43.470/2022; "ESTUDIO DE INGENIERIA REYES Y ASOCIADOS SRL (TF 55108498-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 17 de agosto de 2023. JSY

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

En 2019, la Administración Federal de Ingresos Públicos dictó dos resoluciones mediante las cuales determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Ganancias –Salidas no Documentadas– respecto de la firma Estudio de Ingeniería Reyes y Asociados SRL, una empresa dedicada, entre otras cuestiones, a servicios de ingeniería y arquitectura. La AFIP cuestionó las prestaciones de alquiler y mantenimiento de equipos especiales recibidas de la empresa Drago Industriales SA. Contra aquel acto administrativo, Estudio de Ingeniería Reyes y Asociados SRL interpuso un recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el cual rechazó su pretensión.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

La Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 15/02/2022 (cfr. págs. 999/1111 de las actuaciones ante el Tribunal Fiscal recibidas el 5/8/2022 –las páginas consignadas a continuación corresponden a este documento digitalizado–) resolvió confirmar las Resoluciones Nros. 85/2019 (DV RRBB) y 86/2019 (DV RRBB), del 21/5/2019 dictadas por la Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la AFIP –Dirección General Impositiva–, mediante las cuales se determinaron los Impuestos a las Ganancias de los períodos fiscales 2014 y 2015; a las Ganancias –Salidas no Documentadas– de los períodos fiscales febrero, mayo, agosto, septiembre, octubre y diciembre de 2014, febrero a abril, junio a agosto, octubre, noviembre y diciembre de 2015 y enero a mayo de 2016; y al Valor Agregado de los períodos fiscales noviembre del 2013 a octubre del 2015, con más intereses resarcitorios. A su vez, aquellas resoluciones aplicaron multas equivalentes a tres veces el monto del

Impuesto a las Ganancias –Salidas no Documentadas– evadido por el período fiscal 2014 (febrero, mayo, agosto, septiembre y octubre de 2014) y el Impuesto al Valor Agregado evadido en los períodos fiscales noviembre de 2013, septiembre de 2014 y marzo a julio de 2015, según los arts. 46 y 47, inc. c, de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.). Asimismo, reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por el fisco nacional, así como del perito contador. Finalmente, impuso las costas a la vencida.

Para decidir de ese modo, luego de efectuar una reseña de las resoluciones recurridas, analizó las constancias de las determinaciones de oficio practicadas, así como las distintas constancias documentales incorporadas a la causa y la prueba pericial contable producida ante ese tribunal. De este modo, concluyó que aquellas permitían inferir que el supuesto proveedor no había sido el prestador de los conceptos expuestos en las facturas computadas en virtud de las irregularidades que lo descalifican como tal, lo que descarta su capacidad operativa para brindar servicios de la magnitud de los facturados.

En este sentido, expresó que los argumentos del apelante se referían a aspectos formales, al hacer referencia a la documentación de respaldo de las operaciones y a sus libros y registros, aspectos sobre los que también se había pronunciado la pericia presentada, extremos que por sí solos no lograban demostrar la realidad de las operaciones negociables contenidas en dicha facturación. Así las cosas, consideró que aquellos no lograban acreditar que las prestaciones de servicios hubiesen sido reales y efectuadas por el proveedor cuestionado en autos. Asimismo, afirmó que en aquella instancia no se habían incorporado elementos que rebatieran la postura fiscal, toda vez que el informe pericial no había aportado señales sobre la efectiva intervención de Dago Industriales SA como prestador de los conceptos facturados al versar solo sobre aspectos documentales. En conclusión, adujo que resultaban insuficientes o ausentes los elementos probatorios reunidos en la


#36856180#379860887#20230816171938990

instancia administrativa y ante este Tribunal para demostrar la existencia de las operaciones.

En esta línea, recordó la jurisprudencia de la Corte Suprema que sostiene que las exigencias derivadas del art. 377 del Código Procesal deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio.

Seguidamente, consideró la procedencia de la sanción aplicada en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales noviembre de 2013, septiembre de 2014 y marzo a julio de 2015 según los arts. 46 y 47, inc. c, de la Ley Nº 11.683. Al respecto, consideró que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba, ponía de resalto que se encontraban configurados los elementos que permitían encuadrar la conducta de recurrente en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas.

A su vez, respecto del ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias –Salidas no Documentada– recordó que la Corte Suprema, al resolver la causa "*Red Hotelera Iberoamericana*", del 26/8/2003, había señalado que en tales circunstancias resultaba aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ya que debía interpretarse que una salida de dinero carecía de documentación –a los fines de esa norma– tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar –al tratarse de actos carentes de sinceridad– a su verdadero beneficiario. Al respecto, luego de valorar los elementos de prueba obrantes en la causa, consideró que se verificaba el presupuesto que hace a la aplicación del impuesto previsto en el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias, es

decir un beneficiario oculto, por lo que correspondía confirmar el ajuste realizado por la demandada.

Por otro lado, analizó la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias –Salidas no Documentadas– según los arts. 46 y 47, inc. c, de la Ley Nº 11.683. Sobre el punto, expresó que concurrían los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configurase el aspecto subjetivo requerido por la figura aplicada, por lo que consideró que debía confirmarse la multa sobre la determinación de salidas no documentadas.

Asimismo, con relación a los intereses resarcitorios reclamados en la Resolución N° 35/2017, sostuvo que los mismos constituían una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que había incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, los que además habían sido calculados según el art. 37 de la Ley N° 11.683, sin que se presenten como confiscatorios, por lo que confirmó los mismos.

Por su parte, la Dra. Gómez en su voto, compartió la solución propiciada por el Dr. Martín en tanto confirmaba los ajustes en el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a las Ganancias y Salidas no Documentadas, con más sus intereses resarcitorios, derivado ello de la impugnación de la operatoria con la supuesta proveedora Dago Industriales S.A. En esta línea, expuso que las razones expuestas en dicho voto, las deficiencias detectadas en la contabilidad que surgían en la pericia contable producida y que eran recogidas por el fisco nacional, tanto en la impugnación del informe como en el alegato presentado, consideró que no se advertían elementos que sostuvieran los agravios formulados por la recurrente en el recurso.

Por otro lado, la Dra. Gómez se expidió respecto de las sanciones aplicadas en los actos apelados, correspondientes al IVA y a Salidas no Documentadas, ello con sustento en los artículos 46 y 47 inc. c de la ley de rito. Al respecto, puso de relieve que en el caso concreto, y

en lo que al aspecto sancionatorio respecta, se había impugnado el cómputo de crédito y se había determinado Salidas no Documentadas, todo ello proveniente de la operatoria con una proveedora signada de diversas inconsistencias que habían sido expuestas por el Dr. Martín, advirtiéndose una maniobra de parte de la recurrente tendiente a ocultar su realidad frente a las obligaciones tributarias y en franca contradicción con lo ordenado por las normas que regulan ésas, lo cual no hubiera sido detectado de no mediar la labor de fiscalización. Por lo tanto, concluyó que se concretaba tanto el tipo penal imputado, por lo que no correspondía dispensa o reencuadre de las sanciones en figura culposa ni tampoco reducción de graduación, la cual se encontraba debidamente justificada.

III. Agravios de la parte actora

Contra aquel pronunciamiento, la parte actora interpuso recurso de apelación el 8/3/2022 (pag. 1044) y expresó agravios el 30/3/2022 (págs. 1121/1151), los que fueron contestados por la AFIP el 31/5/2022 (págs. 1181/1192).

Al respecto, considera que la sentencia del Tribunal Fiscal es arbitraria por lo que le causaría un gravamen irreparable por no exhibirse como una derivación razonada del derecho vigente con aplicación a las circunstancias comprobadas en la causa. En efecto, aduce que la afirmación del tribunal de que "*lo que el fisco verificó del proveedor sería suficiente para censurar el gasto*" contradice todas las pruebas acompañadas por la empresa en demostración de las prestaciones y de la actividad del proveedor en el rubro de alquiler de equipos pesados.

En esta línea, afirma que el tribunal no ha tenido en cuenta los agravios de su parte respecto a la objeción parcial de las facturas emitidas por este proveedor, pues se han tomado como válidas

facturas por prestaciones aplicadas a proyectos exitosos y se han objetado las prestaciones de proyectos truncos.

A su vez, pone de relieve que a diferencia de lo sostenido por el tribunal sobre la prueba del carácter apócrifo de las facturas, esgrime que los datos del Informe Final acreditan que el proveedor era una empresa entonces sana, en marcha y con actividad comercial al momento de contratar con su parte.

Asimismo, esgrime que en la sentencia se omite valorar las pruebas documentales acompañadas por la empresa que se encuentran agregadas en los antecedentes administrativos.

También, considera que en el pronunciamiento se realiza una valoración deficitaria del dictamen pericial contable. En efecto, sostiene que se describen las tareas periciales, pero no se indica nada sobre las conclusiones a las que arribaran los expertos ni se indican cuáles serían las deficiencias.

Por otro lado, se agravia que no se haya admitido la prueba informativa ofrecida por su parte, por lo que se violaría su derecho constitucional de defensa en juicio y debido proceso adjetivo.

Asimismo, considera que no se ha valorado el testimonio de la presidente de Dago industriales SA en una causa penal tributaria.

Finalmente, interpuso recurso de apelación el 21/2/2022 (págs. 1023/1026) por considerar altos los honorarios fijados en la sentencia, el cual fue contestado por la contraparte el 13/5/2022 (págs. 1174/1179).

IV. Agravios del fisco nacional

A su vez, el fisco nacional interpuso recurso de apelación el 21/2/2022 (pág. 1031), por considerar bajos los honorarios regulados.

V. Alcances del pronunciamiento

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la

alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham*, *Alberto Elías c/ DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

VI. Presunción de legitimidad de los actos administrativos

Sentado lo expuesto, en relación con la carga probatoria respecto de la veracidad de las operaciones, esta Sala ha tenido oportunidad de recordar la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema que sostiene que las resoluciones emanadas regularmente de la Dirección General Impositiva gozan de presunción de legitimidad, por lo que su peculiar naturaleza obliga a tener en cuenta primordialmente las normas que específicamente lo reglan y los principios propios de la rama del derecho a la que pertenece, lo que impide una remisión simplista y mecánica a las normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (cfr. esta Sala, "*Viluco SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 54.471/2014, del 11/8/2016).

En virtud de ello, las exigencias derivadas del art. 377 del Código Procesal deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, por lo que no es el Estado quien debe demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asientan dichos actos, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, sino, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (CSJN, Fallos: 328:53 y sus citas; esta Sala, *in rebus*: "*Germaiz SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 23.131/2016, del 11/6/2019; y "*Food´s Land SA c/ ENAFIP-DGI s/ DGI*", Causa Nº 44.105/13, del 26/12/2017).

De este modo, en virtud de la interpretación armónica de los arts. 12 de la Ley Nº 19.549 y 377 del Código Procesal explicitada precedentemente, cabe precisar que recae sobre el contribuyente la carga de acreditar la veracidad de las operaciones en las que el recurrente intenta justificar la deducción de gastos en el impuesto a las ganancias y/ o el cómputo de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado (arg. esta Sala, *in rebus*: "*Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ Dirección General Impositiva*", Causa Nº 7795/2008, del 3/4/2012; "*Woolyn SA c/ EN- AFIP DGI- Resol 90/07 RDEX s/ Dirección General Impositiva*", Causa Nº 880/2008, del 18/10/2011; esta Cámara, Sala IV, *in rebus*: "*Recoleta Vesubio SA (TF 30762-I) c/ DGI*", Causa Nº 40567/2011, del 6/3/2012; y "*Granysem SRL (TF 18435-I) c/ DGI*", Causa Nº 43.069/2011, del 14/8/2012).

Por lo tanto, debe señalarse que "*la prueba constituye la actividad procesal encargada de producir el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos y supone un imperativo del propio interés del litigante quien, a su vez, corre el riesgo de obtener una decisión desfavorable en el caso de adoptar una actitud omisiva*" (CSJN, Fallos: 315:2555). En el caso, correspondía a la recurrente probar que había dado cumplimiento a todos los requisitos, formales y también

sustanciales, a fin de obtener el reconocimiento de deducción y/o crédito fiscal perseguido; además de aportar prueba conducente para rebatir las conclusiones a las que arribó la demandada (arg. esta Sala, *in rebus*: . "*Viluco SA*" y "*Woolyn SA*", ya citados).

VII. Carácter limitado de la revisión judicial sobre las cuestiones de hecho.

Cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inc. b) de la Ley Nº 11.683 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 (cfr. Fallos: 300:985, considerando 5; 326:2987, considerando 9; 328:3048, considerando 11; 332:357, considerando 8; 334:249, considerando 7; 336:1668, considerando 8; 338:169, considerando 6; 340:1513, disidencia del Highton de Nolasco y Rosenkrantz, considerando 15; "*Tecpetrol SA (TF 27621-1) c/ DGI*", causa CAF 32366/2012/CS1 RO, del 12/9/2017, considerando 11; "*Eurnekian, Eduardo (TF 18906-1) c/ DGI*", causa CAF 40457/2012/CS1 RO, del 23/11/2017, considerando 9; "*ADM Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa CAF 29982/2017/1/RH1, del 28/10/2021, apartado III del dictamen fiscal al cual la Corte remite).

En esta línea, teniendo en vista el contenido de los agravios reseñados, cabe advertir que el análisis de las cuestiones planteadas por el apelante 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 recientemente citado (esta Sala, *in re*: "*Inser SA (TF 30108-I) SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 14.116/2022, del 11/8/2022).

En el supuesto previsto en la norma en comentario, los agravios en esta especie de recurso deben formularse teniendo en cuenta que lo que corresponde conocer y decidir a este Tribunal, en principio y

como regla general, es: a) si existió violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, y b) acerca del fondo del asunto, tener por válidas las conclusiones de dicho tribunal sobre los hechos probados. Es decir, los agravios del apelante deben estar centrados, como regla general, en cuestiones de derecho (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Golden Penaut Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 72.680/2018, del 9/5/2019; "*Arusa, Vicente Eduardo (TF 23735-I) c/ DGI s/ Apelación*", Causa Nº 23.090/2012, del 12/11/2013).

En tal orden de exposición, esta Cámara ha tenido ocasión de enfatizar el carácter limitado del citado recurso, razón por la cual cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (cfr. Sala I, *in re*: "*Merlino Automotores S.A.*", del 12/3/2009; Sala II, *in re*: "*Frigorífico Marejada S.A.*", del 29/12/2009; Sala IV, *in re*: "*Agropecuaria Laishi S.A.*", del 15/4/2010; esta Sala, *in rebus*: "*Mueblería Torca SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 80.005/2018, del 20/2/2020; "*Del Buono, Jorge Luis*" del 15/3/2007; entre muchos otros).

Ahora bien, sin perjuicio de ello, tal principio cede no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad en la apreciación de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*CLK SA (TF 36588-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 12.113/2021, del 9/8/2022; "*Boccuti, Antonio Miguel c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº

5.864/2014, del 6/11/2014; Sala V, *in re*: "*Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c/ DGI*", Causa Nº 35.379/10, del 21/3/2011).

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 (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*CLK SA*" y "*Golden Penaut Argentina SA*", ya citados).

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 (cfr. 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; "*Cuatro Esquinas SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 13.104/2018, del 14/3/2019; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/ DGI*", Causa Nº 83.620/2016, del 16/10/2018; "*Salas, Fernando Martín c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 82.591/2015, del 10/4/2018; "*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; doctrina de Fallos: 326:2987; 332:357; y 334:249).

VIII. Inexistencia de arbitrariedad en la decisión del Tribunal Fiscal.

En este entendimiento, cabe precisar que en su pronunciamiento, el Tribunal Fiscal confirmó las resoluciones que determinaron el Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Ganancias –Salidas no Documentadas–.

Para decidir de ese modo, en primer lugar, tuvo en cuenta lo actuado en sede administrativa. Al respecto, indicó que en la verificación desarrollada se habían advertido diferencias a favor del organismo fiscal con motivo de haber computado en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias compras y/o gastos cuya procedencia no fue justificada, mientras que en el Impuesto al Valor Agregado se tomaron créditos fiscales que tampoco habían sido justificados, en ambos casos respaldados por facturación de Dago Industriales S.A. con indicios de que no habrían sido efectivizados por la firma nombrada en mérito a las inconsistencias detectadas, por lo que también se había procedido a aplicar el art. 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

El tribunal puntualizó que entre los conceptos facturados se encontraban los servicios de transporte de equipos con carga y descarga, provisión de losetas de hormigón, provisión de parrilla metálica, servicios de mantenimiento de maquinaria (provisión de mano de obra, equipos, herramientas), provisión de tres equipos de perforación rotativo, entre otros. Indicó que como consecuencia de la labor llevaba a cabo por el personal fiscalizador se había verificado que Dago Industriales SA poseía impuestos dados de baja de oficio por Decreto Nº 1299/98, falta de presentación o presentación sin movimiento de declaraciones juradas (ej: IVA desde 08/2015 hasta 07/2016), requerimientos pendientes de cumplimiento, no se registraban pagos de impuestos, se encontraba en la categoría “D” (Alto) del “Sistema de Perfil de Riesgo” (SIPER) y en los domicilios fiscales obrantes en la base de datos E- no se constataba el desarrollo de actividad comercial, razón

por la cual había sido incluida en la base de emisores de comprobantes apócrifos.

Asimismo, precisó que la demandada había constatado que la empresa carecía de capacidad operativa debido a que no poseía bienes registrables. A su vez, indicó que se bien había presentado declaraciones de nómina salarial, ello no resultaba suficiente para convalidar su existencia como empresa prestadora de los servicios facturados en los períodos fiscalizados.

En este entendimiento, el tribunal puso de relieve que la demandada no había proporcionado prueba hábil que demostrara indubitablemente que las operaciones comerciales hubiesen existido y además que se hubiese efectivamente realizado con Dago Industriales SA para poder computar el crédito fiscal y el gasto originado en las mismas en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado.

Con relación al Impuesto a las Ganancias –Salidas no Documentadas– indicó que se había verificado que los cheques propios y de terceros, imputados al pago de las operaciones cuestionadas, fueron emitidos a nombre de Dago Industriales SA y en su mayoría habían sido cobrados por terceros, por lo que se había circularizado a los beneficiarios de la cadena de endosos, quienes manifestaron no haber tenido ninguna actividad u operatoria comercial con la inspeccionada o con Dago Industriales SA. Asimismo, en el caso de cheques propios con endoso de Silvia Eva Ventura, en su carácter de presidenta de Dago Industriales SA, precisó que se había verificado que había renunciado a dicho cargo a partir del 15/3/2015. Respecto de los endosados por Fabián Ojeda, indicó que no se había acreditado su vinculación legal con el proveedor. Por lo tanto, señaló que toda vez que no se había demostrado la realidad de las operaciones en cabeza de Dago Industriales SA, se había exigido el pago del impuesto previsto en el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

En segundo lugar, para confirmar las resoluciones recurridas, el Tribunal Fiscal se expidió sobre las alegaciones del recurrente.

En este sentido, precisó que durante la etapa de fiscalización la recurrente había aportado documentación referida a las operaciones concertadas, la que había sido agregada en los antecedentes administrativos acompañados en soporte papel, entre la que se observaban facturas de compra, recibos, copias de los cheques, resúmenes bancarios y certificados de retenciones. Sin embargo, con sustento en la jurisprudencia de la Corte Suprema, consideró que no sólo era necesario el cumplimiento de los recaudos formales sino que además era necesaria la consumación del aspecto material de la operación, debido a que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultaban inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión.

Asimismo, con relación al agravio referido a la falta de inclusión del proveedor en la Base Apoc al momento de las contrataciones, en las sentencia se indicó que dicha circunstancia no implicaba que poseyera capacidad operativa para contratar, debido a que la sola inclusión no constituía por sí misma el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se agregaban las restantes constataciones efectuadas, las que no fueron rebatidas por el recurrente.

Así las cosas, el tribunal puso de manifiesto que el personal fiscalizador había realizado una ardua tarea investigativa en orden a la situación particular del proveedor, en especial con la finalidad de su localización. Sin embargo, precisó que no había podido ser ubicado en los domicilios que figuraban en la base del fisco nacional, ya que al presentarse el personal actuante no se había constatado el desarrollo de actividad comercial alguna, incluso se había desconocido a

#36856180#379860887#20230816171938990

la sociedad, sin que la recurrente brindara datos que cooperaran a su ubicación

A su vez, en lo que respecta a argumentaciones referidas a las manifestaciones del Sr. Gustavo Muñoz, indicado como apoderado de Paleco SA, consideró que las mismas no resultaban relevantes para la cuestión controvertida, en razón de que no había aportado indicios sobre la materialidad de las operaciones entre la recurrente y Dago Industriales SA. En efecto, adujo que el hecho de que la empresa Paleco SA hubiese operado o no con la contribuyente no implicaba por sí sólo que las operaciones impugnadas efectivamente hubiesen sido efectuadas por Dago Industriales SA.

En tercer lugar, en el considerando VI del pronunciamiento recurrido el tribunal efectuó un análisis del informe pericial producido en las actuaciones y ponderó las impugnaciones efectuadas por el fisco nacional (cfr. pág. 884 y ss.; ver también el alegato en pág. 986 y ss.) y las respuestas brindadas por el profesional. A la luz de lo expuesto, el Tribunal Fiscal concluyó que el supuesto proveedor no había sido prestador de los conceptos expuestos en las facturas computadas en virtud de las irregularidades que lo descalificaban como tal, lo que descartaba su capacidad operativa para brindar servicios de la magnitud de los facturados. En esta línea, indicó que los argumentos del apelante se referían a aspectos formales, al hacer referencia a la documentación de respaldo de las operaciones y a sus libros y registros, aspectos sobre los que también se pronunció la pericia presentada. Sin embargo, adujo que tales extremos que por sí solos no lograban demostrar la realidad de las operaciones negociables contenidas en dicha facturación, al no acreditar que las prestaciones de servicios hayan sido reales y efectuadas por el proveedor cuestionado en autos, sin que ante aquel Tribunal se hubiesen incorporado elementos que rebatieran la postura fiscal. En este sentido, adujo que el informe pericial

no había aportado señales sobre la efectiva intervención de Dago Industriales SA como prestador de los conceptos facturados, toda vez que versaba sólo sobre aspectos documentales. De este modo concluyó que resultaban insuficientes o ausentes los elementos probatorios reunidos en la instancia administrativa y ante aquel tribunal para demostrar la existencia de las operaciones.

En cuarto lugar, al analizar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias –Salidas no Documentadas– el tribunal examinó si se había logrado la efectiva individualización de los beneficiarios. Sobre el punto, el tribunal puso de relieve que el recurrente había manifestado que el pago de las facturas se había realizado mediante el libramiento de cheques propios de la cuenta del Banco ICBC y cheques de terceros girados contra una cuenta del BBVA Francés, y que los endosos posteriores no habían implicado que no se hubiesen cancelado las operaciones. En ese sentido, esgrimió que el recurrente había incorporado a las actuaciones las órdenes de pago, la cuenta corriente comercial y había individualizado los cheques que había imputado a las facturas cuestionadas. En esta línea, afirmó que en los antecedentes administrativos obraban copias del frente y dorso de los cheques, y constató que habían sido emitidos a nombre de Dago Industriales SA. Sin embargo indicó que en su mayoría habían sido cobrados por terceros, los cuales respondieron no haber tenido contacto comercial con la recurrente ni con el proveedor.

Así las cosas, se advierte que el recurrente no ha presentado razones de peso que permitan modificar lo decidido, máxime cuando se pretende revertir el juicio del Tribunal Fiscal acerca de los hechos y de la prueba, aspecto que solo resulta revisable para la Alzada en supuestos de deficiencias manifiestas o errores en la apreciación de aquellos extremos –como se ha expuesto en los considerandos VI y VII–, los cuales no se advierten en el caso bajo examen.

En efecto lo decidido por el Tribunal Fiscal se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso, que le permitieron concluir que correspondía confirmar las resoluciones que determinaron el Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Ganancias –Salidas no Documentadas–.

Por todo lo expuesto, corresponde desestimar los agravios de la parte actora y confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal.

IX. Costas

Que, atento al resultado del recurso, y teniendo en cuenta que no existen razones que ameriten apartarse del principio general de la derrota, corresponde imponer las costas de alzada a la parte vencida en autos (art. 68, primer párrafo, del Código Procesal).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** rechazar el recurso interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios; con costas de alzada a la vencida (arts. 68, primer párrafo, del Código Procesal).

Conociendo los recursos de apelación deducidos contra la regulación de honorarios en los puntos 2, 3 y 4 de la parte resolutiva de la sentencia apelada, y teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto, la calidad y eficacia de la tarea profesional y las tres etapas cumplidas, SE FIJAN los honorarios de la dirección letrada y representación de la parte demandada, en conjunto, que se distribuirán en la proporción establecida en la regulación de la anterior instancia, toda vez que dicho criterio no ha sido objeto de agravio, en 295,72 UMA que equivalen –a la fecha– a la suma de $5.718.633,36 (arts. 16, 19, 21 y 29 de la Ley Nº 27.423; Acordada 19/2023).

A su vez, por el incidente resuelto en la sentencia del 21/10/2019 (cfr. págs. 572/574) SE FIJAN los honorarios de la dirección letrada y representación de la parte demandada, en conjunto, en 29,57

UMA que equivalen –a la fecha– a la suma de $571.824,66 (arts. 16, 19 y 21 de la Ley Nº 27.423; art. 33 de Ley Nº 21.839, que se aplica analógicamente en razón de la observación formulada por el art. 5 del Decreto Nº 1077/2017, al art. 47 de la Ley Nº 27.423; cfr. esta Sala, *in re*: "*Flowserve SRL c/ DGA*", Causa Nº 33.103/2019,del 12/7/2019; Acordada 19/2023).

Por las tareas de alzada, sobre pautas análogas a las enunciadas y considerando, además, el resultado del recurso, SE ESTABLECEN los emolumentos de la dirección letrada y representación de la parte demandada, en conjunto, en 88,71 UMA, que equivalen –a la fecha– a la suma de $1.715473,98 (arts. 16, 19, 20, 21, 29 y 30 de la Ley Nº 27.423; Acordada 19/2023).

Por otra parte, sobre la base de considerar la naturaleza, complejidad, calidad y extensión en el tiempo de la gestión profesional, SE FIJAN los honorarios del Sr. perito contador José Luis Domper en la suma de $882.393 (art. 3° del Decreto-ley N° 16.638/57).

Hágase saber que, en caso de que el profesional beneficiario acredite –en la instancia anterior– su condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN, Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

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.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 17/08/2023
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#36856180#379860887#20230816171938990