

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CREDITO FISCAL

Servicios por los que no se puede computar pero que se prestan junto con otros.

SENTENCIA CONFIRMADA POR LA CÁMARA (Sala IV) el 29/4/2010

TEXTO DE LA SENTENCIA

En Buenos Aires a los 7 días del mes de julio de 2006, se reúnen los miembros de la Sala B, Dres. Agustín Torres (vocal titular de la Cuarta Nominación), Carlos A. Porta (vocal titular de la Quinta Nominación) y Juan Pedro Castro (vocal titular de la Sexta Nominación), a fin de resolver la causa: “Helmerich & Payne Drilling Co. Suc. Arg. s/apelación IVA” - expte. 21.448-I.

El Dr. Torres dijo:

I. Que a fs. 68/88 vta. se impugna la resolución 263/2003 dictada el 17/3/2003 por la que se determina la obligación tributaria de la empresa Helmerich & Payne Argentina Drilling Co. (en adelante H & P) en el IVA por los períodos 5/2000 al 8/2001 estableciendo diferencia de impuesto por los períodos 5/2000, 6/2000, 7/2000, 5/2001 e intimando un saldo a favor de la AFIP-DGI de \$ 585.985,03 en carácter de impuesto; con más \$ 422.501,97 en carácter de intereses. A los efectos sancionatorios el Fisco escinde los importes que considera omitidos en función del año correspondiente, aplicando una multa por \$ 128.325,54 equivalente a dos veces el importe dejado de ingresar por los períodos 5/2000 al 7/2000 -artículo 46 de la ley 11683-, mientras que respecto a los períodos restantes se atiende al lo normado por el artículo 20 de la ley 24769. El ajuste se origina en la impugnación del crédito fiscal computado por la empresa debido al encuadre jurídico que efectúa el Fisco Nacional respecto de los servicios contratados por la fiscalizada a Juana del Valle Bravo, *entendiendo que entraría dentro de lo normado en el artículo 3, inciso e), apartado 1 de la Ley de IVA sufriendo en consecuencia las limitaciones del artículo 12 de dicho plexo normativo*; mientras que la recurrente entiende que encuadraría dentro de lo normado por el artículo 3, inciso e), apartado 21. Dicha diferencia define la posibilidad de computar o no como crédito fiscal el resultante de aplicar a la base imponible obtenida de las sumas consumidas en el aprovechamiento del servicio antes mencionado la alícuota respectiva. La actora solicita se declare la nulidad de la resolución aduciendo una “abierta violación” a los artículos 7, incisos b) y e) de la LPAN y 17 de la LPT; agrega una falta de valoración de la prueba producida en la etapa administrativa anterior y una “grave violación” del derecho de defensa en juicio y del debido proceso adjetivo. Expone que “la prestación provista por Juana del Valle Bravo... consiste en un servicio complejo o servicio de ‘logística’, el cual incluye... una serie de servicios indisolublemente conectados para permitir la habitabilidad de campamentos de perforación petrolera ubicados en el medio de zonas selváticas y/o montañosas, permitiendo la subsistencia de los empleados de H & P” (fs. 69 vta.). Hace hincapié en que la contratación efectuada versa sobre un servicio complejo que incluye no sólo la alimentación sino la limpieza, lavandería, comunicación y esparcimiento. Ataca las conclusiones del Fisco en cuanto éste considera dichas actividades como complementarias de la de alimentación, manifestando que en realidad se trata de un mismo servicio complejo. Manifiesta que la

contraria omite hacer referencia a la totalidad de los servicios prestados “y comete el error de examinar individualmente a la porción de servicio correspondiente a catering” (fs. 77 vta.). Entiende que así se siguiese la pretensión fiscal, los servicios aquí analizados encuadrarían en el artículo 3, inciso e), párrafo 2, apartado 1 de la Ley de IVA -y no en el primero como lo sostiene el Fisco-, los cuales no originarían en principio crédito fiscal; pero al estar conectados con otros servicios que sí originan créditos y débitos fiscales, se deberían computar el total de las prestaciones. Asimismo, plantea que si se sostiene la pretensión fiscal debería procederse a un prorrateo de los servicios vinculados y no vinculados con prestaciones gravadas. Manifiesta que para el caso que se encuadre a los servicios contratados dentro del artículo 3, inciso e), párrafo 2, apartado 1, no se observaría perjuicio fiscal alguno en tanto que la disminución de su crédito fiscal generaría una disminución en el débito fiscal de la prestadora respectiva. Hace mención al principio de unicidad entendiendo por tal al que establece que cuando “un servicio prestado contiene diversas prestaciones que, en forma aislada, resultarían algunas gravadas y otras no alcanzadas por el tributo, corresponde reputarlo como un servicio único, distinto y gravado” (fs. 80). Introduce a los dictámenes (AFIP-DGI) 38/2001, 80/1994, 23/1996 y 18/1994 haciendo hincapié en la relación de conexidad entre las prestaciones gravadas y no gravadas y en la necesidad de una “relación vinculante y necesaria entre las mismas” para que opere su gravabilidad (fs. 81). Cita lo dicho en el mensaje de elevación del proyecto de la ley 24475 en relación al artículo 12, inciso a), apartado 3 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado y resalta que en el presente caso hubo prestación de operaciones vinculadas que de “ningún modo implican créditos fiscales personales de consumidores finales” (fs. 82). Plantea la utilización de crédito fiscal en su función de prestatarios-prestadores respecto de las empresas Bidas, Shell CAPSA y Pan American Energy por un total de \$ 308.560,12 a deducir del ajuste respectivo (fs. 84). Asimismo, la recurrente solicita se la libere del pago de los intereses resarcitorios alegando inexistencia de culpabilidad en la mora; solicita en subsidio la reducción de los mismos. Cita jurisprudencia relacionada. Respecto a la multa solicita su revocación por improcedente alegando también error excusable; manifiesta una violación al debido proceso adjetivo respecto a la misma. Hace reserva del caso federal. Acompaña prueba documental y ofrece prueba informativa. Solicita se revoque la resolución recurrida con expresa imposición de costas al Fisco Nacional.

Que a fs. 98/112 vta. la representación fiscal contesta los traslados conferidos exponiendo los hechos y argumentos de derecho por los que solicita se confirme la resolución recurrida, con expresa imposición de costas a la contraria. Hace reserva del caso federal.

Que a fs. 120 se abre la causa a prueba, agregándose los medios admitidos a fs. 122/124 vta.; 127/129; 132/133 vta.; 135/137; 142 vta.

Que a fs. 144 se clausura el período probatorio. A fs. 148 se elevan los autos a la Sala y se ponen los mismos a disposición de las partes para que produzcan sus respectivos alegatos, haciendo uso de este derecho la parte actora a fs. 156/168 y la representación fiscal a fs. 152/154. A fs. 169 se ponen los autos a sentencia.

II. Que previo al análisis de la cuestión de fondo procede resolver sobre el planteo de nulidad introducido por la actora.

Que corresponde desestimar la nulidad planteada en cuanto a la falta de motivación y causa del acto administrativo toda vez que se observa que dichos requisitos han sido cumplimentados por la AFIP-DGI. Por lo tanto la sola circunstancia de divergencia de criterios respecto del análisis efectuado por la Administración en el caso de marras no resulta suficiente a los efectos de declarar nulo el acto aquí recurrido.

Que conforme a lo dicho por esta Sala en numerosos pronunciamientos, vgr. “Ingeniero Alonso Crespo SA” - 6/8/2002, tampoco se hace lugar a la nulidad referente a la violación del derecho de defensa en juicio y violación del debido proceso adjetivo toda vez que el administrado tiene amplias facultades para ofrecer producir pruebas y alegar sobre las mismas ante este Tribunal, saneando de esta forma todos aquellos vicios referentes a la materia probatoria.

Que en virtud de lo expuesto corresponde desestimar el planteo de nulidad introducido por la actora, con costas.

III. Que la procedencia o improcedencia del ajuste aquí tratado versa sobre la dilucidación respecto del encuadre jurídico que le corresponde a las prestaciones efectuadas por Juana del Valle Bravo a H & P en el curso de la realización de las actividades de esta última.

Que de acuerdo a lo informado por el Sr. Luis Roberto Cieri, apoderado de Juana del Valle Bravo, las prestaciones contratadas por H & P reciben el nombre de “gamela” o “servicio de logística” consistente en la “provisión de los trailers para armado de campamentos en lugares inhóspitos (pozos petroleros), donde no existe ni luz ni agua potable ni cloacas, ni servicios municipales. El mismo incluye armado y mantenimiento de campamento, el que tiene cocina, comedor, dormitorios, salas de recreación, salas de televisión, entonces el proveedor se encarga de la elaboración de la comida, del lavado de ropa tanto de cama como de personal, limpieza de todo el campamento, provee además mercadería, el agua potable y todo lo necesario para el confort de la gente que vive en el campamento...” (fs. 34).

Que concordantemente con lo expuesto, del oficio diligenciado a la Municipalidad de General Mosconi surge que “el lugar donde trabaja la empresa (H & P) se conoce como ‘San Pedrito’ encontrándose fuera de centros urbanos y cuyo acceso resulta difícil...” y que “el servicio denominado catering o logística consiste en proveer la alimentación, limpieza en todas las instalaciones, comunicaciones, recreación del personal y todo aquello que resultase necesario para la vida en el campamento” (fs. 30).

Que por su parte la Municipalidad de Aguaray expuso que “el lugar donde (H & P) perforaba pozos petroleros en este Municipio se denomina Macueta/Tuyuntí que se encuentra alejada de centros urbanos y su acceso resulta precario... los que carecen de todos los servicios...” y que “la denominación catering o logística a las empresas que trabajan pozos petroleros comprende lo relacionado con lo necesario para la vida en campamento, tales como alimento, limpieza, esparcimiento, comunicaciones, etc.” (fs. 30/31).

IV.1. Que la ley de IVA establece en su artículo 3, inciso e), apartado 1 que “se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley... las locaciones y prestaciones de servicios... efectuadas por bares, restaurantes... y en general por quienes presten

servicios de refrigerios, comidas o bebidas en locales -propios o ajenos-, o fuera de ellos”. Y continúa diciendo que “quedan exceptuadas las efectuadas en lugares de trabajo... en tanto sean de uso exclusivo para el personal...”. En forma paralela, en el mismo artículo, mismo inciso y mediante diversos puntos, se efectúa una enumeración de servicios cuya locación o prestación se encuentra gravada por la gabela examinada entre los que se luce -referido al caso de marras- el servicio de campamento (apartado 2), telecomunicaciones (apartado 4), gas o electricidad (apartado 5), provisión de agua corriente (apartado 6), cloacales y de desagüe (apartado 6), tintorería y lavandería (apartado 17), entretenimiento y diversión (apartado 20).

Que en el artículo 12 del mismo plexo normativo se establece que “sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal... las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación”. Y se agrega que “no se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas... las locaciones y prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 3, inciso e), puntos 1, 2, 3, 12, 13, 15 y 16”.

Que ello se complementa con el artículo 52 del decreto reglamentario en cuanto allí se fija que “la restricción para el cómputo del crédito fiscal... no será de aplicación cuando los locatarios o prestatarios sean a su vez locadores o prestadores de los mismos servicios ahí indicados...”.

IV.2. Que H & P es una sociedad anónima extranjera cuya principal actividad radica en la extracción de petróleo y gas, la que es desarrollada en zonas alejadas, desprovistas de todo tipo de servicios (alimentación, casa-habitación, electricidad, etc.). Así, resulta menester para H & P la contratación de dichos servicios con el fin de llevar a cabo su empresa, proveyendo a sus empleados de las condiciones mínimas para el desarrollo de su labor diaria. Por ello es que la locación de servicios por parte de H & P a Juana del Valle Bravo deviene un gasto necesario e inmediato respecto de su giro empresario.

Que sin perjuicio de ello la letra de la Ley de IVA es clara respecto de la admisibilidad o inadmisibilidad del cómputo de crédito fiscal en relación a las erogaciones que se realicen dentro o fuera del giro empresario. Así, resta analizar si el llamado “servicio de logística” contratado por H & P a Juana del Valle Bravo resulta divisible o debe ser computado como un todo indivisible.

Que si bien, como ya se dijo, la contratación de los servicios antes enumerados resultan indispensables para el desarrollo de la actividad petrolera o gasífera en las zonas en que se efectúan las mismas, no puede pasarse por alto que dichos servicios pueden contratarse en forma diversa o unificada a una o varias empresas; ello se da en virtud de la posibilidad de escindir y demarcar cada uno de dichos servicios prestados en función de su especificidad.

Que consecuentemente los servicios prestados por Juana del Valle Bravo a H & P resultan divisibles y por lo tanto, conforme a la mecánica del impuesto, se debe discriminar cuáles son los servicios incluidos en el cómputo del crédito fiscal y cuáles no. En esta línea de análisis se hace necesario aplicar el principio de prorrateo teniendo por inválidas aquellas sumas representativas de los servicios excluidos de la posibilidad de cómputo.

IV.3. Que las sumas correspondientes a los servicios de comidas y bebidas prestadas a la empresa H & P no presentan dudas respecto de su encuadre jurídico siendo que las mismas se entienden comprendidas dentro del artículo 3, inciso e), apartado 1, párrafo 2. Es por ello que se encuentran exceptuadas de la base imponible sobre la que se aplica el IVA por lo que también resultan neutras a los efectos del cómputo de crédito fiscal.

Que se desestima el argumento expuesto por la actora respecto de su calidad de prestadora-prestataria de los servicios de catering, con lo cual no operaría lo normado en el artículo 52 del decreto reglamentario, en tanto que dicha circunstancia no ha sido debidamente acreditada en autos. Ello por cuanto surge del oficio cursado a la empresa Pan American Energy, en donde se le solicita a la misma que informe sobre los servicios que recibía de parte de H & P y de la firma Juana del Valle Bravo, que su apoderado Dr. Francisco C. Falloni, expone que su representada “contrató a Helmerich & Payne Drilling Co. Sucursal Argentina para la perforación de varios pozos de hidrocarburos...” y que “la mencionada empresa subcontractaba a su vez todos los servicios necesarios, cuyo costo estaba globalmente incluido en la facturación...”; aclarando que “dicha facturación... corresponde a la apertura de una serie de pozos denominados ‘San Pedrito’ (gasíferos) y ‘Macuela’ (petrolíferos)” (fs. 136).

Que se observa claramente que Pan American Energy únicamente contrató a la empresa H & P para que esta última efectúe la apertura de los pozos gasíferos y petrolíferos allí mencionados, conforme con la actividad que la misma desarrolla. Por tanto, no resiste ningún análisis la pretensión de la actora de querer incluir en su giro empresario la prestación del servicio de catering al efecto de alegar lo normado por el artículo 52 del decreto reglamentario antes citado y proceder al respectivo cómputo de crédito fiscal.

Que de esta forma se vislumbra que los servicios contratados por la empresa H & P a Juana del Valle Bravo fueron subcontractaciones en su calidad de prestataria a los fines del cumplimiento de los convenios particulares por ella celebrados.

Que en este sentido, las sumas originadas en la prestación de los servicios de bebidas y comidas deben ser deducidas del crédito fiscal denunciado por H & P e ingresado conforme la liquidación pertinente.

Que también deben ser descontadas del crédito fiscal liquidado por H & P -e ingresadas- las sumas originadas en la locación del servicio de campamento u hospedaje en función de lo expuesto y específicamente por lo normado en el artículo 12, inciso a), apartado 3 de la ley.

Que respecto de las sumas generadas por la prestación de los servicios restantes, corresponde tenerlas por válidas a los efectos del cómputo del crédito fiscal respectivo en función de la inclusión normativa antes citada.

Que en virtud del análisis precedente corresponde revocar parcialmente la resolución recurrida en los términos fijados. Costas por sus respectivos vencimientos.

V.I. Que se desestima la pretensión de la actora en cuanto al no pago de los intereses por cuanto que el adicional que en dicho concepto aquí se le exige -únicamente por las sumas omitidas conforme al presente pronunciamiento- representa el resarcimiento por la mora en que ha incurrido en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Que también se desestima el planteo de la recurrente en relación a la pretendida reducción del monto a ingresar bajo dicho concepto en virtud de lo ya expuesto por esta Sala - “in re” “Stauffer Concept SRL” - 22/10/2001, en donde se dijo que “el fin de permitir el normal desenvolvimiento de la finalidad del Estado justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, porque es razonable que los intereses que perciba el Estado por demora en el pago de los impuestos sean superiores a aquellos por los que sea posible a los particulares obtener en el mercado financiero, pues de no ser así los contribuyentes podrían contemplar la alternativa -claramente perniciosa para el bien común- de obtener financiamiento por la vía de dejar de cumplir puntualmente con sus obligaciones tributarias”.

V.2. Que H & P no ha expuesto motivos suficientes que logren desvirtuar el encuadre sancionatorio efectuado por el Fisco, por lo que en dicha línea de análisis no queda acreditado el componente eximente -ausencia del elemento culposo o error excusable- que corresponde a la procedencia de la multa impuesta.

Que tampoco consta que Juana del Valle Bravo haya efectivamente ingresado el impuesto correspondiente ni aún que lo haya declarado en sus declaraciones juradas respectivas, por lo que la mera afirmación o conjetura efectuada por la actora respecto del cumplimiento tributario de un tercero no es óbice para sostener ni mucho menos acreditar la falta de perjuicio fiscal respecto de las sumas omitidas.

Que por ello corresponde confirmar la multa respecto de las sumas omitidas que resulten de la liquidación respectiva. Costas por sus respectivos vencimientos.

El Dr. Porta dijo:

1. Que adhiere a la relación de los hechos efectuada por el vocal preopinante así como lo resuelto con respecto a la nulidad introducida por la actora.

Que en cuanto a los servicios prestados por Juana del Valle Bravo a la actora entiende que se encuentran alcanzados por el impuesto al valor agregado, generando los respectivos créditos fiscales, encuadrándose la prestación en el artículo 3, inciso e), punto 21 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no procediendo su estudio en los términos de dicho artículo 3, mismo inciso, punto 1 de dicho texto legal.

Que ello es así, en tanto se trata de una relación jurídica diferente a la prevista en dicho punto 1 (bar - consumidor) sino que se trata de una convención entre la actora y la prestadora del catering para que ese servicio sea prestado a otras personas (obreros).

Que, por ello, el supuesto también escapa a la previsión del artículo 12, inciso a), punto 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, puesto que las operaciones que no se consideran vinculadas con las gravadas son las locaciones del artículo 3, inciso e), punto 1, bar, restaurant, cantinas, etc., prestadas a consumidores de bebidas, comensales, etc., siendo respecto de ellos que se quiere evitar el cómputo de crédito fiscal por su parte; para simplificar lo expuesto lo que la ley ha querido evitar son los gastos de “almuerzo de trabajo”, de hotelería (en su diversas formas), etc., con cargo a la actividad empresaria es decir, de aquellos de vinculación dudosa con una actividad comercial y/o productiva.

Que por lo expuesto tampoco se da en la especie la situación prevista en el artículo 3, inciso e), punto 1, párrafo 2 (lugares de trabajo), pues como se ha visto la prestación que se grava es la pactada entre la empresa de catering y la actora que tiene naturaleza distinta a la prevista en dicho punto.

Que similar razonamiento cabe para los servicios de campamento.

Que el suscripto entiende a su vez, conforme a las constancias de autos, que existe clara vinculación entre las prestaciones mencionadas y las operaciones gravadas.

Que por ello corresponde hacer lugar al recurso interpuesto, imponiendo las costas por su orden por las dificultades que presenta la cuestión.

El Dr. Castro dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porta.

Por ello a mérito de la votación que antecede por mayoría,

SE RESUELVE:

1. Rechazar la nulidad articulada por la apelante. Con costas.
2. Revocar la resolución apelada. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Agustín Torres - Carlos A. Porta - Juan P. Castro

Fuente: Errepar