustibles S.A.: No contestó los requerimientos. Conforme se expuso en el IFI, posee marca en el padrón domicilio inexistente/desconocido; las circularizaciones fueron devueltas por correo, no posee vehículos con los que operar, ni otros bienes. No presentó DDJJ por ningún impuesto desde el 2005. Trans América no aportó documentación respaldatoria. Fue incluida en la base Apoc en 9/2007 como usina empresa desactivada (v. fs. 246/262, Cpo. Anexo, aa).

52) Oscar Alberto Vicens: El Sr. Vicens presentó multinota en la que declaró no haber realizado operaciones con la actora. Trans América no aportó facturas respaldatorias de este fletero (v. fs. 1555/1561, Cpo. Anexo, aa).

53) Cristian Miguel Leiva: No contestó los requerimientos; posee como actividad servicios no clasificados; no posee vehículos desde 5/2006. La actora declaró haber operado con este fletero desde 5 a 7/2006 pero no aportó facturas respaldatorias de las operaciones (v. fs. 1562/1568, Cpo. Anexo, aa).

54) Mauricio David Moreno: El proveedor no contestó los requerimientos; no posee vehículos, no efectuó pagos de tributos y no presentó DDJJ. Es socio de la firma Sanuy S.H., también proveedor de la actora. Trans América no aportó facturas respaldatorias de las operaciones con este proveedor (v. fs. 1569/1579, Cpo. Anexo, aa).

En base a todo ello, el fisco reformuló el ajuste propuesto, tal como surge de la planilla de liquidación anexa a la resolución (fs. 50) y sus cálculos previos (v. fs. 183/240, Cpo. Contestación Nota Nº 484/12, aa).

De ella se desprende que:

-El fisco no impugnó el crédito fiscal proveniente de los proveedores La Elvecia S.A. (9) y Alfonso Enrique Concetti (35).

-Si bien produjo modificaciones sobre los ajustes respecto de los proveedores Sucesión de Abel Alejandro Ajmed (14), Paulo Luis Rossi (32), Diego Martín Ogawa (42) y Transporte Los Primos S.R.L. (50), los mismos generaron ajustes a favor de la actora respecto del crédito fiscal que se había computado.

-Impugnó operaciones respecto de algunos proveedores por los montos de crédito fiscal autogenerados por Trans América Transportes S.A. mediante "*liquidaciones de cuenta de venta y líquido producto*" que no pudieron ser verificadas con documentación respaldatoria válida de tales créditos fiscales.

-Impugnó determinados créditos fiscales con origen en gastos no deducibles completamente ajenos al giro

como comercial, como por ejemplo el de “guardería náutica”.

-Impugnó el crédito fiscal con origen en facturación que reputó apócrifa.

VII. Que cabe recordar que el último párrafo del art. 12 de la ley del IVA establece que: *"…en todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles..."*.

Al respecto, la CSJN tiene dicho que: “*Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto –en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquel les adjudicó”* (Fallos 338:169, considerando 9°).

En autos no sólo se encuentra cuestionada la efectiva realización de algunas operaciones o la titularidad del prestador de los servicios, sino además, el documento a través del cual la actora pretendió acreditar el “crédito fiscal” del IVA, es decir, las “*liquidaciones de cuenta de venta y líquido producto*”.

Ante ello, correspondía a la recurrente acreditar fehacientemente –cfrme. art. 377 del CPCCN- que las operaciones efectivamente se realizaron; que fue con los proveedores que constan en las facturas impugnadas con quien realmente operó y no con terceros desconocidos, y que el crédito fiscal impugnado por el fisco encuentra necesario correlato en la realización del hecho imponible por parte del proveedor; circunstancias que, cabe adelantar, no logró demostrar en autos mediante prueba indubitable.

En efecto, en cuanto a la prueba pericial contable, tal como lo informaron los peritos a fs. 1030, la recurrente no puso sus libros a disposición y, en consecuencia, dicha probanza no pudo realizarse.

En lo referido a la prueba informativa dirigida a algunos destinatarios de la carga, los mismos detallaron que la actividad de la actora es el traslado de mercaderías o sencillamente el servicio de fletes y detallaron las operaciones realizadas, acompañando cartas de porte, cuentas corrientes e incluso facturas, de las que surgen no sólo el nombre de la actora, sino que, en algunas de ellas, también constan los datos de los fleteros (v. fs 266/279 –T6 Industrial S.A.-, 425/276 –Acopio Arequito S.A.-, 477/484 –Casa Garrone Bisio y Cía. S.R.L.-, 539/550 –Cereales Santa Fe S.A.-, 552/644 –La Clementina S.A.-, 645/649 –El Arriero S.R.L.-,). Otros, simplemente acompañaron el detalle de los registros de sus cuentas corrientes con operaciones que habrían celebrado con la actora (v. fs. 281/282 –Dos Caciques S.R.L.-, 485/505 –Bunge Argentina S.A.-, 507/537 –Compañía Argentina de Granos S.A.-, 662/666 –Multifert Fertilizantes S.A.-). Si bien esta prueba arrima elementos demostrativos de la existencia de las operaciones que documentan y de los traslados realizados, debe puntualizarse que ninguna de dichas cuestiones se encuentra discutida en las presentes actuaciones, ni con relación a la operación ni respecto de los sujetos oficiados.

En cuanto a los oficios librados a distintas entidades bancarias, algunas informaron el detalle de los cheques librados a los proveedores de la actora, en algunos casos acompañaron copia de los cartulares donde constan sus nombres como cobradores y, en otros, como endosantes (v. 283/424 y 680/686 –Bco. Credicoop-, 701/735 –Banco Francés-, 990 –Banco Santa Fe-, 994/998 –Banco de Galicia y Buenos Aires S.A.-, 1002/1003 –Banco Santander Río-). El resto de los bancos oficiados informaron que no pudieron localizar los cheques o, por lo menos, contar con la documentación requerida (v. fs. 538, 736, 953/953vta. –Bco. Macro-, 987 –HSBC-, 988 –Bco. Francés-, 992 –Citibank-, 993 –Banco de la Nación Argentina-,

1001 –Banco Industrial-). Como se observa, lo detallado también resulta irrelevante para dilucidar la cuestión debatida en lo que hace parte refiere, pues respecto de las operaciones respaldadas con "liquidaciones de cuenta de venta y líquido producto" emitidas por la actora, el fisco no cuestionó la existencia de las operaciones -o incluso sus pagos-, pues –como ya se expuso- respecto de ese universo lo cuestionado es el instrumento mediante el cual la actora se autogeneró el crédito fiscal registrado en su libro IVA Ventas, a las que les asigna el mismo tratamiento que una nota de crédito, generando así que sus débitos fiscales declarados resulten inferiores a los facturados.

En lo tocante a las pruebas testimoniales, la hija del Sr. Ramón Belanti aportó certificado médico, no presentándose a declarar (v. fs. 738/750vta., especialmente fs. 748). Con motivo del recurso de reposición articulado por la actora a fs. 799/800, y a los fines de no vulnerar su derecho de defensa, a fs. 801/801vta., pto. 2) se dispuso librar oficio a la firma Campovial S.R.L. que según la recurrente pertenecía al Sr. Belanti para que responda las preguntas formuladas a fs. 173bis. Ello así, a fs. 827, el Sr. Belanti contesta que no posee ningún tipo de relación con la empresa Campovial S.R.L. ni a qué se dedica, desconoció haber firmado liquidaciones de venta emitidas por Trans América Transportes S.A. o haber entregado cheques a nadie, ni haber facturado viajes a dicha empresa. A fs. 840 se le dio por decaído a la actora el derecho a la producción de la prueba testimonial relacionada con el Sr. José Arregui, por no haber instado su producción. Por su parte, a fs. 771/775vta. se encuentran las declaraciones testimoniales de los Sres. Gabriel Héctor Poletti, Antonio Vicenzo Blunno, Eduardo Ramón Giagante y Ramiro Sebastián Pagano quienes-reconocieron la actividad a la que se dedica la actora, como así también la realización de fletes o traslados cobrando por sus servicios mediante la entrega de facturas, que se entregaban remitos a los choferes del flete y ellos liquidaban el viaje contra entrega de factura, pagándose con cheques. En ninguno de los casos se aportó documento alguno que permita tener por configurado el crédito fiscal que pretende atribuirse la recurrente e intenta acreditar con esta probanza. Es más, en el caso de Gabriel Polett de F. P. de Gabriel Poletti adujo haber perdido parte de la documentación respaldatoria de las operaciones en la inundación de 2012. Por su parte, al Sr. Bertuna se lo intentó relacionar con Servicios, Obras y Logística S.R.L., y desconoció haber tenido relación con dicha empresa. El Sr. Blunno afirmó que sus choferes tenían relación con la firma Cañada de los Sauces, pero se trata de una afirmación que no puede ratificarse con otra probanza válida. También obra a fs. 824 la carta documento remitida por Correo Argentino por el apoderado de Holcim Argentina S.A. mediante la cual informa que dicha firma no realizó operaciones con la actora.

En suma, en el desarrollo de la causa, tanto en instancia administrativa como en sede de este Tribunal, no encuentro elementos probatorios fehacientes que contradigan los resultados de la fiscalización y tareas investigativas realizadas por el fisco que fueron detalladas más arriba. En este sentido, advierto que la recurrente procuró acreditar tanto el circuito financiero como el de las mercaderías, pero respecto de operaciones impugnadas porque los fleteros no emitieron la factura correspondiente, circunstancia distinta que la recurrente no logró demostrar. El hecho de que clientes reconozcan operaciones o que los cheques refieran a determinado proveedor de la actora, no resulta suficiente para originar el crédito fiscal que debiera surgir de la facturación de los propios fleteros.

Asimismo, tampoco resulta válido el agravio referido a la fecha en que los proveedores fueron incorporados a la base apoc, puesto que este dato no fue el único elemento en que se basó el ajuste, sino que fue utilizado como uno más de los indicios comprobados, precisos, graves y concordantes respecto de los proveedores que presentan serios reparos respecto de la veracidad de los servicios prestados y la validez de los documentos impugnados.

Ello así, corresponde **confirmar el ajuste practicado en la Res. 270/2012, con costas.**

VIII. Que en cuanto a los **intereses resarcitorios** intimados, habiendo sido correctamente liquidados y no habiendo la actora expresado agravio alguno al respecto, **corresponde su confirmación, con costas.**

IX. Que respecto a la prescripción de la multa aplicada por los períodos 5 a 11/2006, corresponde mencionar que la ley 11.683 dispone que las acciones y poderes del fisco para aplicar y hacer efectivas las multas en ella previstas, prescriben por el transcurso de 5 (cinco) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se cometió la infracción (cfrme. arts. 56 y 58 de la ley citada).

Ello así, en relación a los períodos 5 a 11/2006 la infracción se cometió en el mes subsiguiente de cada período, fecha en la que se presenta la correspondiente DDJJ, por lo que el plazo de prescripción comenzó a correr el 1/1/2007; debiendo analizarse si -tal como lo pretende el ente fiscal- corresponde la aplicación de la causal suspensiva prevista en el art. 44 de la ley 26.476 (BO 24/12/2008), que dispuso la suspensión por el término de un año de la acción para aplicar multa; si resulta aplicable la causal del inc. “a” del art. 68 de la ley 11.683, como así también el inc. “d” del art. 65 de dicha ley. Todo ello, teniendo en cuenta que la sanción fue impuesta el 17/7/2015.

a) En relación a la aplicación de la causal suspensiva del art. 44 de la ley 26.476 (BO 24/12/2008), cabe destacar que la excepción de prescripción fue opuesta contra una sanción de naturaleza penal -por defraudación (cfme. arts. 46 y 47, incs. “a”, “b” y “c”, ley 11.683)-, por lo que cabe recordar que el derecho penal tributario se conforma: a) con el derecho penal infraccional –con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683- y b) el derecho penal delictual –con las figuras del actual régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430-, aplicándose en ambos supuestos, no sólo la garantía consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional, sino también los principios propios del derecho penal, y por ende, aquél que veda la aplicación retroactiva de una ley penal más gravosa. Sobre la naturaleza “penal” de las infracciones tributarias –y más allá de la vasta doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia- es inveterada y pacífica la doctrina de nuestro Máximo Tribunal (desde el precedente de Fallos 271:297).

Entendido ello, resulta palmariamente violatorio de nuestra Constitución, cualquier intento de aplicar una norma -aún legal- que resulte más gravosa para el imputado; tal como claramente lo expuso nuestra CSJN en el precedente “Guillermo Mirás SACIF” (Fallos 287:76), al señalar que *“...la aplicación en este caso del decreto-ley 17.074/66* [que suspendió el curso corrido de la prescripción del art. 122 1° párr. de la entonces vigente Ley de Aduana] *importaría juzgarlo por una norma posterior más gravosa, con transgresión del principio constitucional que impide tal retroactividad (art. 18 de la Constitución Nacional) y del principio general del art. 2° del Código Penal, aplicable en materia aduanera..”*. Asimismo, sostuvo que *“...es jurisprudencia de esta Corte que esta garantía comprende la exclusión de disposiciones penales posteriores al hecho infractor -leyes ex post facto- que impliquen empeorar las condiciones de los encausados, según ha quedado establecido como una invariable doctrina (Fallos: 17:22; 31:82; 117:22; 48 y 222; 133:216; 140:34; 156:48; 160:114; 169:309; 184:531; 197:569; 254:116, consid. 19°)*”, aclarando que *“...el instituto de la prescripción cabe sin duda alguna en el concepto de “ley penal”, desde que ésta comprende no sólo el precepto, la sanción, la noción del delito y la culpabilidad, sino todo el complejo de las disposiciones ordenadoras del régimen de extinción de la pretensión punitiva”*.

El precedente invocado, guarda estricta similitud de hechos con el aquí analizado, y el criterio allí expuesto -que comparto- resulta plenamente aplicable en autos, concluyéndose que no resulta aplicable la suspensión dispuesta por el art. 44 de la ley 26.476 por violar la garantía consagrada en el art. 18 de la CN, en los términos expuestos por la Corte.

b) Con relación a la interpretación asignada por el fisco al término *"comisión de nuevas infracciones"* contenido en la causal interruptiva dispuesta en el inc. “a” del art. 68 de la ley 11.683, por la que le asignaría tal carácter a las infracciones de la misma resolución relativas a los períodos 6/2006 en adelante, debe puntualizarse que solo puede asignarse carácter interruptivo del plazo de prescripción a la comisión de nuevas infracciones, entendiendo por tales aquellas en que el hecho fue juzgado y recaído sobre él resolución firme. Ello, conforme la aplicación del elemental principio de presunción de inocencia que consagra el art. 18 de nuestra CN, y los Tratados de Derechos Humanos incorporados -luego de la reforma del año 1994- al inc. 22 del art. 75 de la Carta Magna, entre los que pueden citarse el primer párrafo del art. XXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; el art. 11, pto. 2° de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y el pto 2° del art. 8º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Tal afirmación resulta coherente con la interpretación que la CSJN le asignó al término *"comisión de nuevas infracciones"* dispuesto en el art. 25 del dto. 12647/49, como así también, cuando se expidió respecto de la prescripción de la acción penal.

En el primer caso afirmó: *"la correcta inteligencia del término "comisión de nuevas infracciones" ...es la de que la nueva infracción, desde el momento en que se la reputa cometida, interrumpe el curso de la prescripción de la acción respecto de las anteriores. Ello sin perjuicio de que, para dictar sentencia con relación a estas últimas, sea preciso que se haya determinado previamente, y también mediante pronunciamiento judicial firme, la comisión de la infracción que se invoca como causal interruptiva"* (Fallos 304:154); y en el segundo, dejó sentado que *"los diversos hechos criminales no tienen carácter interruptivo de la prescripción de la acción penal entre sí, de no mediar una sentencia judicial firme que declare su realización y atribuya responsabilidad al mismo encausado"* (Fallos 312:1351).

En consecuencia, al no existir sentencia firme por los períodos 6/2006 en adelante, no resulta válida la interrupción de la prescripción invocada por el fisco.

c) Con respecto a la última causal invocada y teniendo en cuenta que el plazo de prescripción para los períodos 5 a 11/2006 comenzó a correr el 1/1/2007 y prescribió el 31/12/2011 (y no como erróneamente expone la actora el 31/12/2012), habiendo sido formulada la denuncia penal recién el 22/3/2013, no corresponde aplicar el inc. “d” del art. 65 de la ley 11.683 invocado por el fisco.

Por todo lo expuesto, corresponde **hacer lugar a la excepción de prescripción interpuesta por la actora respecto de la multa referida a los períodos fiscales 5 a 11/2006, con costas.**

X. Que con respecto a la multa en relación a los períodos 12/2006 a 4/2008 cabe hacer una distinción.

a) En lo que refiere a los períodos 12/2006 a 11/2007 -sobre los que corresponde aplicar el criterio según el cual *“…la prescripción en materia penal es una cuestión de orden público que ...debe ser declarada de oficio por el tribunal correspondiente”* (Fallos 344:3431, cons. 4to.), las infracciones se cometieron en el mes subsiguiente de cada período y por ende el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 1/1/2008 finalizando el 31/12/2012; por lo que cabe idéntico razonamiento y conclusiones que las

efectuadas en el punto anterior, por lo que **corresponde declarar prescriptas las multas de los períodos 12/2006 a 11/2007; con costas por su orden**, atento la falta de planteo expreso por parte de la actora.

b) Respecto de las multas de los períodos 12/2007 a 4/2008, el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 1/1/2009 y finalizó el 31/12/2013. Sin embargo, el 22/3/2013, es decir, faltando 9 meses y 9 días, se realizó la correspondiente denuncia penal, que finalizó con la sentencia del 29/10/2014 que quedó firme el 5/11/2014, en la que se dispuso declarar extinguida la acción penal por prescripción en orden al delito de evasión fiscal (v. fs. 81/106vta., Cpo. 44.512, aa). En tal inteligencia, resulta de aplicación la causal suspensiva prevista en el inc. "d" del art. 65 de la ley 11.683; por lo que el período restante de 9 meses y 9 días debe adicionarse a partir del 5/11/2014; y siendo que la Resolución 152/15 que aplicó la multa correspondiente a tales períodos fue dictada el 17/07/2015 resulta plenamente válida; por lo que corresponde su tratamiento.

Dicho ello, en relación a la multa por defraudación aplicada por los períodos 12/2007 a 04/2008, la ley 11.683 (vigente al momento de los hechos), el art. 46 de la ley 11.683 en su parte pertinente disponía 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 diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

La figura se construye con un "elemento objetivo", consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un "elemento subjetivo", consistente en "una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco" (Fallos 323:2172 considerando 4).

Como se desprende de los considerandos que anteceden, debe tenerse por acreditado el *elemento objetivo* o material de la sanción impuesta.

Ello así, corresponde analizar el elemento subjetivo teniendo en cuenta la figura legal imputada por el ente fiscal.

El art. 46 citado exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, por acción u omisión. Al respecto, el fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez acreditado dicho soporte, se infiere la conducta dolosa; más la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, debe ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta. En efecto, demostrado el elemento objetivo del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario. En el caso, la AFIP-DGI aplicó las presunciones dispuestas en los incs. "a", "b" y "c" del art. 47 que establece que: "*se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11...b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible...c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso."*

En este sentido, las constancias agregadas en las actuaciones y el análisis expuesto en los considerandos VI y VII, dan cuenta de la debida exteriorización de las presunciones del art. 47 de la ley 11.683 utilizadas.

Como se afirmó, éstas admiten prueba en contrario, siendo la apelante quien debe demostrar la falta del *elemento subjetivo* requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente. Al respecto, se advierte que la actora no acompañó prueba fehaciente que avale sus dichos, lo que llevó al fisco a determinar de oficio la materia imponible.

Ello así, corresponde **confirmar la sanción impuesta en la Res. 152/2015 respecto de los períodos 12/2007 a 4/2008, ambos inclusive, con costas.**

*La Dra. Marmillon dijo**:***

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Confirmar la Res. 270/2012, con costas.

2) Hacer lugar a la excepción de prescripción articulada por la actora respecto de la Res. 152/2015, por los períodos fiscales 5 a 11/2006, ambos inclusive, con costas.

3) Declarar prescriptas las multas impuestas en la Res. 152/2015 respecto de los períodos fiscales 12/2006 a 11/2007, ambos inclusive, costas por su orden.

4) Confirmar la multa impuesta en la Res. 152/2015 respecto de los períodos 12/2007 a 4/2008, ambos inclusive, con costas.

5) Ordenar al fisco para que en el término de 30 (treinta) días practique la reliquidación de todos los montos en función de las pautas establecidas en el presente decisorio, debiendo entregarse los antecedentes administrativos por el mismo término.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “C”, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9na. Nominación (cfrme. art. 184, párrafo cuarto, de la ley 11.683).

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.26 14:34:40 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.26 16:04:14 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.26 16:04:15 -03:00