República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-136112066-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 19 de Diciembre de 2022

Referencia: IMPLANTES AVA S.A - Sentencia

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el Expediente N.º 32.958-I caratulado ***"IMPLANTES AVA S.A s/ Apelación"*** y sus acumulados N.º 33.141-I caratulado ***"ABRIATA JORGE RUBEN s/ Apelación"*** y N.º 33.142-I, caratulado: ***"ANTUNES CARLOS ALBERTO s/ Apelación"***.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fs. 48/64 se interpone recurso de apelación contra dos resoluciones de la AFIP-DGI, de fecha 28 de noviembre de 2008, mediante las que se determina de oficio la obligación de IMPLANTES AVA S.A frente al impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2003, 2004 y 2005) y al impuesto al valor agregado (períodos fiscales 7/2003 a 9/2006). En ambos casos se liquidan intereses resarcitorios y se aplica sanción con sustento en los artículos 46 y 47, inciso d) de la ley de rito.

A su vez, a fs. 199/211 y 289/301 obran sendos recursos de apelación interpuestos respectivamente contra dos resoluciones de la AFIP-DGI, mediante las cuales se determinó de oficio la responsabilidad solidaria del Sr. Jorge Rubén ABRIATA en su carácter de Presidente desde la fecha 31 de octubre de 2003 y durante los periodos involucrados y del Sr. Carlos Alberto ANTUNES, en su carácter de Presidente hasta el 31 de octubre de 2003 y apoderado desde la fecha 4 de noviembre de 2004, de la firma IMPLANTES AVA S.A., respectivamente. En consecuencia, en ambos casos, se intima el ingreso de los importes determinados frente a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, con más sus intereses resarcitorios. Asimismo, se aplican sendas multas con sustento en los artículos 46 y 47 inc. d) de la Ley N° 11.683 (t.o. v.).

En su escrito de apelación, la firma IMPLANTES AVA S.A., articula -en primer término- la defensa que prevé el artículo 171, inc. h) de la Ley N° 11.683. Señala que los actos administrativos conocidos como "Vista", fueron suscriptos por el jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata, con fecha 25 de abril de 2008 e invocan la Disposición N° 666/2003 con el objeto de salvaguardar la competencia

para llevar adelante el procedimiento de determinación de oficio. Más, dice, dichos actos son suscriptos por quien está a cargo de la División, sin fundar su actuación en norma alguna. En esa dirección, sostiene que las normas que citan los actos en crisis no salvan la situación anómala. Por ello, y como no existen argumentos jurídicos que otorguen competencia al firmante de los actos en crisis, solicita se declare su nulidad y de todo lo actuado por dicho funcionario.

Articula también la improcedencia de los actos determinativos, pues no se dan -entiende- en la especie las dos circunstancias que prevé el artículo 16 de la Ley N° 11.683 para la procedencia de la determinación de oficio, por lo que también solicita la nulidad de los actos impugnados.

Con respecto al fondo de la causa, plantea la improcedencia de la impugnación de los créditos fiscales. Sobre el particular, dice que deben tenerse en cuenta los elementos de prueba en forma conjunta y no aisladamente a fin de acreditar la existencia de las operaciones.

Cuestiona que el fisco acuda a las propias bases del organismo para sustentar sus impugnaciones. Para incluir a un contribuyente en dichas bases, dice, el Fisco realiza una exhaustiva investigación para determinar que quien pretende dicha inclusión cumpla con los requisitos exigidos al efecto. Consecuencia de ello, agrega, no puede pretenderse que un contribuyente deba sustituir al Fisco en sus funciones de realizar una doble investigación a efectos de comprobar ciertas especificidades de su proveedor, máxime cuando se trata de operaciones de compraventa, como las de autos, en las que solo interesa el cumplimiento de sus prestaciones básicas: entrega de mercadería y entrega de dinero como contraprestación.

Considera que si al ente fiscal no le alcanzó la prueba acompañada debió ordenar medidas para mejor proveer a fin de esclarecer los hechos oscuros para determinar el impuesto en su justa medida, lo que no hizo.

Entiende que si existe un sistema registral creado por la propia administración, y los contribuyentes no aportan datos exactos, esa falencia no puede ser achacada al recurrente, dado que ello implicaría delegar en los contribuyentes funciones que le son propias al ente fiscal. Cita jurisprudencia en abono de su postura. Es decir, destaca, que si el o los proveedores se encuentran inscriptos en AFIP y no presentan registros en la base APOC, permite concluir que al menos en oportunidad de realizar sus operaciones era un proveedor que cumplía con los requisitos exigidos por la propia administración y que poseía capacidad operativa para hacerlo.

Recalca sobre la forma en que deben valorarse las pruebas a fin de arribar a la verdad de los hechos y sostiene que debe efectuarse un análisis conjunto.

Considera inexacto e irrazonable la utilización de parámetros tales como la comparación con la rentabilidad de otras empresas del rubro, para presumir sus ganancias toda vez que aportó quienes fueron sus proveedores y cuáles fueron sus gastos y ganancias. La utilización de la mencionada presunción afecta, a su criterio, el principio de congruencia.

Luego de una extensa cita legal y doctrinaria sobre el concepto de congruencia fáctica, afirma que aquella se encuentra ausente en los actos impugnados.

Explica que después de un procedimiento cuya validez cuestiona, en el que se negó todo el crédito fiscal declarado se culminó considerando que no fue comprobado el mecanismo de pago empleado, lo que no hace más que concluir que con ese errático accionar fiscal los actos sean arbitrarios.

Cuestiona la imputación penal que se le enrostra y destaca que si bien se describe la realización de una conducta con el objeto de encuadrarla en una de las presunciones de dolo establecidas en el artículo 47 de la ley ritual, se le endilga otra distinta.

Cita jurisprudencia y doctrina en apoyo de su defensa.

Ahora bien, en lo que respecta a los agravios dirigidos contra las resoluciones que establecieron la responsabilidad personal y solidaria de los Sres. Jorge Rubén Abriata y Carlos Alberto Antunes, dichos sujetos plantean en sendas presentaciones la nulidad de las resoluciones respectivas recogiendo los argumentos planteados por la firma en su escrito de apelación.

Asimismo, los responsables tachan de nulo a los actos venidos en recurso en virtud de no cumplirse con lo establecido en el artículo 8 inc. a) de la Ley N° 11.683 siendo que el organismo fiscal se encontraba imposibilitado de determinar la obligación tributaria de ambos, por no encontrarse firme la intimación efectuada al principal.

Ofrecen prueba y hacen reserva del caso federal.

II. Que a fs. 72/84, fs. 236/246 y fs. 312/322 contesta los recursos la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone solicita se confirmen los actos venidos en recurso. Con costas. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas de la causa y hace reserva del caso federal.

III. Que a f. 105 obra decisorio de este Tribunal que tuvo a la recurrente por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición, parcialmente hasta la suma de $ 895.734,23, en concepto de capital e intereses, correspondiente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales, 07 a 12/2003, 01 a 12/2004, 01 a 11/2005, 01, 04, 07 y 08 de 2006, en los términos de la Ley N° 26.476, condonándose los intereses correspondientes y la multa aplicada.

A f. 129 se abre la causa a prueba por el término de sesenta (60) días, dándose por decaído el derecho de la recurrente de producir la prueba de informes ordenada (puntos 1 a 13, 15 a 18, 20 a 23; 25 a 36; 38, 39, 41, 42 y 44/58).

A f. 260 se dispuso la acumulación del expediente caratulado “ABRIATA JORGE RUBÉN s/ Recurso de Apelación” (N° 33.141-I) a la presente actuación. De igual modo se procedió con el expediente caratulado “ANTUNES CARLOS ALBERTO s/ Recurso de Apelación” (N° 33.142-I) el cual a f. 356 se dispuso su acumulación al presente.

A fs. 376/377 obra decisorio de este Tribunal que resolvió declarar la nulidad de las resoluciones que determinaron la responsabilidad solidaria de los Sres. Jorge Rubén Abriata y Carlos Alberto Antunes, la que es revocada por la Excma. Cámara mediante resolución que obra a fs. 435/436.

En atención a lo resuelto por la Exma. Cámara mediante decisorio que obra a fs. 471 se acumularon los expedientes donde se discute la responsabilidad solidaria de los nombrados a la causa caratulada “IMPLANTES AVA S.A s/ Recurso de Apelación”.

Mediante PV-2022-86674762-APN-VOCII#TFN se clausuró el período probatorio y se elevaron las actuaciones a conocimiento de la Sala A.

Puestos los autos para alegar, a fs. 487/489 y 490/493 obran agregados los alegatos de la recurrente y del Fisco Nacional, respectivamente.

Finalmente a fs. 494 pasan los autos a sentencia.

IV. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde analizar los diversos planteos de la recurrente dirigidos a obtener la declaración de nulidad de las resoluciones a través de las cuales se determinó de oficio el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2003, 2004 y 2005) y el impuesto al valor agregado (períodos fiscales 12/2005 y 02, 03, 05, 06 y 09/2006) y la responsabilidad solidaria de los Sres. Abriata Jorge Rubén y Antunes Carlos Alberto.

Como precisara en varias oportunidades "*la ley establece que el procedimiento de determinación de oficio se inicie con un acto administrativo por el que se confiere vista de las actuaciones, acto destinado a que el contribuyente pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y de los cargos e impugnaciones que se formulan a fin de garantizar el derecho de defensa. Dicho procedimiento debe respetar el derecho del administrado de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto, de ofrecer las pruebas y también solicitarlas, y debe concluir con una resolución que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto resulten conducentes a la solución del caso.*

Así definido, el procedimiento de determinación de oficio es un procedimiento administrativo que concluye en un acto administrativo que, como tal, debe reunir los elementos que la ley 19.549 establece. Dicho texto normativo distingue los requisitos formales (artículo 8) y sustanciales (artículo 7), sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos, que son, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto; 2) la causa, 3) el objeto, 4) procedimiento, 5) la motivación y 6) la finalidad". (Vid. Entre otros, TFN, Sala "A", "Shuberoff, Oscar Julio", 5/10/18).

En punto a la supuesta incompetencia del juez administrativo que firma las resoluciones apeladas es menester efectuar ciertas consideraciones.

El artículo 3° del Decreto N° 1397/79, reglamentario de la Ley N° 11.683 dispone que "*los jueces administrativos delegados tendrán en tal carácter jurisdicción en toda la República, en tanto el ejercicio de esta facultad se derive de un hecho imponible cuya configuración o fiscalización sea posible en la sede habitual de su actividad*".

A su vez, el artículo 4° del Decreto N° 618/97 (B.O. 14/7/1997) establece que el Administrador Federal, los Directores Generales y los Administradores de Aduanas en su jurisdicción, actuarán como jueces administrativos previendo que sin perjuicio de ello, el Administrador Federal podrá delegar en los Directores Generales y los Subdirectores Generales -y éstos respecto de las Jefaturas de las Unidades que de ellos dependen- la asunción, conjunta o separadamente, de determinadas funciones y atribuciones señaladas por la naturaleza de las materias, por el ámbito territorial en el que deban ejercerse o por otras circunstancias, inclusive las que se indican en los artículos 6°, 7°, 8° y 9° en la medida y condiciones que se establezcan en cada caso. Así el artículo 9° del mencionado decreto dispone que una de las atribuciones del Administrador Federal es la de ejercer las funciones de Juez Administrativo sin perjuicio de las sustituciones previstas en los artículos 4° y 10° en la determinación de oficio de la materia imponible y gravámenes correspondientes, en las repeticiones, en la aplicación de multas y resolución de los recursos de reconsideración. Por último, en el artículo 10° se establece que tanto el Administrador Federal como los Directores Generales y los Administradores de Aduana en sus respectivas jurisdicciones, determinarán qué funcionarios y en qué medida los sustituirán en sus funciones de juez

administrativo y que las nuevas designaciones deberán recaer en abogados o contadores públicos.

Ahora bien, en su contestación el Fisco Nacional manifiesta que quien actúa como reemplazante natural de un cargo, goza de las mismas atribuciones del mismo. Dicho ello, siendo que el Sr. Ricardo J. Pertino se encuentra justamente a cargo de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata, no podría desconocerse la competencia de juez administrativo que lo habilita, en el caso de estudio, para suscribir los respectivos actos determinativos. En razón de ello, se rechaza el presente agravio.

V. Que, en lo referido a la falta de presupuestos de hecho para el dictado del acto determinativo alegada por IMPLANTES AVA S.A es menester citar lo que establece el artículo 16 de la Ley N° 11.683 reza: " *Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla*.". De la normativa citada y teniéndose presente las fiscalizaciones iniciadas que sirvieron de antecedentes de las resoluciones determinativas surge que el Fisco Nacional procedió a impugnar las respectivas declaraciones juradas en concepto de los gravámenes y periodos cuestionados y así proceder a iniciar el respectivo procedimiento de determinación de oficio conforme la normativa aplicable en la materia. En virtud de ello, se rechazan los agravios que expone la firma y que asimismo recogen los responsables solidarios frente a este punto.

VI. Que en relación con el agravio vertido por la firma referido a la incorrecta valoración y consideración de las pruebas acompañadas y ofrecidas en el proceso determinativo y la prueba informativa producida en la vista conferida, cuadra señalar que surge de los antecedentes acompañados a la causa que la recurrente solicitó prórroga para contestar la vista (foja 727 Legajo Cuerpo de IVA) la que le fue concedida por el fisco (foja 730 Legajo Cuerpo de IVA) contestando efectivamente la misma (fs. 736/751).

Se advierte que la recurrente ofreció en sede administrativa la prueba informativa que en dicha instancia consideró conducente, la que fue analizada por el organismo fiscal, (fojas 133/148), razón por la cual debe concluirse que no se vio agraviado su derecho de defensa. En definitiva, el recurrente discrepa con las conclusiones a las que arriba el juez administrativo, materia que será resuelta en oportunidad de referirse a los agravios de fondo.

Ello así, corresponde rechazar los agravios dirigidos a obtener la declaración de nulidad de los actos venidos en recurso, con costas.

VII. Que adentrándonos en el análisis de las cuestiones de fondo, en primer lugar, de las actuaciones administrativas acompañadas surge que la actividad principal de la actora consiste en la venta al por menor de instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos. A tenor de la determinación efectuada en concepto del impuesto al valor agregado por los periodos cuestionados, es menester poner de manifiesto que el organismo recaudador da inicio a un procedimiento de fiscalización a la recurrente mediante Orden de Intervención N° 203.457 por el cual requirió documental contable y registral a través de una serie de requerimientos, los cuales informa que no contestó. Frente a dichos incumplimientos, la contribuyente refiere en la contestación de vista, y reitera en la exposición de fundamentos contenida en su recurso de apelación interpuesto ante este Tribunal, que dicho incumplimiento se debió a que la orden de intervención notificada no contemplaba la necesaria identificación. Cabe señalar que del análisis de la misma obrante a foja 1 de las actuaciones administrativas Legajo Cuerpo N°1 IVA no se observa la falta de elementos identificatorios que aduce la nombrada. A este tenor,

la recurrente agrega en su contestación de vista que se encuentra en condiciones de aportar toda la documental respaldatoria de sus operaciones y a tal fin solicita se libren oficios a los distintos proveedores que detalla en el acápite de prueba de la contestación de la vista a fin de que informen acerca de las operaciones comerciales que realizaron con la firma de marras en los periodos 07/2003 al 09/2003 al efecto.

Asimismo, tal como fuera expuesto por el Fisco Nacional en su dictamen jurídico N° 601/08 previo al dictado de la Vista del artículo 17 de la Ley N° 11.683 obrante a f. 1.465 del Legajo Cuerpo N° 8 IVA, se acompaña en el Anexo III un detalle por periodo de las operaciones informadas por los proveedores que de su análisis junto a la documental acompañada oportunamente concluye dicho organismo recaudador que los créditos fiscales respectivos resultan procedentes para su cómputo. Ahora bien, en el Anexo IV se detalla el producido de la informativa y respuesta de los requerimientos cursados por el Fisco Nacional de aquellos proveedores cuyos créditos resultan improcedentes por las razones que seguidamente expone en el mentado dictamen.

Sentado cuanto antecede, corresponde referirse a la actuación del Fisco y a los elementos que colectó a fin de impugnar sus operaciones con algunos de sus proveedores, a saber:

1.- **EUROMED S.A:** el proveedor informa el detalle de las operaciones comerciales celebradas con la firma de autos pero sin indicar las sumas discriminadas en concepto del gravamen involucrado más tampoco acompaña documental que respalde las operaciones involucradas.

2.- **GROSSO GERARDO P.**: el proveedor se limita a informar el detalle de las operaciones pero sin detallar los conceptos de cada una de ellas, tampoco acompaña documentación respaldatoria de dichas operaciones.

3.- **GRINTEX S.A**: el proveedor se limita a informar el detalle de las operaciones pero sin detallar los conceptos de cada una de ellas, el importe discriminado en concepto del impuesto al valor agregado más tampoco acompaña documentación respaldatoria en concepto de dichas operaciones.

4.- **NETWERK S.A**: el proveedor solo informa el detalle de las operaciones pero sin indicar concepto que involucra cada una; no acompaña documental de respaldo. Es menester agregar que idéntica información surge de lo informado por los proveedores SERVICOMI SRL y TOTAL BONE SUPLY S.A.

5.- **VILLALBA HNOS SRL**: el proveedor informa el detalle de las operaciones celebradas con la firma recurrente, indicando los montos e importes discriminados en concepto del impuesto al valor agregado pero sin indicar los conceptos de cada operación comercial.

6.- **MEDICAL IMPLANT S.A:** en respuesta al oficio librado, realiza una presentación ante el organismo recaudador informando las operaciones comerciales e indica los conceptos de cada una y los respectivos importes los cuales, aclara, fueron abonados por la actora mediante efectivo. Esto último denuncia el organismo recaudador impide que el importe en concepto del impuesto al valor agregado sea computado como crédito fiscal atento a lo dispuestos por el artículo 1° y 2° de la Ley N° 25.345.

7.- **BOLOQUI EDUARDO H.**: el proveedor informa una operación de compra detallando el concepto de la misma, monto e impuesto discriminado de la misma, y que dicha operación se canceló mediante pago en efectivo. Asimismo, según se desprende del dictamen jurídico previamente reseñado las reparaciones y/o servicios de mantenimiento fueron efectuadas sobre distintos vehículos cuyos dominios no están registrados bajo titularidad de la firma de marras – fs. 1414/1421 del Legajo Cuerpo N° 8 IVA.

8. **SUAREZ ALFREDO VIRGILIO:** el proveedor se limita a informar una operación comercial realizada y su importe y concepto respectivo, indicando que la operación se canceló en efectivo, acompañando la documentación al efecto.

9.- **BATTISTA PEDRO EDUARDO**: el proveedor informa una operación comercial realizada con la recurrente e indica el importe de la operación, la suma discriminada en concepto del impuesto al valor agregado y el concepto de la misma, manifestando asimismo que el pago fue cancelado en efectivo.

10.- **DAMFER S.A:** el proveedor acompaña las facturas emitidas a favor de la actora, pero manifiesta que no tienen registro de los medios de pago con los que fueron cancelados los montos a pagar que surgen de aquellas). Asimismo, según se desprende del dictamen jurídico previamente reseñado las reparaciones y/o servicios de mantenimiento fueron efectuadas sobre distintos vehículos cuyos dominios no están registrados bajo titularidad de la firma de marras – fs. 1414/1421 del Legajo Cuerpo N° 8 IVA.)

11.- **VICTORY TRAVEL SRL**: el proveedor informa las operaciones celebradas con la actora, indicando los importes y conceptos involucrados, acompañando dos Facturas y un recibo de pago como respaldo documental de dichas operaciones. Frente a ello, el organismo recaudador impugna el crédito fiscal tomado en virtud de lo establecido por el artículo 12 de la ley del gravamen.

A este respecto, dada la naturaleza y conceptos involucrados en la operación, es menester adelantar que el contribuyente no aporta elemento alguno que permita acreditar que se encuentran cumplimentados los requisitos para computar las sumas discriminadas en concepto del impuesto al valor agregado, no desvirtuando lo informado por el Fisco Nacional en la resolución determinativa.

VIII. Que de acuerdo con el relato efectuado en autos, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo recaudador pudo comprobar serias y concretas irregularidades de algunos proveedores de la recurrente que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a proveedores que por las razones que expone resultan inexistentes e impugnables.

En atención a lo expuesto, el tema en debate queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente, lo que nos lleva a analizar las probanzas arrimadas por ésta.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

IX. Que es menester poner de manifiesto que los argumentos y exposición de motivos objeto de su defensa se limitan –fundamentalmente- a sostener que las operaciones se realizaron y que se coloca en cabeza de los contribuyentes controles que sólo puede ejercer la administración fiscal. Asimismo, afirma que la documental aportada en la fiscalización iniciada es vasta y suficiente para acreditar la existencia de su postura. Sobre el particular, si bien de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con ciertos proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como la falta de

documental de respaldo, improcedencia de los conceptos facturados para el computo del respectivo crédito fiscal y cancelación de operaciones utilizando el efectivo como medio de pago lo cual, según manifiesta el Fisco Nacional, no surte efectos entre partes ni frente a terceros como así tampoco resultaran computables como crédito fiscal atento a lo establecido por el artículo 1° y 2° de la Ley N° 25.345. A mayor abundamiento, es menester resaltar que la prueba informativa en relación con los proveedores cuyos créditos fiscales resultan improcedentes, atento a lo expuesto por el Fisco Nacional y del análisis que se desprende de las actuaciones administrativas acompañadas, se dio por decaído el derecho a producirla según surge a f. 171.

En esa inteligencia, cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re "Vialbo Construcciones S.A.", 12/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que *"…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés*".

Asimismo, no puede dejar de señalarse que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes destinadas a evadir el impuesto debido a través del cómputo improcedente de créditos fiscales o de gastos, no puede convalidarse la existencia de las operaciones discutidas únicamente porque las mismas se encuentran registradas en la contabilidad de la firma y las facturas que las respaldan cumplen con los recaudos exigidos por la normativa fiscal.

X. Que, puntualmente, del texto del artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado y normas complementarias, se desprende que resulta necesario a los fines de que se pueda computar el crédito fiscal que éste sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al IVA y que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

Asimismo, en cuanto a la impugnación de los créditos fiscales en particular es imperioso recordar la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en la que explicó que "*de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la doctrina de la concurrencia de los elementos material- formales*

del crédito fiscal" (vid. por todos, "Impulso S.A.", 27/3/98). En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Este criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal entre otros, en las causas "ADM Argentina SA" y "Molinos Rio de la Plata S.A." de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que *"...a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente"*.

Así las cosas, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales.

En base a lo expuesto, a criterio de la suscripta la actividad probatoria de la actora no persiguió la realización de medidas que acrediten las operaciones y –en definitiva- no aportó elementos que pudieran destruir los fundados y probados hechos tenidos en cuenta por el ente fiscal en el acto en crisis.

En esa dirección, la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que *"... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012)*".

Y, agregó, que "*....no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)*".

XI. Que es menester analizar el caso puntual de los proveedores cuyos créditos fiscales computados fueron impugnados por el Fisco Nacional en razón de que las operaciones de las cuales surgen aquellos fueron canceladas mediante pagos en efectivo que superan la suma de mil (1.000) pesos, atento a lo establecido por el artículo 1° y 2° de la Ley N° 25.345.

Atento a ello, respecto de la aplicación de la ley 25.345, este Tribunal ha tenido la oportunidad de expedirse sobre el tema en la causa "Otero, Norberto Fabián" de fecha 28/06/19 en donde se sostuvo que "*… corresponde recordar que con fecha 19 de marzo de 2014 la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en autos "Mera, Miguel Ángel c/ DGI", declarando la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345.*

En este sentido, dijo: *"...cabe recordar que esta Corte ha establecido que las presunciones "requieren un uso inteligente, concreto y racional" y que su utilización debe limitarse "a aquellos casos en que*

existan circunstancias especialísimas que lo justifique" (conf. "Hermitage", Fallos: 333:993, considerando 12). Asimismo hizo notar en el citado precedente -para declarar la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta en un caso en el que se había demostrado que el contribuyente no había obtenido ganancia alguna en el período examinado- que el legislador no había dado "fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley" (considerando 14), y concluyó en que "el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso" (considerando 16).

"15) Que ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada.

"16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada…".

XII.- Que, bajo esas pautas, cabe destacar que tanto de los antecedentes administrativos de la causa como de la propia resolución apelada en lo que hace al impuesto al valor agregado, se desprende que el Fisco Nacional en ningún momento ha formulado objeción alguna que ponga en duda las operaciones concertadas con los cuatro (4) proveedores en cuestión, sino que basó la impugnación únicamente en el incumplimiento de las disposiciones previstas en el artículo 2° de la Ley N° 25.345, circunstancia que a la luz del análisis expuesto ut-supra y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia citada, resulta inhábil para sustentar la impugnación efectuada. En razón de ello, corresponde revocar la impugnación de los créditos fiscales -efectuada por el Fisco Nacional mediante Resolución N° 148/2008 (DV RRLP)- que surgen de las operaciones celebradas entre la recurrente y los proveedores MEDICAL IMPLANT S.A, BOLOQUI Eduardo H., SUAREZ Alfredo Virgilio y BATTISTA Pedro Eduardo. Con costas.

Sentado cuanto antecede, y respecto a los restantes proveedores que surgen en el detalle obrante en la resolución determinativa apelada, los agravios de la recurrente –sobre la que reposaba la carga probatoria- resultan a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución apelada en autos, por lo que corresponde confirmar los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en la resolución determinativa en cuanto impugnan el crédito fiscal computado en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado respecto a los proveedores consignados.

XIII.- Que toda vez que la determinación de oficio del impuesto a las ganancias, reposa en la inexistencia de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados, corresponde que la misma sea confirmada, pues como quedó dicho, no se ha logrado probar la veracidad de las operaciones, con costas.

Con respecto a los proveedores impugnados por aplicación de la ley Antievasion, corresponde seguir idéntico temperamento que con respecto al impuesto al valor agregado, por lo que corresponde revocar la

impugnación de gastos vinculados con los proveedores MEDICAL IMPLANT S.A, BOLOQUI Eduardo H., SUAREZ Alfredo Virgilio y BATTISTA Pedro Eduardo. Con costas.

XIV.- Que debo expedirme entonces, para una mejor exposición, sobre los agravios dirigidos contra las resoluciones que establecieron la responsabilidad personal y solidaria del Sr. Abriata Jorge Ruben y el Sr. Carlos Alberto Antunes, para lo cual corresponde esclarecer su naturaleza jurídica, para extraer los presupuestos a los que la ley subordina el nacimiento de aquella responsabilidad.

Nos enseña D'Amati que "la doctrina tradicional había en diversas ocasiones precisado que "además de al sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria muchas veces declara obligado al pago del tributo o, también, al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa que puede denominarse responsable del impuesto" (D'Amati, Nicola, "Derecho Tributario, Teoría y Crítica", Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de derecho reunidas, Madrid, 1985, pág. 363 y sgtes., y sus citas).

El ordenamiento jurídico tiene particular interés en regular –dentro de los sujetos pasivos- una figura con clara función de tutela del crédito fiscal, justificación de la existencia de la solidaridad en materia tributaria. En efecto, como señalan los Dres. Buitrago y Gamberg "la norma tributaria para tutelar el interés fiscal en la recaudación segura y rápida de los tributos, involucra con vínculos solidarios en la obligación, a sujetos a los cuales, con seguridad, no es referible la capacidad contributiva evidenciada por el presupuesto de hecho. En estos casos, la ampliación de los sujetos implicados la realiza la norma tributaria, aplicándola a sujetos pasivos de los efectos ulteriores de un presupuesto de hecho diverso en el cual, a aquellos efectos propios del hecho imponible, se agregan otros elementos" (Vid. Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2019, pág. 49 y sgtes.).

Es así que el legislador traza un mecanismo por el cual el impuesto es, por ley puesto a cargo de una determinada persona, que coincide con el partícipe directo de la situación base del impuesto y por otra norma, distinta, se establece la obligación de otro sujeto, a la vez y junto al primer obligado. En esa dirección, explica Jarach, sólo el sujeto pasivo principal (el deudor por título propio o contribuyente) puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible. Todos los demás sujetos pasivos, agrega, se distinguen de aquél porque, aunque tengan alguna relación con la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, esta relación no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo. De ello, extrae la importante consecuencia de que sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico, para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza (El hecho imponible, pág. 177/9).

Dicho mecanismo fue receptado por nuestra legislación tributaria, pues de acuerdo con lo que disponía el artículo 6 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones, texto vigente a la sazón) "*están obligados a pagar el tributo, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley...*" entre otros, "*los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonio a que se refiere el artículo 5º, en sus incisos b) y c)*". Por su parte, el artículo 8 disponía –en lo que aquí interesa- que "*Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento*

de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc. , los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…".

Como concurriera a sostener tiempo atrás, en el régimen de solidaridad previsto en nuestra legislación se destacan dos figuras, no de diversa estructura, sino que son colocadas en grado diverso: una, obligación principal y la otra, garantía de aquélla y dependiente por tanto de ella. "*En consecuencia no se trata de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras, accesorias o subsidiarias, de tal modo que el acreedor, es decir el Fisco Nacional, puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido. Así, la obligación de garantía resulta solidaria toda vez que éstos no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto sino como responsables de la deuda ajena, no quitando la solidaridad a esta obligación de garantía su carácter subsidiario"* (Vid. Buitrago y otras, "Procedimiento Fiscal", Errepar, Buenos Aires, 2001, pág. 76 y sgtes., y sus citas).

XV.- Que aclarado ello, resulta imperioso precisar cuáles son los requisitos necesarios para que dicha responsabilidad pueda determinarse en cabeza del recurrente.

En dicho sentido, tengo para mí que la responsabilidad descripta no es del tipo objetivo ni deriva de la simple vinculación entre los responsables y el deudor del tributo, circunstancia que se desprende del último párrafo del inciso a) del artículo 8 en tanto dispone que aquélla no existirá si se demuestra debidamente "que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…". En ese sentido, debe destacarse que no se trata de una responsabilidad formal sino a título represivo, en tanto responde a los fundamentos de dolo o culpa a cuyos efectos deberá valorarse la conducta del responsable. Como con justeza explicara el Dr. Martínez: "la responsabilidad solidaria en cuanto al impuesto…importan responsabilidad a título represivo desde que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administran o de que disponen. ("Quatrocchi, Antonio Serafín" (27/9/1966).

XVI. Que bajo tales pautas corresponde analizar los agravios esgrimidos por el recurrente, en virtud de haberse expedido este Tribunal precedentemente respecto a las nulidades planteadas por los suscriptos, que, básicamente, se dirigen a desestimar las resoluciones determinativas en concepto de los impuestos y periodos cuestionados a la firma IMPLANTES AVA S.A.

Asimismo, los endilgados se agravian de la multa aplicada mediante Resoluciones N° 155/2008 y N° 156/2008, manifestando que a tenor de la jurisprudencia que citaran, las sanciones no son transmisibles por la figura de la responsabilidad solidaria en el sentido pretendido.

Es menester resaltar que el juez administrativo acredita lo resuelto con la documentación que obra en los antecedentes administrativos, que no ha merecido reproche de la recurrente. Así, del contrato constitutivo de la firma de fecha 27 de mayo de 2003 suscripto se desprende la designación como Presidente al Sr. Carlos Alberto Antunes. Asimismo, atento se desprende de los antecentes administrativos, del Acta N° 2 del Libro Actas de Asamblea N° 1 de fecha 31 de octubre de 2003 surge la renuncia de aquel, designandose en carácter de Presidente al Sr. Abriata Jorge Ruben. Posteriormente, el Sr. Abriata Jorge Ruben otorga un Poder General de

Administración, en su carácter de Presidente de la firma, a favor del Sr. Antunes Carlos Alberto -Escritura N° 161 de fecha 4 de noviembre de 2004-.

En virtud de lo expuesto y lo informado por el Fisco Nacional, se permite corroborar la efectiva participación de los actores que detentaron el cargo de Presidente en los respectivos periodos, además de la efectiva administración y disposición de los fondos de la firma que detentó el Sr. Antunes Carlos Alberto en su carácter de apoderado en los periodos consignados.

Ello así, y frente a la ausencia de argumentos planteados en la defensa ni evidenciarse elementos probatorios que acrediten que el deudor principal los colocó en la imposibilidad de cumplir con las obligaciones a su cargo, no habiendo ofrecido ni acompañado elementos conducentes a tal fin, corresponde confirmar la resolución que determinó la responsabilidad solidaria del Sr. Abriata Jorge Rubén en concepto del impuesto a las ganancias por los periodos 2003, 2004 y 2005 y parcialmente la que determinó la responsabilidad solidaria del impuesto al valor agregado por los periodos 12/2005, 2, 3, 5, 6 y 9/2006. Con costas.

En igual sentido, confirmar la resolución que determinó la responsabilidad solidaria del Sr. Carlos Alberto Antunes en concepto del impuesto a las ganancias por los periodos 2004 y 2005 y parcialmente la que determinó la responsabilidad solidaria del impuesto al valor agregado por los periodos 12/2005,2,3,5, 6 y 9/2006. Con costas.

XVII.- Que corresponde confirmar los intereses resarcitorios determinados, no habiendo la recurrente formulado agravios sobre los mismos.

XVIII. Que finalmente corresponde expedirse sobre la procedencia de las sanciones apeladas por Implantes AVA S.A., respecto a los impuestos a las ganancias y al valor agregado, por los conceptos confirmados, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y artículo 47 inciso d) de la Ley N° 11.683.

En ese contexto corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

En efecto, la recurrente se limita a señalar que no se verificó el elemento subjetivo requerido, sin aportar prueba alguna que permita avalar lo expuesto.

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes. En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo, corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, *“el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”*. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación. Y ello es así toda vez que *“El*

elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas." (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencia¡ y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones' Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

XIX.- Que ello así, y teniendo en consideración lo resuelto ut supra, se desprende que el accionar del Fisco resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante en las previsiones del artículo 47, inciso d) de la Ley N° 11.683 pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones juradas inexactas con el objeto de ocultar el impuesto que correspondía como consecuencia de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados, por lo cual no ingresó el impuesto debido. De allí, se extrajo la conclusión que cometió el ilícito en cuestión.

Bajo esas premisas, a juicio de quien suscribe y en atención a los elementos de juicio tenidos en cuenta en los Considerandos precedentes, cabe concluir que se encuentra acreditado en la litis tanto el elemento material como el elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, lo que surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario. En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se le enrostra en ambos casos, corresponde confirmar las sanciones aplicadas, por los conceptos confirmados. Con costas.

XX.- Que idéntico temperamento cabe seguir con relación a las sanciones aplicadas a los responsables solidarios, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, inc. d) de la ley de rito, pues se entiende que la misma ha sido correctamente encuadrada en la figura del artículo 46 de la ley 11683, en función de la presunción -no desvirtuada por los recurrentes- contenida en el inciso d) del artículo incorporado a continuación de aquél, y prudentemente ponderada en cuanto a su quántum. Con costas.

En consecuencia voto por: 1) Rechazar la defensa de nulidad introducida por loss recurrentes. Con costas. 2) Confirmar parcialmente las resoluciones apeladas, conforme lo expuesto en los Considerandos XII, XIII y XVI. 3) Confirmar las sanciones aplicadas tanto a la recurrente como a los responsables solidarios, según lo dispuesto en los Considerandos XIX y XX respectivamente. Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

El Dr. Porporatto dijo:

I- Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, pero difiero en la imposición de costas autónomas aplicadas por la vocal preopinante en el planteo de nulidad y con la graduación de las sanciones aplicadas en autos.

II- Que en cuanto a la imposición de costas del planteo de nulidad, corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es

pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia del 24/08/2007), por cuanto *"…al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto –en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial…".*

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó 'como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal' (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* (B- 485-XLV, "Bolland y Cia S.A", sentencia del 21/02/2013).

III- Que en relación a las sanciones aplicadas tanto a Implantes Ava S.A., como a sus responsables solidarios Sres. Jorge Rubén Abriata y Carlos Alberto Antunes, comparto los argumentos expuestos por la Vocal preopinante en cuanto confirma las multas aplicadas, no obstante, no surge del Informe Final de Inspección ya mencionado en este decisorio que la recurrente presentara antecedentes infraccionales, lo cual conduce reducir las sanciones a su mínimo legal en dos tantos del gravamen dejado de ingresar en su justa medida, con costas en la parte que se confirma y por su orden en la reducción de las mismas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Adhiero en lo sustancial a la decisión propuesta por la Vocal Instructora en su voto, salvo respecto de la imposición de las costas por el planteo de nulidad que adhiero al voto del Dr. Porporatto por aplicación de la doctrina adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos* 336:70, "Bolland".

Por ello, por mayoria, **SE RESUELVE**:

1°) Confirmar parcialmente las resoluciones apeladas, conforme lo expuesto en los Considerandos XII, XIII,XVI, XIX y XX. Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

2°) Ordenar al Fisco Nacional, que en el término de treinta (30) días de notificado la presente, practique la respectiva liquidación de conformidad con lo resuelto en el punto 1°) del resolutorio, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por idéntico plazo, haciéndole saber que las mismas se encuentran a su disposición en la Mesa de entradas de este Tribunal.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.16 13:07:53 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.16 14:07:13 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.19 11:32:55 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.19 11:32:56 -03:00