Expte. nro. 27478/23 - CARLOS LOMBARDI E HIJOS SRL (TF 31973-I) c/ DGI

Buenos Aires, de febrero de 2024.- MLF

Y VISTOS, CONSIDERANDO;

I- La firma Carlos Lombardi e Hijos SRL impugnó la resolución nro. 93/08 dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Salta de la AFIP en la que se determinó de oficio su obligación frente al impuesto a las ganancias por el periodo 2002, intimándola a pagar la suma de $120.44,33 más intereses resarcitorios, e impuso una multa en los términos del art. 45 de la ley 11683.

En esencia, la decisión administrativa se fundó en tres cuestiones: (1) impugnación de la deducción de gastos por improcedentes; (2) objeción del ajuste por inflación y (3) impugnación de la deducción de gastos por incumplimiento de la ley 25345.

II- En su sentencia que obra a fs. 88/91, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente la resolución cuestionada, con los alcances indicados en el considerando VI del voto de la vocal preopinante; es decir, confirmó los ajustes individualizados en los puntos 2 y 3 precedentes y admitió el recurso en relación a la deducción de gastos correspondientes a los comprobantes emitidos por la firma José Montero SA en concepto de combustibles y lubricantes, revocando la multa en la proporción correspondiente. De tal modo, ordenó la reliquidación de las sumas que en definitiva debe ingresar el recurrente, que se cumplió a fs. 116/120, aprobada a fs. 126. Impuso las costas según los respectivos vencimientos.

Para decidir en ese sentido, puntualizó -en lo que aquí importa- que la impugnación de la deducción de los gastos de combustible y lubricantes por falta de relación con la actividad gravada se fundó en que la firma no tenía en sus estados contables rodados afectados como bienes de uso y que al contestar la vista el recurrente manifestó que repartía la mercadería a sus clientes por medio de vehículos propios y de sus empleados o confiados a éstos por familiares o allegados, hecho que consideró acreditado mediante el testimonio de dos personas, una

Fecha de firma: 08/02/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37986837#399082269#20240206170404664

empleada y el vicepresidente de Carlos Lombardi quienes dijeron que eran insumos que se destinaban a las tareas de reparto. Puso de resalto el Tribunal Fiscal que la testigo Flores (empleada) manifestó que existía con el proveedor José Montero un convenio de cuenta corriente mercantil en el que se asentaba la carga diaria a los vehículos que se cancelaba a los 10 días con cheque y/o efectivo y que el restante testigo agregó que las entregas se hacían en otras localidades de las provincias de Salta y Jujuy, donde se encontraban los clientes.

Sobre estas bases y dado que los comprobantes no fueron cuestionados en cuanto a su validez fiscal, estimó el Tribunal Fiscal acreditado que las cargas de combustibles y la adquisición de lubricantes a un único proveedor fueron afectadas al proceso productivo de la contribuyente -entrega de mercaderías a los clientes- bajo la modalidad de cuenta corriente mercantil mediante la emisión de facturas que se cancelaban a los 10 días (según detalle de facturación de fs. 369/371 de las actuaciones administrativas, del que surge en promedio 3 facturas por día).

Afirmó que no obsta a dicha conclusión la falta de rodados como bienes de uso en los estados contables de la contribuyente, no sólo porque no se trata de un requisito legal, sino también porque surge de las actuaciones administrativas (fs. 384/385) que los automotores propiedad de la recurrente eran camiones, tractores, automóviles, entre otros, que permiten presumir su afectación al uso comercial que invoca.

Finalizó señalando que cuando los gastos hayan sido realizados para mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el art. 88 de la ley, la deducción de gastos es procedente y no se encuentra autorizado el organismo recaudador a trabar su cómputo por no compartir el criterio de pertinencia del gasto asignado por el contribuyente. Recordó que el control no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata; en otros términos, destacó que el Fisco puede controlar los gastos por su función productiva para aceptar o no su existencia y magnitud en relación con la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos, sustituyendo la decisión empresaria y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad.

III- La decisión fue apelada por el Fisco, cuyo recurso fue concedido a fs. 104 y fundado a fs.130/133. Sus quejas se dirigen únicamente contra la revocación del ajuste relativo a los gastos de combustible y lubricantes, así como a la modificación proporcional de la multa. En esencia, sostiene que la valoración de

Fecha de firma: 08/02/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37986837#399082269#20240206170404664

la prueba efectuada por el Tribunal Fiscal es arbitraria dado que ésta ya había sido ponderada por el juez administrativo, quien -dado el vínculo laboral que une a los testigos con la contribuyente- la consideró insuficiente para formar convicción acerca de que esos gastos se habían realizado para proveer a los vehículos destinados a repartir los repuestos que comercializaban. Advierte que en el acto impugnado se había indicado la falta de elementos documentales corroborantes como lo hubieran sido remitos, hojas de ruta, facturas de las que surgiera el efectivo traslado de la mercadería vendida por cuenta del vendedor, pero que el actor al impugnar la resolución determinativa no aportó nuevos elementos que permitan variar la situación, sin perjuicio de lo cual el Tribunal Fiscal desestimó el ajuste.

IV- Para el examen de la apelación, es conveniente señalar que el análisis de las cuestiones planteadas por el apelante en sus agravios exige la revisión de cuestiones de hecho y prueba ajenos, por regla general, a la jurisdicción de esta Cámara, en razón de lo previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683, que otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (confr. Fallos: 300:985; 326:2987; 328:3048; 332:357; 334:249; 336:1668; 338:169; “Tecpetrol SA (TF 27621-1) c/ DGI”, causa CAF 32366/2012/CS1 RO, del 12/9/2017; “Eurnekian, Eduardo (TF 18906-1) c/ DGI”, causa CAF 40457/2012/ CS1 RO, del 23/11/2017; “ADM Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, causa CAF 29982/2017/1/RH1, del 28/10/2021, entre otros), razón por la cual cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (confr., Sala I, in re: “Merlino Automotores S.A.”, del 12/03/2009; Sala II, in re: “Frigorífico Marejada S.A.”, del 29/12/2009; Sala IV, in re: “Agropecuaria Laishi S.A.”, del 15/04/2010; esta Sala, “CLK SA (TF 36588-I)”c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo De Organismo Externo”, Causa N° 12.113/2021, del 9/8/2022; “Del Buono, Jorge Luis” del 15/03/2007; entre muchos otros).

Por ello, si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria (confr. esta Sala, in re: "Golden Penaut Argentina SA", Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo", Causa Nº 72.680/2018, del 9/5/2019).

En este sentido, lo que se encuentra sometido a conocimiento de esta Sala consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso sólo cabe confirmar la decisión recurrida (confr. esta Sala, in rebus: "Kimberly Clark SA (TF 36115-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo", Causa Nº 17.550/2021, del 13/4/2022; "Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/ DGI", Causa Nº 72.673/2018, del 7/5/2019; "Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/ DGI", Causa Nº 83.620/2016, del 16/10/2018; "Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/ DGI", Causa Nº 18.124/2016, del 14/9/2017; "Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/ DGI", Causa Nº 4.502/2014, del 29/9/2014; "La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI", Causa Nº 27.409/2012, del 31/10/2012; entre otros).

V- En función de esta premisas, cabe examinar la apelación deducida, para lo cual cabe retener que en el acto determinativo se consideró que las declaraciones testimoniales aportadas como prueba por el contribuyente eran insuficientes a fin de acreditar por sí solas que los gastos de combustible y lubricantes adquiridos al proveedor José Montero se relacionaban con las ganancias gravadas y que se consumieron en tareas de distribución domiciliaria de las mercaderías vendidas a los clientes, realizadas por los empleados de la firma utilizando para ello vehículos de su propiedad o confiados a éstos por familiares o allegados; advirtió el juez administrativo que para corroborar sus dichos la firma podría haber aportado remitos, facturas y hojas de ruta de las que surgiera el efectivo traslado de la mercadería vendida por cuenta del vendedor, pero no lo hizo (v. fs. 4/15).

Frente a ello, tal como fue reseñado en el punto I de la presente, el Tribunal Fiscal examinó las declaraciones testimoniales a la luz de las restantes pruebas arrimadas al expediente administrativo (en particular, el convenio de cuenta corriente comercial entre la contribuyente y su proveedor, el detalle de facturación que indica tres facturas mensuales en promedio y los automotores de propiedad de la

Fecha de firma: 08/02/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37986837#399082269#20240206170404664

empresa) y consideró razonable tener por acreditado que el gasto en combustibles y lubricantes fue aplicado a su actividad productiva a través de la entrega de mercadería en el domicilio de los clientes. En suma, no sólo ponderó las declaraciones testimoniales sino que valoró los dichos de los testigos a la luz de los demás elementos aportados.

En estas condiciones, no se advierte la arbitrariedad o error en la valoración que de los elementos de juicio hiciera el Tribunal Fiscal por lo que la queja es inadmisible.

Por ello, SE RESUELVE: confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal, en cuanto ha sido materia de agravio, con costas (art. 68, primer párrafo, CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO