Expte. N° 27488/2023.-

///nos Aires, 20 de septiembre de 2024.- JMVC

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Jean Express S.R.L. (TF 21144-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, y

CONSIDERANDO:

I.- Que con fecha 24/10/2019 y aclaratoria de fecha 27/11/2019, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió, por mayoría y en cuanto aquí importa, reencuadrar la multa aplicada respecto de las operaciones celebradas con el proveedor Tutti, Nelson Reinaldo en las previsiones art. 45 de la L.P.T., manteniendo la reducción contemplada en el art. 49 de la misma ley y distribuir las costas en proporción a los respectivos vencimientos -cfr. art. 184, último párrafo, de la L.P.T.- (ver fs. 66/74 y fs. 79 de documento digitalizado).

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo -tras reseñar los antecedentes de la causa y confirmar la multa apelada en cuanto refiere a la porción de ajuste que derivó de las operaciones pretendidamente concretadas con los proveedores Sines Mafi S.R.L. y Blue Pacific S.A., con costas- resolvió de modo distinto respecto de la multa que se vincula con la porción de ajuste derivada de las operaciones atribuidas al proveedor Tutti, Nelson Reinaldo.

Al respecto, advirtió que las observaciones del Fisco Nacional no trascienden la esfera de circunstanciales incumplimientos u otras situaciones relativas a la conducta fiscal del proveedor -aunque reconoce que éste presentó declaraciones juradas del I.V.A. incluyendo los débitos fiscales generados por las operaciones con la encartada, como así también registra presentaciones durante los años 2007 y 2008 relativas a la nómina salarial con una cantidad de empleados que varía de 5 a 17-, sin que se precisara la verificación de otros indicios concretos que, por ejemplo, dieran cuenta razonablemente de que este proveedor carecía de capacidad operativa.

Agregó que, bajo tales premisas -que llevan a la conclusión de que no cabe considerar que se está ante un supuesto de facturas apócrifas, más allá de la admisión de la pretensión material fiscal por parte de la sumariada- no corresponde considerar debidamente activada en este caso la presunción que si resultó hábil para justificar la imputación dolosa en los dos supuestos analizados previamente.

En conclusión, señaló que ante la falta de argumentación suficiente por parte del Fisco Nacional que permita conjugar los hechos constatados con las

razones que lo llevaran a la presunción de la Intención defraudatoria y que efectivamente ha existido impuesto omitido -más no así situación comprobada que permita tener por configurado un error excusable- corresponde reencuadrar la multa impuesta a la apelante en el tipo culposo del art. 45 de la ley de rito, manteniendo la reducción aplicada con arreglo a las previsiones del art. 49 del mismo cuerpo normativo.

III.- Que, contra lo así decidido, el Fisco Nacional interpuso apelación (ver fs. 80 del documento digitalizado) y presentó la fundamentación de la apelación en forma tempestiva (ver fs. 90/102 del documento digitalizado).

La parte actora no contestó el traslado oportunamente conferido respecto de la apelación de la contraria (ver fs. 106 del documento digitalizado).

IV.- Que, el Fisco Nacional en su memorial -tras reseñar los antecedentes del caso, lo resuelto por el Tribunal *a quo* y enfatizar que considera arbitraria la decisión, indicó que el único punto que apela -por resultar contrario a los intereses del Fisco- es el reencuadre de la multa aplicada respecto de las operaciones celebradas con el proveedor Nelson Reinaldo Tutti en las previsiones del art. 45 de la L.P.T., manteniendo la reducción contemplada en el art. 49 del mismo cuerpo normativo y la distribución de las costas según los respectivos vencimientos.

Al respecto, destacó que el artículo 45 de la L.P.T. es claro en cuanto a la omisión de impuesto que sanciona; se refiere a aquella en la que se produce la omisión por medio de la presentación de DD.JJ. inexactas, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La norma citada en primer término, se refiere a la omisión por medio de la presentación de DD.JJ. engañosa u ocultación maliciosa.

De este modo, señaló, el pronunciamiento para resolver como lo hizo valoró la conducta de la responsable frente a los ajustes practicados por el organismo recaudador reputándola respecto a dos de ellos como dolosa y como culposa frente al restante. De ese modo, fraccionó las penas a aplicar por las infracciones cometidas a partir de tales ajustes, y no a partir de las declaraciones juradas rectificativas que reflejaron las diferencias de impuesto surgidas de los mismos (citó jurisprudencia y doctrina que consideró favorable a su tesitura).

Luego manifestó que una vez analizada la naturaleza de los ajustes de cada período mensual en el Impuesto al Valor Agregado, conforme los antecedentes de la causa, surge que en el mes de enero del 2008 se realizaron ajustes a operaciones con un solo proveedor -Nelson Reinaldo Tutti-, por lo que en dicho caso, el ajuste daría lugar exclusivamente a una infracción culposa; esto es, al no haber otros proveedores involucrados en el mismo, lo que llevaría y solo por dicho periodo fiscal -Enero de 2008- a desistir de la apelación al respecto (acompañó autorización al respecto).

Agregó que, por lo expuesto, es objeto de la apelación lo resuelto respecto al reencuadre de la multa aplicada en la Resolución bajo examen como así también sobre la imposición de costas, con excepción del periodo fiscal enero de 2008.

Acto seguido reiteró que según su criterio, el Tribunal apelado excedió el marco de libre ponderación y sana critica que lo asiste en ejercicio de sus facultades e incurrió en un grave apartamiento de la ley del tributo y de la doctrina y jurisprudencia imperante, lo que irroga a su parte un irreparable gravamen, configurándose una decisión arbitraria.

Concluyó sosteniendo que la interpretación dada por el sentenciante desatiende los hechos y manifestaciones vertidos en la causa, atentando asimismo contra la teleología del régimen vigente, lo cual permite concluir que el decisorio impartido debe ser descalificado en cuanto fue dictado prescindiendo del respeto a la normativa legal aplicable.

Respecto de las costas, corresponde resaltar que, siendo su imposición accesorio de la cuestión traída a debate, cuya solución brindada por el Tribunal no se consiente, indicó que tampoco comparte la imposición de costas al Fisco, aspecto del pronunciamiento que solicita asimismo sea revisado por esta Cámara, dejándola también sin efecto por infundada, a tenor de lo expresado anteriormente.

V.- Que, con carácter previo al tratamiento de las cuestiones planteadas, corresponde señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, “Luis A. Ducret y Cia. S.A. c/D.G.I. s/R.D.O.E.”, Expte. Nº 11.354/2017, del 18/12/2018, entre muchos otros).

VI.- Que, sentado lo anterior, cabe recordar que en autos se discute la regularidad de la Resolución DIRPM/817/13, dictada por la División Jurídica de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P. -D.G.I., en fecha 9/12/2014, mediante la cual se aplicó una multa en el Impuesto al Valor Agregado -I.V.A.- correspondiente a los periodos fiscales 05/07 a 08/07 Y 12/07 a 02/08, por un importe total de $ 113.591, aplicando para ello los artículos 46, 47, inc. b) y 49 de la ley 11.683 -texto ordenado en 1998 y modif.- (ver fs. 2/7 del documento digitalizado).

La sanción aplicada tuvo sustento en la presentación de declaraciones juradas originales del Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales 05/07 a 08/07 y 12/07 a 02/08, consignando montos de impuestos inferiores a los reales, como consecuencia de haber constatado en el acto de contralor, impugnación de créditos fiscales correspondientes a operaciones efectuadas con proveedores apócrifos o dubitados. La contribuyente presentó declaraciones juradas rectificativas.

VII.- Que, de inicio debe recordarse que para que resulte aplicable la solución normativa prevista en el art. 86, inc. b) de la L.P.T., la sentencia del Tribunal Fiscal debe presentarse como una *sentencia arbitraria*.

Al respecto, debe señalarse que la primera formulación de la noción de sentencia arbitraria data del año 1909 y fue efectuada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al fallar la causa: “Rey vs. Rocha”, registrada en *Fallos*: 112:384.

En dicha oportunidad, el Alto Tribunal sostuvo que sentencia arbitraria es aquella desprovista de todo apoyo legal y fundada tan sólo en la voluntad de los jueces y no lo es, en cambio, cuando concurra simplemente una interpretación errónea de las leyes a juicio de los litigantes. De allí que resulte trascendente remarcar la distinción entre arbitrariedad, por un lado y el mero error en la interpretación de las leyes o en la apreciación de la prueba por el otro.

Sobre el punto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquella que caracteriza que debe entenderse por arbitrariedad: “[s]ólo cuando se resuelve contra, o con prescindencia, de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en el” (cfr. *Fallos*: 207:72, *in re*, “Carlozzi c/Tornese Ballesteros”, del 14/02/1947 y doctrina concordante posterior, doctrina aplicada por esta Sala en reiteradas oportunidades, por ejemplo, sentencia en autos: “Quilsa Com Ar S.H. (T.F. 28283-I) c/D.G.I.”, Expte. Nº 6647/2021, del 26/04/2022, entre muchos otros).

A lo expuesto, debe agregarse que la tacha de arbitrariedad no procede por meras discrepancias acerca de la apreciación de prueba producida o de la inteligencia atribuida a preceptos de derecho, así se estimen esas discrepancias legítimas o fundadas. Esta tacha no tiene por objeto la corrección de sentencias equivocadas o que se estimen como tales, sino que atiende solo a supuestos de omisiones de gravedad extrema en que, a causa de ellas, los pronunciamientos quedan descalificados como actos jurisdiccionales (cfr. *Fallos*: 244:384, citado por Carrió, Genaro R., Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria, Bs. As., Abeledo Perrot, 1967, p. 29).

En este orden de ideas, se observa que la resolución del Tribunal *a quo* dista de poder ser considerada arbitraria; a lo que cabe agregar que la pretendida tacha del recurrente, no supera el umbral de la mera discrepancia en cuanto a la inteligencia

otorgada a cuestiones vinculadas con la valoración que de la prueba producida en sede de la inspección (perfil del proveedor Tutti), efectuó el Tribunal *a quo.*

El apelante no ha logrado demostrar que la sentencia del Tribunal apelado adolezca de la pregonada arbitrariedad, que la torne revisable por esta Cámara en los términos de lo dispuesto en el art. 86, inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.); norma a cuyo respecto cabe recordar que, en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, prevé una limitación en razón de la cual corresponde estar a lo decidido por el T.F.N., salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta en la valoración de dichos aspectos (cfr. Sala I, en la causa: “Establecimientos Don Esteban S.A. c/D.G.I.”, del 12/05/2015; esta Sala, in re, “Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.”, Expte. Nº 23.132/2016, del 7/06/2016 y sus citas; Sala III, en autos: “Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.”, del 12/05/2015; Sala IV, causa: “Valle Escondido c/D.G.I.”, del 17/05/2016 y Sala V, in re, “Sullair Argentina S.A. c/D.G.I.”, del 21/03/2011, entre muchos otros).

Sobre el punto, el criterio jurisprudencial imperante en esta Excma. Cámara de Apelaciones puede sistematizarse en los siguientes aspectos fundamentales: 1) se trata de un recurso como principio limitado, en la medida en que no habilita al Tribunal de Alzada a revisar la materia fáctica y probatoria, debiendo tenerse por ciertas las conclusiones del T.F.N. sobre esta materia;

2) tal principio tiene como excepción, el supuesto de que las conclusiones del T.F.N. sobre las cuestiones fácticas presentan deficiencias serias, las que sólo tienen lugar cuando exista arbitrariedad, irrazonabilidad o ilegalidad en las conclusiones del T.F.N. sobre estas cuestiones; y,

3) no se verifican dichos supuestos, cuando el recurso ante la Cámara manifiesta solamente una discrepancia respecto de la selección y valoración de prueba por el T.F.N. La circunstancia de que el Tribunal a quo haya dado preferencia a determinada prueba no configura, per se, un supuesto de arbitrariedad.

Lo apuntado precedentemente es relevante, puesto que el recurrente se limitó a discrepar exclusivamente la valoración que sobre los hechos y las pruebas ha efectuado el T.F.N.

VIII.- Que, asimismo, debe agregarse que -en rigor- las manifestaciones vertidas en el memorial no se ajustaron estrictamente a lo establecido en el art. 265 del C.P.C.C.N., norma que resulta de aplicación al caso en atención a lo dispuesto por el art. 91 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Esto es así, pues frente a lo decidido en la instancia anterior la recurrente se limitó a manifestar una posición distinta a la propugnada por el T.F.N. sin desarrollar ni explicitar -con argumentos críticos y convincentes- cuál habría sido el error en que habría incurrido el Tribunal *a quo* al valorar los antecedentes de la cuestión litigiosa.

La circunstancia antes mencionada acota los alcances de la atribución revisora de esta Sala pues, cuando en el recurso se vuelca un discurso subjetivo, que se limita a exponer una postura diversa sin fundamentar acabadamente la discrepancia, traduce un cuestionamiento formal e insuficiente del pronunciamiento recurrido, dejando incólumes argumentos decisivos en los que hace pie la sentencia apelada, impidiendo de ese modo su revocación (cfr. C.S.J.N. *Fallos:* 333:1657, y Expte. A. 1003. XLIV “Alfacar S.A. s/concurso preventivo”, sentencia del 13/12/2011; ver, asimismo, con otra formulación, *Fallos*: 328:645, entre otros).

El defecto apuntado merece reproche, si se tiene presente que esta Cámara ha preconizado reiteradamente que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta y razonada del pronunciamiento apelado. Tal exigencia no se sustituye con una mera discrepancia con el criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas. De ahí que se haya podido sostener que el respectivo memorial constituye un acto de petición, destinado específicamente a desvirtuar la sentencia recurrida, con el fin de obtener su revocación o modificación por el Tribunal revisor.

A su vez, la exigencia concerniente a la crítica concreta se refiere a la precisión que implica señalar específicamente el agravio vertido, mientras que el requerimiento de que aquella sea razonada, alude a los fundamentos, bases y sustanciaciones del recurso, el cual debe demostrar en qué reside el desacierto del razonamiento contenido en la sentencia que se impugna (cfr., Fenochietto, Carlos Eduardo - Arazi, Roland, *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, comentado y concordado*, T.1, Astrea, Bs.As., 1983, pp. 834/837 y esta Sala, *in re,* “Falk, Gerardo F.J. c/E.N.”, Expte. Nº 1291/05, del 13/03/2012, entre otros).

Por cierto, se ha sostenido reiteradamente que la operación de criticar es muy distinta a la de disentir. En efecto, la crítica debe significar un ataque directo y pertinente a la fundamentación del fallo, con miras a demostrar los errores jurídicos y fácticos que éste pudiere contener. Por el contrario, disentir implica meramente exponer que no se está de acuerdo con la sentencia, según ha tenido oportunidad de indicar esta Sala, tanto en su anterior integración, *in re,* "Contreras, Hugo S. c/J.E.M.G.E.”, sentencia del 29/03/2011 y sus citas, como en la actual, en autos: “Oro, Guillermo Alberto y otros c/E.N. -D.I.E.”, del 14/02/2012, entre otros.


#37987403#426739259#20240920065343706

A la luz de estos principios, pesaba sobre el recurrente la carga de demostrar el error en el que habría incurrido el T.F.N., no pudiendo considerarse razonablemente que haya formulado una crítica seria de la resolución recurrida ante este Tribunal por cuanto, al proceder como se mencionó anteriormente, no se hizo debido cargo de los fundamentos dados por el pronunciamiento apelado, lo cual importa un defecto de fundamentación insalvable (cfr., en igual sentido, esta Sala, *in re,* "Ramón S.R.L. c/D.G.I.", Expte. Nº 28.367/2019, sentencia del 5/03/2020).

IX.- Que sentado lo anterior -que comprende la pauta interpretativa para este tipo de situaciones-, corresponde recordar que el pronunciamiento recurrido efectuó una serie de consideraciones con relación al proveedor observado por el Fisco Nacional Nelson Reinaldo Tutti.

Al respecto, se tuvo en consideración lo que surge del informe final de inspección; esto es: i) que presentó sus DD.JJ. en cero hasta el mes de octubre de 2007 y las posteriores presentan débitos y créditos fiscales cuya relación se mantiene cercana a 1; ii) asimismo, se señaló que las operaciones celebradas con la actora se encuentran incluidas en sus declaraciones juradas; iii) durante los años 2007 y 2008 contaba con una nómina de empleados que variaba entre cinco y diecisiete; iv) no se han precisado otros indicios ciertos que permitan concluir que este proveedor carecía de capacidad operativa; v) el personal fiscalizador señaló que no se encontraba registrado en la Base de Facturas Apócrifas en los períodos fiscales involucrados; vi) presentó declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias hasta el año 2008 y de I.V.A. hasta junio de 2009, habiendo presentado documentación respaldatoria de la operación a la inspección, entre otros aspectos; los cuales fueron calificados por el T.F.N. como *"observaciones que no trascienden la esfera de circunstanciales incumplimientos"*.

Con base en estos aspectos, el Tribunal de instancia anterior consideró que la pretensión dolosa del Fisco Nacional no se encuentra acreditada respecto de este proveedor (lo que llevó a la conclusión del voto minoritario de decidir la revocación de la sanción).

Sin embargo, el voto mayoritario entendió que efectivamente ha existido impuesto omitido y, al no haberse comprobado una situación que permita tener por configurado el error excusable, corresponde reencuadrar la multa en el tipo culposo del art. 45 de la L.P.T., manteniendo la reducción dispuesta originariamente en los términos del art. 49 del mismo cuerpo legal.

Sobre estos aspectos, la recurrente no desarrolló una línea argumental sólida, crítica y convincente que permita a esta Tribunal variar la decisión respecto del criterio discernido oportunamente por el T.F.N.; máxime si se tiene en cuenta la vigencia irrestricta de la normativa que ha sido enunciada en los considerandos anteriores.

Tales circunstancias sellan definitivamente la suerte del recurso, no siendo del caso la emisión de consideraciones adicionales.

Por lo demás, la mención a precedentes jurisprudenciales de otras Salas del Tribunal Fiscal de la Nación o a un dictamen de la propia demandada, no resultan vinculantes para este Tribunal.

En efecto, aunque resulte de toda evidencia, no está de más recordar que esta Cámara se erige como la alzada del T.F.N., por manera que -sin desconocer el mérito jurídico de sus pronunciamientos- sus decisiones al ser revisables por ante esta instancia, difícilmente pueda predicarse a su respecto algún tipo de vinculatoriedad.

De modo similar cabe pronunciarse respecto del dictamen jurídico citado en el memorial bajo examen. Mas aún en ese caso, dado que dichas opiniones están destinadas a ilustrar al funcionario con competencia decisoria en una materia determinada, pero siempre en el ámbito interno de la administración fiscal; en particular en el caso, donde no resulta ni siquiera vinculante para el órgano decisor (cfr. en sentido concordante y con fundamentos que se dan por reproducidos, esta Sala, *in re*, “Coltec Ciudadela S.A. (TF 25998-I) c/Dirección General Impositiva s/R.D.O.E.”, Expte. N° 40.439/2012 y sus citas, sentencia del 29/11/2012, entre otros).

En conclusión, no cabe otorgar al recurso bajo examen el carácter de crítica concreta y razonada que permita modificar la decisión adoptada en la instancia anterior, debiendo confirmársela.

X.- Que, con relación a los agravios respecto a las costas de la instancia anterior, cabe señalar que en consideración a la forma en que se decide la cuestión planteada, corresponde su confirmación y en cuanto a las costas de esta instancia, corresponde que sean impuestas a la demandada que resultó vencida; ello así, por estricta aplicación del principio objetivo de la derrota, del cual no se observan motivos valederos para aparatarse (cfr. art. 68, 1° parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1°) tener al Fisco Nacional por desistido de la apelación respecto al período fiscal enero de 2008, conforme con la autorización oportunamente acompañada a la causa (ver fs. 211/vta. del expte. soporte papel); 2°) desestimar la apelación de la demandada y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto fue materia de recurso y 3°) las costas de esta instancia se imponen a la demandada vencida (cfr.

art. 68, 1ra. parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 20/09/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37987403#426739259#20240920065343706