///nos Aires, 04 de noviembre de 2014

Y VISTOS: CONSIDERANDO:

I. Tanto el síndico designado en la quiebra del contribuyente —cuya apelación y expresión de agravios obran a fs.256/260, replicados a fs. 326/333— como el Fisco Nacional —sustentando su recurso de apelación de fs. 265 en el memorial obrante a fs. 307/315, contestado a fs. 321/322— recurren el pronunciamiento de la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 253/255), por el que: 1) rechazó la excepción de nulidad interpuesta por la actora; 2) revocó la resolución apelada en cuanto determinó impuesto, intereses y multa con relación al ajuste tratado en los considerandos V y VI —IVA honorarios—, con costas; 3) confirmó las resoluciones apeladas en lo que respecta a los ajustes tratados en el considerando VII, en cuanto determina impuesto y liquida accesorios, con costas; 4) confirmó las multas aplicadas en los términos del art. 46 de la ley 11.683 correspondientes a los ajustes que se declaran procedentes según lo resuelto en el punto anterior, salvo en lo que hace a la graduación, la que se fija en el mínimo legal; con costas a la vencida, en la parte que se confirma y por su orden respecto de la parte que se reduce.

II. Para decidir de ese modo, y luego de rechazar las nulidades planteadas por el actor, el tribunal administrativo señaló que:

a) Con relación al ajuste efectuado por el organismo recaudador respecto del impuesto al valor agregado, el contribuyente —de profesión abogado—, con fecha posterior al 30 de noviembre de 1990 realizó prestaciones profesionales a personas que entablaron demandas ante la ANSES en reclamo de reajustes jubilatorios. Y que a partir del 1º de diciembre de 1990, la ley 23.871 generalizó el IVA y alcanzó a los honorarios profesionales.

En atención a lo dispuesto por el art. 5º inciso b) de la ley de IVA —en cuanto establece en el caso de los servicios que dan origen a las

Fecha de firma: 04/11/2014
Firmado por: DO PICO - GRECCO - FACIO, JUECES DE CAMARA

presentes actuaciones, que el hecho imponible se perfecciona en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio el que fuera anterior—, el Fisco Nacional consideró alcanzados por el gravamen a los honorarios percibidos en los períodos objeto de ajuste, todos ellos posteriores al 1 de diciembre de 1990.

Pero esa posición no se ajusta a derecho, toda vez que los honorarios percibidos corresponden a sentencias dictadas con anterioridad al 1º de diciembre de 1990, como lo reconoce el propio organismo fiscal. Así, las tareas normales tendientes a determinar el monto de las prestaciones que el fallo hubiese dispuesto, deben ponderarse y considerarse incluidas en las etapas del proceso que concluyen con la sentencia definitiva, participando del carácter de trabajos normales y complementarios de la última etapa del proceso, en tanto no constituyan o impliquen planteos incidentales que en ese carácter el arancel prevé remunerar.

Frente a ello, el órgano recaudador no probó la existencia de este último supuesto, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en relación al ajuste en cuestión, porque pretender alcanzar con el IVA a los servicios profesionales prestados con anterioridad al dictado de la ley 23.871 —aun cuando la retribución haya sido percibida con posterioridad— conduciría a una indebida retroactividad del tributo en violación del principio de legalidad consagrado en la Constitución Nacional, al aplicar una norma tributaria a hechos cumplidos con anterioridad a su vigencia.

Vale destacar que la Dra. Adorno, si bien llegó a la misma conclusión de la mayoría, sostuvo que en el peritaje contable de fs. 212/214 —no cuestionado por el Fisco Nacional— se exponen los importes mensuales facturados por el contribuyente —considerados como no gravados en el impuesto — y que fueron computados por el Fisco a los efectos del ajuste realizado en autos, para luego concluir ambos peritos que *“del registro examinado no surge que dicha facturación haya sido originada en servicios prestados con posterioridad al dictado de la sentencia y que la misma leve fecha posterior a la finalización del mes de noviembre de 1990”*.

Fecha de firma: 04/11/2014
Firmado por: DO PICO - GRECCO - FACIO, JUECES DE CAMARA

b) La impugnación del organismo recaudador relativa al crédito fiscal en el IVA por adquisición de bienes y prestaciones de servicios y la deducción de los respectivos importes a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, debía ser confirmada.

Por un lado, las registraciones contables del obligado —contenidas en el único elemento de juicio disponible, identificado "Libro IVA Débitos nº 2" sin rubricar— no se encontraban respaldadas por los comprobantes correspondientes. Además, el contador del contribuyente manifestó que, con relación a las prestaciones del IVA y ganancias, "arbitré algunos medios para que se abonara una cantidad razonable" (fs. 72, 2º cuerpo de los antecedentes administrativos).

Asimismo, la deducción de ciertos conceptos —artículos de bebé, Club del Vino, psicóloga, etc.— en el impuesto a las ganancias y el cómputo del crédito fiscal respectivo en el IVA resultaban improcedentes, al no encontrarse vinculados con las operaciones gravadas.

c) En lo que hace a las multas apeladas en proporción a los ajustes que se declaran procedentes, corresponde su confirmación en razón de haber quedado acreditado, en virtud de los argumentos expuestos al momento de tratar el fondo de la cuestión, el obrar engañoso requerido por la figura infraccional prevista en el artículo 46 de la ley 11.683 por parte del actor.

Sin embargo, y toda vez que no surgen de las resoluciones recurridas la existencia de antecedentes por parte de la recurrente, la sanción debía ser reducida al mínimo legal.

III. La parte actora considera desajustada a derecho la confirmación de las multas aplicadas, aun cuando se las reduzco al mínimo legal.

Sostiene que si no procedió en forma sustancial la determinación de oficio, menos aún podría prosperar la aplicación de la multa, por cuanto no se advierte la presencia del elemento subjetivo que resulta necesaria para la aplicación de dicha sanción, ni un perjuicio al erario sino que se trata de una bagatela.

Fecha de firma: 04/11/2014
Firmado por: DO PICO - GRECCO - FACIO, JUECES DE CAMARA

Agrega que el organismo fiscal aplicó las sanciones de modo arbitrario y que el tribunal a quo las confirmó desconociendo la inexistencia del elemento intencional, ya que el fallido no obró con culpa ni dolo. Y que la presunta constatación objetiva de una hipotética infracción no puede ser suficiente fundamento para la aplicación de pena alguna.

Por último, se queja de la imposición de las costas *"en algunos segmentos del fallo"*. Indica que el pronunciamiento apelado importó un sustancial triunfo para los intereses del fallido y una consiguiente derrota del Fisco Nacional quien debería cargar íntegramente con las costas, toda vez que sus determinaciones tributarias obligaron a su sindicatura a litigar.

IV. El Fisco Nacional se agravia de que el Tribunal Fiscal de la Nación haya revocado la resolución determinativa del IVA por los períodos fiscales 10/94 al 04/95, 07 al 12/95, 3 al 9/97 y el 11/97, por no resultar de una derivación razonada del derecho vigente, ni de las circunstancias ventiladas en la causa.

Expresa que el pronunciamiento apelado da relevancia a una norma de derecho común por sobre las previsiones de la ley tributaria, prescindiendo de la clara letra de la ley y de su necesaria implicancia, al considerar que toda actividad posterior a la sentencia se encuentra abarcada —en términos arancelarios— por la sentencia definitiva, como última etapa de la ley de honorarios de abogados y procuradores.

Indica que en materia de prestaciones de servicios, el principio general respecto del perfeccionamiento del hecho imponible surge del inc. b) del art. 5º de la ley del tributo, y que éste se da en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior.

Señala que respecto a los honorarios regulados judicialmente, la ley establece una excepción al principio general mencionado, al considerar que el hecho imponible se configura al momento de la percepción total

Fecha de firma: 04/11/2014
Firmado por: DO PICO - GRECCO - FACIO, JUECES DE CAMARA

o parcial del precio, o en el momento en que el prestador o locador haya emitido la factura, el que sea anterior (art. 5, inc. b), apartado 4).

Pone de relieve que en el caso de autos existe un punto de inflexión que se vincula a la gravabilidad misma de los honorarios profesionales, pues hasta el mes de noviembre de 1990 inclusive, el régimen del IVA consideraba exentas dichas manifestaciones de capacidad contributiva. Pero de las actuaciones administrativas surge la existencia de operaciones profesionales realizadas con posterioridad al 30 de noviembre de 1990 (por ejemplo, presentación de recursos de aclaratoria y de formulación de reservas, contestación de traslados, planteos de inconstitucionalidad, solicitud de actualización de haberes, prontos despachos, interposición de amparos por mora, de recursos extraordinarios, liquidaciones).

Concluye que los servicios profesionales finalizaron luego de la entrada en vigencia de la ley 23.871, a partir de la cual los honorarios profesionales están alcanzados por el IVA, más allá de que las sentencias en los procesos por los cuales se prestaron los servicios sean anteriores a la ley.

V. Por razones de orden metodológico, corresponde examinar en primer término los agravios del Fisco Nacional.

Para ello, cabe resaltar que el art. 3º de la ley de IVA, con la reforma introducida por la ley 23.871 (publicada en el Boletín Oficial del 31 de octubre de 1990) considera alcanzadas por el tributo las prestaciones de servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina (confr. apartado 20, punto f).

A su vez, en el art. 5º, inciso b), prevé la situación general de las locaciones de obras y servicios, y dispone que la exigibilidad del pago del impuesto resulta alternativamente de la finalización de la ejecución o prestación de los servicios, como también de la percepción de las remuneraciones respectivas, el que fuere anterior.

Fecha de firma: 04/11/2014
Firmado por: DO PICO - GRECCO - FACIO, JUECES DE CAMARA

Sin embargo, al prever la situación especial de los servicios prestados en las causas judiciales y teniendo en cuenta el tiempo que suele transcurrir entre la prestación de los servicios y su efectiva remuneración, el legislador adoptó una regla especial que impone que se considerará perfeccionado el hecho imponible con la percepción —total o parcial— del precio o en el momento en que el prestador o locador haya emitido factura, el que fuera anterior (art. 5º, inc. b), apartado 3).

Al respecto, este fuero ha interpretado que no cabe inferir de esa técnica legislativa el propósito de hacer abarcar por la reforma legal y, por consiguiente, por la tributación, aquellos servicios que fueron prestados —y hasta fijada su remuneración— con anterioridad a la reforma introducida por la ley 23.871, aun cuando el pago se haya hecho efectivo con posterioridad (confr. Sala III, causa *"Lo Iacono, Osvaldo c/ DGI"*, pronunciamiento del 20 de marzo de 1998; Sala IV, causa *"Muslera, Ana Inés (TF 14509-I) c/ DGI"*, pronunciamiento del 9 de noviembre de 1999 —la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró inadmisible el recurso extraordinario del Fisco Nacional mediante sentencia del 10 de octubre de 2000—; y Sala II, *"Bobrovsky, Sergio Carlos (TF 18098-I) c/ DGI"*, pronunciamiento del 24 de julio de 2008).

Por ello, conforme al régimen establecido a partir de la ley 23.871, sólo corresponde gravar con el IVA los honorarios del actor relativos a trabajos posteriores al 1º de diciembre de 1990.

Bajo tales pautas, debe tenerse especialmente en cuenta que del peritaje contable obrante a fs. 212/215 y sus anexos de fs. 201/211 —que fue no impugnada por la demandada—, los expertos ofrecidos por ambas partes concluyeron que del registro examinado no surge que la facturación del contribuyente haya sido originada en servicios prestados con posterioridad al dictado de las sentencias, las que, por su parte, fueron dictadas con anterioridad al mes de noviembre de 1990 (ver en especial, anexo A, fs. 201/206).

A tenor de ello, corresponde desestimar los agravios del Fisco Nacional y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en este aspecto.

Fecha de firma: 04/11/2014
Firmado por: DO PICO - GRECCO - FACIO, JUECES DE CAMARA

VI. En punto a los agravios dirigidos por la actora contra la decisión del tribunal de origen que confirmó las multas aplicadas en los términos del art. 46 de la ley 11.683 respecto de los ajustes que se declaró procedentes y que redujo al mínimo legal, cabe resaltar que el art. 46 de la ley 11.683 prevé que *“El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”*, y en el inciso c) del art. 47 de esa misma ley se presume que —salvo prueba en contrario— existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, entre otros supuestos, *“si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso*”.

A la luz de ese marco normativo, esta sala ha concluido que frente a la infracción tributaria se produce una inversión de la carga de la prueba y es el imputado quien debe probar la falta del elemento subjetivo, ya que —como la ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reiterados pronunciamientos— la infracción comprobada lleva implícita la intención de defraudar debiendo el contribuyente probar su inocencia (Fallos: 206:508), toda vez que si hubiere incurrido en un error de hecho o de derecho éste es causal de absolución si fuera excusable (causas *“Cochería Tacuarí de Campos y Cía. SCA (TF 28702-I)”*, *“Parruquiere SA c/ EN- AFIP- resol. 277/06 s/ dirección general impositiva”*, *“Mapri Distribuidora SRL (TF 31476-I) c/ DGI”* y *“FB Sema SRL c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”*, pronunciamientos del 15 de septiembre de 2011, 24 de mayo de 2012, 7 de marzo de 2013 y 17 de junio de 2014, respectivamente).

VII. Que, en el caso, el actor no exhibió elementos idóneos para desvirtuar la conclusión propiciada por el Fisco, por lo que cabe confirmar la sentencia recurrida también en este punto.

Fecha de firma: 04/11/2014
Firmado por: DO PICO - GRECCO - FACIO, JUECES DE CAMARA

Nótese que en punto al IVA, el contribuyente consignó créditos fiscales improcedentes derivados de comprobantes de compras y gastos —correspondientes a los períodos fiscales 1 a 12 de 1995 y 1 a 12 de 1997— que no resultan vinculados con las operaciones gravadas que efectuó, según lo prescripto en el art. 12 de la ley del impuesto, a saber: alojamiento, bebidas, celular y teléfono, cochera y combustible, gastos de comida y supermercado, artículos del hogar, música, psicóloga, reparación de auto, suscripciones al Club del Vino (ver fs. 39/45, cuerpo IVA).

Además, se estableció con respecto al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1995, que el contribuyente era integrante de sociedad de hecho Bobrovsky & Iezzi Consultores y que por dicha entidad se dedujeron gastos en exceso por un total de $91.174,78, en razón de no contar con los comprobantes respaldatorios correspondientes, toda vez que presentó a la inspección documentación que respalda sólo la suma de $52.944,22, en lugar de la suma de $144.119 consignada por el actor en su declaración jurada. Por otro lado, el responsable dedujo en concepto de gastos la suma de $553.953; pero la fiscalización pudo establecer que de los comprobantes de gastos exhibidos surge la improcedencia de la deducción de erogaciones por la suma de $192.974,67, en razón de que ellas no resultan admitidas con arreglo al art. 23 inc. a) —hasta el monto allí consignado— 80, 88 incs. a), f), g), l) e y) de la ley del gravamen (confr. anexos 1, 3, 5, 6, 7 y 8, obrantes a fs. 49, 51, 53/58, 59/64, 65/68 y 69/72, respectivamente, del cuerpo ganancias).

Asimismo, en el período 1996 de dicho impuesto declaró un quebranto por la suma de $60.280,46 que no fue acreditado con los comprobantes correspondientes, como así también derogaciones no admitidas por la suma de $59.551,53 (anexos 4, 9, 10, 11 y 12, fs. 52 y 73/84 de dichas actuaciones administrativas).

De lo expuesto debe advertirse que la situación prevista en el referido art. 46 es justamente la que se presenta en autos, ya que tanto los créditos fiscales que imputó el contribuyente en su declaración de IVA, como las

Fecha de firma: 04/11/2014
Firmado por: DO PICO - GRECCO - FACIO, JUECES DE CAMARA

deducciones que aquél efectuó, se encuentran vedadas por la norma aplicable a los impuestos en trato, a más de no contar con los comprobantes respaldatorios.

VIII. Por último, y en lo que atañe a los agravios dirigidos por la actora contra la imposición de costas a su cargo *"en algunos segmentos del fallo"*, cabe recordar que el principio general es que aquéllas se imponen al vencido, puesto que el fundamento de la institución radica en el hecho objetivo de la derrota, criterio que es receptado por los artículos 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y 184 de la ley 11.683. Si bien es cierto que este principio admite excepciones, su apartamiento debe fundarse en circunstancias objetivas que permitan apartarse de la regla general, puesto que en caso contrario se desnaturalizaría el fundamento objetivo del vencimiento para la condena en costas, convirtiendo así la excepción en regla, lo que no es admisible (esta sala, causa *"Lucini, Benito Jaime c/ Dirección General Impositiva"*, pronunciamiento del 5 de junio de 2014).

Teniendo en cuenta ello, la decisión del tribunal *a quo* respecto de las costas debe ser mantenida. Nótese que a la luz de los contundentes fundamentos ofrecidos en la sentencia de fs. 253/255, no concurren en el caso méritos suficientes para eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, por lo que la imposición de costas dispuesta resulta ajustada a derecho.

Por lo demás, ha de señalarse que el tribunal de origen separó las pretensiones en litigio y sólo condenó en costas a la actora en los casos en que confirmó las resoluciones apeladas (ver puntos 1 y 2 de la parte resolutiva), mientras que cuando revocó la resolución determinativa sobre "IVA honorarios" (punto 2) cargó con las costas al Fisco Nacional. Asimismo, cuando examinó las multas aplicadas, impuso las costas a la actora sólo en la parte en que se confirmó y las distribuyó por su orden, respecto de la parte en que las redujo al mínimo legal.

Fecha de firma: 04/11/2014
Firmado por: DO PICO - GRECCO - FACIO, JUECES DE CAMARA

Por lo expuesto, el tribunal **RESUELVE:** rechazar los agravios ofrecidos por ambas partes y, en su consecuencia, confirmar el pronunciamiento recurrido. Las costas de esta instancia se distribuyen en el orden causado, atento el resultado alcanzado (art. 68, segunda parte, del C.P.C.C.N.).

Se hace constar que el Dr. Carlos Manuel Grecco suscribe la presente en los términos de la Acordada n° 16/11 de esta cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Fecha de firma: 04/11/2014
Firmado por: DO PICO - GRECCO - FACIO, JUECES DE CAMARA