27630/2013
ARRIEGUE JUAN ALBERTO (TF 32559-I) c/ DGI s/

Buenos Aires, de septiembre de 2014

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo gallegos Fedriani dijo:

I.-Que por decisorio de fs. 125/128 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución Nº 168/2008 del 26/9/2008, dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP-DGI, por la cual se determinó de oficio la obligación tributaria del Sr. Juan Alberto Arriegue en el impuesto al valor agregado por los períodos 12/02 a 11/03, con más los intereses resarcitorios y multa en los términos del art. 45 de la Ley 11.683. Asimismo, redujo el quantum de la sanción al mínimo legal. Impuso las costas al actor.-

II.-Que a fs. 131 apeló la parte actora, quien expresó agravios a fs. 135/149.-

A fs. 152 expresó agravios el Fisco Nacional, quien expresó agravios a fs. 155/159.-

A fs. 162/173 la AFIP-DGI contestó los agravios de su contraria.-

III.-Que conforme surge de los antecedentes tanto administrativos como los desarrollados ante el Tribunal Fiscal de la Nación, se trata en el caso de un supuesto donde la prueba resulta fundamental, y, más aún, el análisis que de ella se haga.-

En efecto, se trata en el caso de una determinación de oficio de la obligación tributaria del recurrente por el Impuesto al Valor Agregado por los períodos 12/02 a 11/03, con más intereses resarcitorios y multa.-

IV.-Que de allí se desprende lo expuesto por el Tribunal Fiscal de la Nación a fs. 126 vta., cuando expresa: “Que, cabe aclarar, los indicios que pusieron en duda la veracidad de las operaciones que declara el recurrente frente al Organismo Fiscal, no se relacionan con los aspectos formales de la facturación aportada –los cuales no se encuentran cuestionados- sino con la factibilidad de que dicha documentación respaldatoria refleje operaciones de servicios o aprovisionamiento de bienes que efectivamente hayan existido. En ese sentido, es que a la apelante se le requiere que discurra tanto acerca de su actividad como la del proveedor indicado en relación con aquélla, toda vez que se trata de la parte en mejores condiciones de arrimar o producir la prueba idónea al respecto. Que esos indicios que llamaron la atención al Fisco Nacional y, ante la falta de pruebas en contrario, lo llevaron a concluir que dichas facturas resultan apócrifas, y, por consiguiente, a impugnar los respectivos créditos fiscales y determinar el nuevo impuesto a ingresar fueron que, habiendo operado el vencimiento de los requerimientos cursados al proveedor e imprentero, ninguno se presentó a dar respuesta. Asimismo, se concurrió a los domicilios correspondientes y los mismos no fueron localizados. Por otro lado, consultó a través de las bases de datos del organismo las presentaciones de las DDJJ del proveedor en cuestión, siendo que para el período 2003 del Impuesto a las Ganancias no incorpora ingresos y que en el IVA en la mayoría de los períodos presenta las DDJJ sin movimiento (débito fiscal ‘0’), mientras que cuando declara débito fiscal, los saldos de las DDJJ para esos períodos (4 entre enero y noviembre de 2003) no superan los $ 225,87. Finalmente, la cancelación de las operaciones objeto de análisis se realizó casi en su totalidad con bonos, no practicando retenciones respecto de dichos pagos”. Y concluye el Tribunal Fiscal de la Nación: “Que, en suma, en el presente caso el análisis de los indicios separadamente como pretende la parte actora en su libelo recursivo, obstruye la verdadera comprensión de la realidad económica que en la causa se ventila, puesto que no es aisladamente sino en conjunto, que dichos indicios sumados a las constancias agregadas en las actuaciones administrativas, adquieren una coherencia, gravedad y concordancia aptas para generar un cuadro de serios reparos respecto a las operaciones atribuidas al proveedor en cuestión”.-

V.-Que a mayor abundamiento, expresa a fs. 127 el Tribunal Fiscal de la Nación: “Que ello redunda en que la incertidumbre frente a la cual se encontró el Fisco Nacional respecto de las operaciones facturadas, se mantenga en esta instancia, toda vez que ninguna probanza se ha arrimado o producido a fin de echar luz sobre las mismas. Así, cuando la actora tuvo oportunidad de producir la prueba testimonial ofrecida, conducente a los fines de conocer acerca de las actividades que supuestamente se llevaron a cabo, la misma alegó razones infundadas para la incomparecencia del testigo (fs. 110) y se la tuvo por desistida de dicha prueba. Que, en definitiva, la documentación que adjunta el recurrente resulta inconducente para acreditar la existencia de las operaciones, puesto que no es en las formalidades en donde radica el ajuste fiscal. Tampoco puede razonablemente inferirse que el Fisco haya impugnado operaciones por no hallar al proveedor o porque sus declaraciones impositivas fueron defectuosas, sino que la impugnación se extiende a la totalidad del circuito comercial y profesional que involucra tanto al apelante como a su proveedor declarado, en virtud de que el mismo presenta oscuridades e irregularidades que dificultan su cognoscibilidad”.-

VI.-Que en definitiva y a fs. 127 vta., expresa el Tribunal Fiscal de la Nación: “Siendo ello así, y encontrándose debidamente fundada en autos la resolución traída en recurso, correspondía al apelante demostrar la existencia de las operaciones cuyas facturas acompaña, a fin de tornar procedente el cómputo de crédito fiscal contra ese débito supuestamente verificado en cabeza del proveedor, lo cual no ha tenido lugar en las presentes actuaciones. Por ello, se confirma el acto apelado en cuanto determina la obligación tributaria del recurrente en el IVA y liquida intereses, con costas”.-

VII.-Que en su expresión de agravios, la actora no logra desvirtuar las contundentes afirmaciones a las que arribó el Tribunal Fiscal de la Nación y que han sido transcriptas *ut supra*. En efecto, no se le exige a la actora que pruebe cómo lleva sus libros contables o dónde viven aquellas personas que han impreso las facturas o aquellos con quién ella contrata.-

Asimismo, y como queda claro en el decisorio del Tribunal Fiscal de la Nación, el análisis de los hechos no se hace en forma separada a través de los indicios existentes, sino a través de una comprensión total de la realidad económica que en la causa se ventila.-

Tampoco puede agraviarse fundadamente la actora en cuanto a la afirmación del Tribunal Fiscal de la Nación de no haber arrimado

ninguna probanza a fin de echar luz sobre las operaciones investigadas; como así también que se tuvo a la actora por desistida de la prueba testimonial.-

VIII.-Que a mayor abundamiento y como bien lo expresa el Tribunal Fiscal de la Nación a fs. 127, la determinación de oficio no es únicamente –como pretende la actora- por no encontrarse al proveedor o porque las declaraciones impositivas de este fueran defectuosas, sino que la impugnación se extiende a la totalidad del circuito comercial y profesional.-

IX.-Que tampoco se hace cargo debidamente la actora en su expresión de agravios de lo expuesto claramente por el Tribunal Fiscal de la Nación a fs. 126 vta., cuando afirma que los indicios que llamaron la atención al Fisco Nacional no tuvieron pruebas en contrario; pruebas que, obviamente, debe acompañar a la causa la actora conforme el principio cardinal del art. 377 del CPCCN.-

X.-Que el artículo 386 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (aplicable en la especie) determina que salvo disposición en contrario: "...los jueces formarán su convicción respecto de la prueba, de conformidad con las reglas de la sana crítica. No tendrán el deber de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, sino únicamente las que fueren esenciales y decisivas para el fallo de la causa".-

La libre apreciación de las pruebas reconoce en nuestro ordenamiento el marco legal de la "sana crítica", expresión que comprende la necesidad de valorar los distintos medios, explicando las razones que ha tenido el juez para formar su convicción al ponderar con un sentido crítico la variedad de pruebas.-

La sana crítica se sintetiza en el examen lógico de los distintos medios, la naturaleza de la causa y las máximas de experiencia, es decir el conocimiento de la vida y de los hombres que posee el juez, simples directivas, indicaciones o consejos dirigidos al sentenciador y respecto de los cuales éste es soberano en su interpretación y aplicación. Naturalmente que si es arbitraria o absurda no puede pretenderse la validez de tal determinación judicial (conf. Fenochietto-Arazi, "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado y Concordado con el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires", Editorial Astrea, Tomo 2, página 356; esta Sala in re: "Ayerbe, Lázaro c/ Ministerio de Justicia de la Nación", sentencia del 26-5-98; "Martínez, Eliseo David c/ Instituto de Servicios Sociales Bancarios", sentencia del 16-3-2001).-

XI.-Que en el particular sistema de revisión judicial (limitado) instaurado por el legislador en materia tributaria, las cuestiones de hecho y prueba, son ajenas -por principio- al recurso que autoriza el artículo 86, inciso b), punto segundo de la ley 11.683. En efecto, tal remedio no da acceso -salvo error manifiesto- a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y en cuanto a la conclusión que el Tribunal Fiscal de la Nación hubiese arribado al ponderarla (conf. C.Fed en lo Cont. Adm. Sala II, in re: "Quilmes Combustibles S.A.C.I.", sentencia del 25-3-97; esta Sala in re: "Tognola, María Elisa Ramona (TF 12349-I) c/ DGI", sentencia del 17-5-2000; "Forte, Vicente F. y Astillero V. Forte SAMCI (TF 15847-I) c/ DGI", sentencia del 30-11-2000).-

XII.-Que dejando a salvo las posibles objeciones que pueda hacerse a tales prescripciones del legislador en cuanto a la posible vulneración al derecho a la tutela judicial efectiva, lo cierto es que, no mediando en el caso solicitud de inconstitucionalidad, tales postulados normativos deben ser atendidos por el juzgador, salvo que exista arbitrariedad o irrazonabilidad en la apreciación de los hechos y de las pruebas rendidas en la causa; lo que no se da en el supuesto de autos.-

XIII.-Que se agravia la parte demandada de la reducción del quantum de la multa aplicada.-

XIV.-Que para así decidir, el Tribunal Fiscal de la Nación a fs. 127 vta./128, expresó: "Que no obstante la confirmación del criterio de imputación infraccional efectuado por el Organismo, procede la reducción del *quantum* de la multa aplicada, equivalente al setenta por ciento del monto del impuesto omitido (70%) al mínimo legal previsto en la escala punitiva… 'habida cuenta de la falta de antecedentes sumariales de la contribuyente y de la ausencia de concreta justificación que amerite apartarse, bajo dicha particular circunstancia, de la razonable pauta de graduación que suministra aquella escala al establecer un mínimo y un máximo, de modo de dar al juzgador la posibilidad de sancionar con mayor monto de pena sólo aquellas situaciones en las que se verifiquen causas agravantes o se trate de infractores reincidentes, situación que, como se ha adelantado, no aparece configurada en el caso bajo análisis".-

XV.-Que también se agravia la actora del mantenimiento de la multa por entender que no existe una conducta punible.-

XVI.-Que para responder a ambas impugnaciones, no cabe sino tener por probado que en los términos del art. 45 de la Ley 11.683, se

requieren dos elementos. Por un lado, el elemento objetivo y por el otro, el subjetivo.-

En el presente caso el primero de ellos se encuentra debidamente acreditado, como ya se ha analizado en los considerandos anteriores.-

Por su parte, el segundo elemento requiere una conducta típica negligente, presumiéndose la culpa que lleva al sujeto a obrar con inobservancia de los deberes y obligaciones que lo alcanzan como contribuyente; salvo que pruebe la existencia de un error excusable; lo que –obviamente- no se verifica en el caso de autos.-

XVII.-Que respecto de la reducción del quantum, no puede atenderse el agravio de la demandada, desde que tal reducción se encuentra debidamente fundada en la medida en que la actora carece de antecedentes sumariales y no se advierte, según lo entiende el Tribunal Fiscal de la Nación y esta sala comparte, situaciones en las que se verifiquen causas agravantes o se trate de infractores reincidentes.-

Por lo antes expuesto, **VOTO** por rechazar los recursos de la actora y de la demandada contra el decisorio de fs. 125/128. Con costas de esta instancia en el orden causado habida cuenta del vencimiento parcial y mutuo existente (art. 71 del CPCCN).-

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

I.- Que por conducto de la resolución de fojas 125/128 la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, hizo lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Juan Alberto ARRIEGUE deducido contra la Resolución Nº 168/08 (DV NRR1) (de fecha 26/09/08), de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP-DGI. En este sentido, confirmó la mencionada resolución en cuanto había determinado la obligación tributaria correspondiente al IVA, por los períodos fiscales 12/02 a 11/03, con más intereses e impuso al actor una multa por omisión graduada en el 70% del tributo omitido en los términos del artículo 45 de la Ley Nº 11.683. Sin embargo, el tribunal de grado redujo la mencionada multa al 50% del tributo omitido de acuerdo con el mínimo legal previsto en el tipo imputado. Impuso costas al actor vencido.

Para así decidir, luego de reseñar brevemente las constancias del expediente administrativo (en particular lo expuesto en el informe

final de inspección), recordó que el ajuste pretendido se encontraba motivado en la impugnación de diferentes créditos fiscales que el contribuyente había declarado en los períodos en estudio. En este sentido, señaló que los indicios en que se basó la Administración a tal efecto, “no se relacionan con los aspectos formales de la facturación aportada -los cuales no se encuentran cuestionados- sino con la factibilidad de que dicha documentación respaldatoria refleje operaciones de servicios o aprovisionamiento de bienes que efectivamente hayan existido” (v. fs. 126 vta.). Al respecto, luego de describir las observaciones efectuadas por el Fisco, destacó que la documentación aportada por el recurrente resultaba inconducente para acreditar la existencia de las operaciones, cuyo circuito comercial y profesional “presenta oscuridades e irregularidades que dificultan su cognoscibilidad” (v. fs. 127).

Por su parte, en cuanto a la procedencia de la multa, sostuvo que -conforme a la conclusión antes arribada- la omisión del impuesto había quedado acreditada y, toda vez que no se verificaba en autos un supuesto de error excusable debía confirmarse la sanción por omisión. Sin perjuicio de ello, con remisión al criterio sentado por ese tribunal en la causa “Madero María Silvina” (del 08/06/12), concluyó que debía reducirse la cuantía de la multa al mínimo legal, ya que el actor no poseía antecedentes sumariales, como así tampoco existía una concreta justificación que “amerite apartarse, bajo dicha circunstancia particular, de la razonable pauta de graduación que suministra aquella escala al establecer un mínimo y un máximo”.

II.- Que a fojas 131 el Sr. ARRIEGUE interpuso recurso de apelación y a fojas 135/149 fundó sus agravios, los que fueron contestados por su contraria a fojas 162/173. Allí, sostuvo que el ajuste se fundó principalmente en la impugnación de los créditos fiscales declarados en virtud de las operaciones efectuadas con el Sr. Elbio Oscar MOTTA y Juan RICARDO. En este sentido, señaló que la Administración tiene la obligación de averiguar los hechos que constituyen el presupuesto de aplicación de las normas tributarias. Agregó que los presupuestos fácticos del hecho imponible no resultaban probados. Asimismo, destacó que “[n]inguna norma legal en vigencia exige que el contribuyente deba verificar si las empresas emisoras de las facturas -proveedores- cumplen o no con el deber de presentar declaraciones juradas y pagar el impuesto que de ellas surja determinado. De modo tal que los eventuales incumplimientos en que ellas hayan incurrido en manera alguna acarrean responsabilidad al adquirente ni habilitan al

Fisco a impugnar la deducción del gasto o del crédito fiscal a que se tiene derecho. Menos aún a considerar inexistente al vendedor" (v. fs. 137 vta. y 138). Al respecto, alegó que el único indicio utilizado por la Administración, para considerar inexistente las operaciones, fue la imposibilidad de localizar al proveedor y que el tribunal a quo no tuvo en cuenta la inscripción y las actividades declaradas por el contribuyente ante la AFIP. Luego citó doctrina que entendió aplicable al caso en estudio, describió brevemente la situación económica vivida durante los períodos fiscales involucrados, cuestionó la aplicación de la multa, por no reunirse en autos el supuesto fáctico requerido por dicha figura, y también se agravió respecto de la imposición de costas.

III.- Que a fojas 152 el Fisco Nacional (AFIP-DGI) interpuso recurso de apelación y expresó agravios a fojas 155/159, los que no fueron replicados por su contraria. En su memorial se agravió en cuanto el tribunal a quo procedió a reducir la cuantía de la multa, ya que "surge claramente que el acto apelado no ha aplicado la multa como consecuencia directa del ajuste, sino que por el contrario, hizo mérito expreso en la resolución de los hechos y circunstancias que llevaron al Juez Administrativo a graduarla en 70% del impuesto" (v. fs. 158). En virtud de ello, sostuvo que el decisorio apelado resultaba arbitrario en tanto efectuó un análisis errado de los antecedentes, ya que se habían comprobado una "gran cantidad de irregularidades" que fueron indicadas en la resolución que fue confirmada por el tribunal de grado.

IV.- Que la cuestión de autos se centra en verificar si se encuentran reunidos en la presente causa los extremos necesarios para la deducción del crédito fiscal declarado por la actora y, en su caso, si procede la sanción aplicada.

IV.1.- En situaciones análogas a las del sub lite, esta Sala expresó que el gravamen recae sobre las operaciones gravadas, y no sobre las facturas emitidas a fin de instrumentar la entrega del bien o la prestación del servicio. También se dijo que "[c]omo regla, para negar veracidad a las operaciones instrumentadas en facturas que reúnen los requisitos legales pero cuya veracidad se pone en duda no es suficiente con que los terceros proveedores emisores de ellas no puedan ser hallados, u omitan contestar los requerimientos del Fisco relativos a las operaciones realizadas con el contribuyente sujeto a inspección, o se limiten a negar que han realizados esas transacciones. Es necesario determinar si los terceros a los que se dirigen los interrogantes sobre la veracidad de dichas operaciones tenían en

su poder los formularios con las facturas correspondientes, si registraron esas operaciones y a nombre de quién lo hicieron, si existieron los cheques emitidos por el adquirente que den cuenta del efectivo pago de las mercaderías o de los servicios a los proveedores, si las ventas o prestaciones gravadas constan en remitos u otros documentos que den cuenta de las entregas o del transporte de la mercadería, así como la habitualidad y número de las transacciones realizadas con el mismo proveedor; así como cualquiera de las restantes circunstancias que, según el criterio de la realidad económica y el orden natural de los negocios, resulten indicativos de la realidad de las operaciones cuya veracidad ha sido concretamente puesta en duda" (esta Sala en: "Masotti, Roberto R.D. (TF 25.107-I) s/ DGI", del 03/03/09; y "Cantesur SA (TF 20.592-I) c/ DGI" (del 11/12/07) y "Toria SA (TF 24.599-I) c/ DGI", del 26/08/10; "Agro Beef SRL (TF 31.471-I) c/ DGI", del 06/03/14).

A partir de lo expuesto, esta Sala señaló que es el contribuyente quien tiene la carga procesal de demostrar que las operaciones efectivamente existieron acreditando el circuito económico constituido por la compra, el pago y la entrega y recepción de las mercaderías (arg. esta Sala in rebus: "Cembrass SA (TF 33.301-I) c/ DGI" del 27/08/13; "Agro Beef" op. cit.).

IV.2.- En el caso de autos, tal como fue destacado en el primer considerando, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que, de acuerdo con los antecedentes de la causa allí reseñados, el actor no logró acreditar el circuito económico de la mercadería.

En efecto, el tribunal a quo señaló que "de la lectura del detalle en las facturas relativas a operaciones supuestamente realizadas por el Sr. [MOTTA], la amplia mayoría indica servicios relacionados con tareas ferroviarias, tales como reparaciones, mantenimiento y control de calidad en coches y servicios de auscultación de vías férreas, entre otras tareas con conocimientos técnicos y específicos del ramo. Asimismo, también luce en las facturas del susodicho proveedor la provisión de bienes como ventanas de aluminio y alfombra sintética, y hasta se ha facturado un presunto trabajo realizado en un proyecto de impacto ambiental para procesos industriales, entre otras cosas".

Por otro lado, sostuvo que "la descripción antedicha revela una serie de actividades técnicas cuyo despliegue requiere tanto del conocimiento como del equipo adecuado para su realización. Sin embargo, habiendo tenido el apelante oportunidad, tanto en esta instancia como en sede administrativa, para explicar la actividad que realiza, el contexto contractual o profesional en el que

se habrían desarrollado tales tareas, su vinculación con el Sr. [MOTTA] -que a juzgar por la cantidad de facturas, la importancia del monto y la frecuencia con que ha requerido sus servicios, su vínculo ha sido de relevancia- y el modo y finalidad de los servicios prestados por el proveedor, el recurrente se avocó a discrepar aisladamente y desde un punto de vista lógico y jurídico, con los argumentos del Juez Administrativo".

Al respecto, concluyó que "ello redunda en que la incertidumbre frente a la cual se encontró el Fisco Nacional respecto de las operaciones facturadas, se mantenga en esta instancia, toda vez que ninguna probanza se ha arrimado o producido a fin de echar luz sobre las mismas. Así, cuando la actora tuvo oportunidad de producir la prueba testimonial ofrecida, conducente a los fines de conocer acerca de las actividades que supuestamente se llevaron a cabo, la misma alegó razones infundadas para la incomparecencia del testigo (v. fs. 110) y se la tuvo por desistida de dicha prueba". De este modo, sostuvo que "la documentación que adjunta el recurrente resulta inconducente para acreditar la [existencia] de las operaciones, puesto que no es en las formalidades en donde radica el ajuste fiscal. Tampoco puede razonablemente inferirse que el Fisco haya impugnado operaciones por no hallar al proveedor o porque sus declaraciones impositivas fueran defectuosas, sino que la impugnación se extiende a la totalidad del circuito comercial y profesional que involucra tanto al apelante como su proveedor declarado, en virtud de que el mismo presenta oscuridades e irregularidades que dificultan su cognoscibilidad" (v. fs. 127).

En relación con las constancias de la causa, el tribunal a quo destacó que "el examen de los antecedentes administrativos lleva a [una] idéntica conclusión. En este sentido, en las actas labradas en ocasión del intento de localización en los domicilios del imprentero y del proveedor, al constituirse la fiscalización en el domicilio fiscal del proveedor [MOTTA], quedó asentado (véase fs. 213 del 2º Cpo. de Fisc. IVA 12/02 a 11/03) que el funcionario fiscal 'fue recibido por una persona de sexo masculino quien no se identificó, informando que allí era el domicilio del Sr. [MOTTA] pero que no se hallaba en ese momento en la casa'. Luego el funcionario se constituyó en el domicilio comercial del proveedor y se observó 'que el mismo corresponde al 'Club Social Estaban Adrogué' no pudiendo hallar a persona alguna en el domicilio como para consultar por el verificado' (acta de fs. 221 del mismo cuerpo de antecedentes citado)". Además, con relación al imprentero expuso que se constató que su domicilio "se

encontraba en buen estado de conservación por lo que da la impresión de hallarse habitada. El actuante procedió a tocar el timbre no habiendo obtenido respuesta a su llamado". En este sentido, sostuvo que "resulta cuando menos llamativo que el domicilio comercial [del] proveedor que factura las actividades técnicas mencionadas pertenezca a un 'Club social', si bien no es la existencia misma del Sr. [MOTTA] la que no se cuestiona, sino su capacidad operativa -la cual no fue siquiera intentada de explicar- y el hecho mismo de que haya realizado todas las operaciones que factura, tanto más si se considera que el apelante no ha ofrecido prueba testimonial por un proveedor con el que presuntamente ha sostenido una extensa relación comercial, de conformidad con las facturas presentadas" (v. fs.127, los destacados son del original).

Tal como fue advertido anteriormente, a partir de la valoración de los extremos fácticos probados en la causa, el Tribunal Fiscal consideró que el actor no logró acreditar -mediante la producción de los elementos probatorios pertinentes- el circuito económico constituido por la compra, el pago y la entrega y recepción de las mercaderías (arg. esta Sala in rebus: "Cembrass SA (TF 33.301-I) c/ DGI" del 27/08/13; "Agro Beef" op. cit.).

En este sentido, esta Cámara ha señalado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683, de modo tal que cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (Sala I, in re "Merlino Automotores S.A." del 12/03/09; Sala II, in re "Frigorífico Marejada S.A." del 29/12/09; Sala IV, in re "Agropecuaria Laishi S.A." del 15/04/10; esta Sala, "Del Buono, Jorge Luis" del 15/03/07; entre otros). Dicha regla general, sin embargo, puede ceder 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, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala, in re "Del Buono", cit.). En otras palabras, 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 (esta Sala, in re "Amadeo Camogli y Ciminari SC", del 01/11/07, entre otros).

Ahora bien, a la luz de las consideraciones vertidas por el actor en su recurso de apelación, es posible inferir que este último supuesto no se encuentra configurado en autos. Ello, debido a que dicha parte no aportó

argumentos conducentes a fin de que esta Sala encuentre mérito suficiente para apartarse de las conclusiones fácticas arribadas por el tribunal de grado, en el sentido de que no logró acreditar el circuito económico de la mercadería involucrada en las operaciones impugnadas.

A partir de lo expuesto, toda vez que la actora no acreditó el circuito económico constituido por la compra, el pago y la entrega y recepción de las mercaderías (arg. esta Sala in rebus: “Cembrass SA (TF 33.301-I) c/ DGI” del 27/08/13; “Agro Beef” op. cit.), extremo que no resulta desvirtuado ante esta Alzada, corresponde estar a la valoración fáctica efectuada por el Tribunal Fiscal en su resolución de fojas 125/128 (arg. art. 86 inc. b) de la Ley Nº 11.683).

IV.3.- En consecuencia, toda vez que los magistrados no están obligados a seguir a las partes en todas sus alegaciones sino sólo a tomar en cuenta las que son conducentes para esclarecer los hechos y resolver concretamente el diferendo (Fallos: 319:119; 307:2012; 311:2135), se debe rechazar el agravio en estudio y confirmar la resolución apelada en relación con la determinación del tributo.

V.- Que en cuanto a los agravios deducidos por ambas partes contra la confirmación de la multa por omisión, cabe recordar que el artículo 45 de la Ley Nº 11.683 prescribe que “[e]l que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable” (conf. art. 45 de la Ley Nº 11.683). En este sentido, en reiteradas oportunidades se advirtió que esta infracción no requiere la configuración de una conducta dolosa tal como sucede en el supuesto de defraudación, previsto en el artículo 46 de la mencionada ley. En efecto, surge claramente del texto del artículo 45 de la ley antes citada que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador (Fallos: 322:519), sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (Sala IV in re: “La Rueca Porteña SA c/ AFIP-DGI”, del 27/10/98; esta Sala in re: "Athuel Electrónica SA (TF 20688-I) c/ DGI." del 11/05/10).

Asimismo, se ha dicho que acreditada la materialidad del hecho, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación

de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313 y 320.2271). Una de las causales admitidas es el error excusable, para lo cual la contribuyente debía probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en una omisión del tributo (Giuliani Fonrouge, Carlos-Navarrine, Susana, Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009, pág. 291; esta Sala in re: "Athuel Electrónica SA", op. cit.).

Ahora bien, en relación con ello, tal como fue reseñado en el considerando primero, el Tribunal Fiscal de la Nación, al confirmar la determinación de oficio practicada por la autoridad fiscal, concluyó que la omisión del impuesto había quedado acreditada y, toda vez que no verificaba en autos un supuesto de error excusable, que permitiera desvirtuar la atribución subjetiva del ilícito, señaló que debía confirmarse la multa por omisión.

En este sentido, de acuerdo con los argumentos desarrollados en el considerando que antecede, la omisión del tributo ha quedado verificada en autos, en tanto se confirma la determinación de oficio practicada por el Fisco. Por su parte, ante esta Alzada, el actor tampoco invocó -ni acreditó- la configuración de un error excusable a fin de obtener la eximición de la multa. En consecuencia, las conclusiones realizadas por el tribunal a quo, respecto de los extremos de hecho y prueba, persisten incólumes ya que aquellas no fueron efectivamente atacadas por el actor (arg. art. 86 inc. b) de la Ley Nº 11.683).

En cuanto al agravio de la demandada referido a la reducción de la multa, es dable recordar que el Tribunal Fiscal, con remisión al criterio sentado por ese tribunal en la causa “Madero María Silvina” (del 08/06/12), concluyó que debía graduarse aquella en el mínimo legal ya que el actor no poseía antecedentes sumariales, como así tampoco existía una concreta justificación que “amerite apartarse, bajo dicha circunstancia particular, de la razonable pauta de graduación que suministra aquella escala al establecer un mínimo y un máximo, de modo de dar al juzgador la posibilidad de sancionar con mayor monto de pena sólo aquellas situaciones en las que se verifiquen causas agravantes o se trate de infractores reincidentes, situación que, como se ha adelantado, no aparece configurada en el caso bajo análisis” (v. fs. 127 vta. y 128).

Ahora bien, al expresar agravios, la demandada alegó que la graduación original se encuentra debidamente fundada, debido a la “gran cantidad de irregularidades” detectadas, y que aquellas fueron debidamente expuestas y valoradas en la resolución administrativa impugnada.

En relación con este punto, es menester destacar que la Resolución Nº 168/08 (DV NRR1) -apelada en autos- se limitó a reseñar las formulaciones y el criterio expuesto en el dictamen jurídico y luego de reseñar jurisprudencia y doctrina relacionada con la cuestión en análisis concluyó que “la misma deberá [ser graduada] en el Setenta por Ciento (70%) del monto del Impuesto al Valor Agregado omitido por los Períodos Fiscales 12/2002 a 11/2003” (v. fs. 248 del Expediente Administrativo encabezado por la OI 247.068). Sin embargo, ni la resolución administrativa impugnada, ni el dictamen jurídico previo (al que ésta se remite), ofrecen mayores precisiones en torno a los agravantes considerados para graduar la multa en el 70% del importe del tributo omitido (v. fs. 238/252 y 228/236 respectivamente del referido expediente administrativo).

Más allá de remitirse a los argumentos vertidos en la resolución administrativa impugnada (los que conforme a lo antes expuesto no poseen pertinencia para fundar el monto de la multa), la demandada tampoco detalló ante esta Alzada a partir de qué elementos probatorios se justificaría la graduación de la multa en un porcentaje superior al mínimo legal establecido por el artículo 45 de la Ley Nº 11.683. En este sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación -tal como fue advertido anteriormente- consideró a partir de las constancias de la causa que tal temperamento no se justificaba, motivo por el cual redujo la cuantía al mínimo legal establecido en el 50% del tributo omitido. Sin perjuicio de reiterar que la valoración de los extremos de hecho y prueba compete -en principio- al tribunal de grado (arg. art. 86 inc. b) de la Ley Nº 11.683), cabe recordar que para que el ejercicio de las potestades de los restantes poderes del Estado se mantenga dentro de los límites de la garantía de la razonabilidad, aquellos deben satisfacer un fin público, responder a circunstancias justificantes, guardar proporcionalidad entre el medio empleado y el fin perseguido y carecer de iniquidad manifiesta (Fallos: 248:800; 243:449; 243:467, entre otros). En especial, la demandada no explicó concretamente qué circunstancias justifican la aplicación de una multa superior al mínimo legal en el caso concreto, de modo que -frente a las consideraciones vertidas por el tribunal de grado en este aspecto- los argumentos expuestos por el Fisco en su recurso no constituyen una crítica concreta y razonada de aquellos (arg. art 265 del CPCCN). Por esta razón, se debe declarar desierto el recurso de apelación deducido por la demandada (arg. art. 266 del CPCCN).

VI.- Que en virtud de las consideraciones que anteceden, corresponde rechazar el recurso de apelación deducido por el Sr.

ARRIEGUE, declarar desierto el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional (AFIP-DGI) y confirmar la resolución de fojas 125/128 en lo que ha sido materia de agravios. Asimismo, en cuanto a las costas del proceso corresponde confirmar la imposición de costas a la actora vencida e imponer también en esta Alzada las costas a dicha parte por aplicación del principio general de la derrota (art. 68 segundo párrafo del CPCCN).

ASÍ VOTO.-

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge Federico Alemany adhiere al voto que antecede.

En atención a lo expuesto, el Tribunal RESUELVE, **por unanimidad**, rechazar el recurso interpuesto por la parte actora y, **por mayoría**, declarar desierto el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional (AFIP-DGI) y, en consecuencia, confirmar la resolución de fs. 125/128 en lo que ha sido materia de agravios. Confirmar la imposición de costas a la actora vencida e imponer también en esta Alzada las costas a dicha parte por aplicación del principio general de la derrota (art. 68 segundo párrafo del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.-

Pablo Gallegos Fedriani
(en disidencia parcial)

Guillermo F. Treacy

Jorge Federico Alemany

Fecha de firma: 05/09/2014
Firmado por: GUILLERMO F. TREACY, JORGE FEDRICO ALEMANY, PABLO GALLEGOS FEDRIANI