Expte. nº 41.577/2023

///nos Aires, 27 de marzo de 2024.- PAF

**Y VISTOS,** estos autos caratulados: “Las Cortes S.R.L. (TF 83558104-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo” y,

**CONSIDERANDO:**

**I.-** Que mediante sentencia del 06/06/2023, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar la Resolución n° 76/2022, con costas.

Asimismo, reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional los cuales se encuentran a cargo de la actora vencida (cfr. fojas 3720/3727).

**I.1.-** Para decidir del modo indicado, la Vocal instructora recordó que la firma Las Cortes S.R.L. interpuso recurso de apelación contra la Resolución n° 76/2022 del 26/05/2022 -dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la demandada en el marco del expediente administrativo- mediante la cual se determinó de oficio el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 08/2018 a 02/2019 con más intereses resarcitorios e impuso una multa equivalente a tres (3) veces el monto del gravamen evadido con sustento en lo dispuesto por los artículos 46 y 47 inc. a), b) y c) de la ley 11.683.

Expuso que el ajuste en cuestión, tuvo su origen en la impugnación de las operaciones comerciales realizadas por la contribuyente con el proveedor APEX S.R.L. tras considerar que este último no poseía elementos que avalen la trazabilidad de las operaciones informadas por la recurrente, ni que prueben la veracidad de las mismas, determinando así una diferencia a ingresar en concepto de I.V.A.

Con posterioridad, recordó los argumentos en los que la parte actora basó su solicitud de revocación de la resolución impugnada, a cuya reseña corresponde remitirse en razón de brevedad.

Luego de haber replicado la demandada el recurso en traslado, el Tribunal *a quo* abrió la causa a prueba, haciéndose lugar, parcialmente, a la pericial informativa ofrecida por la parte actora (cfr. fojas 3301), cuyos resultados obran a fs. 3311/3680 del DEOX digital remitido por el TFN e incorporado el 06/10/2023 a la causa.

**I.2.-** Así, la Vocal instructora recordó que de las actuaciones surge que la actividad principal declarada por la firma recurrente es la construcción, reforma y reparación de edificios residenciales y que alquila maquinaria y equipos a terceros para la ejecución de las obras, siendo su objeto social a) constructora, b) prestación de servicios de mantenimiento, conservación y/o refacción de predios y edificios en general, c) consultora y d) importación y exportación de bienes (fs. 341

a 345 del Cpo. II ant. IVA, IF-2022-110329474-APN.DTD#TFN- NO-2022-01703037-AFIP-DVRSAL#SDGOPII).

Destacó que la actora manifestó que para poder llevar a cabo la obra denominada “Reordenamiento Urbano del Área Centro Ciudad de Salta – Etapa II–Corredor Canal España” contrató a la firma APEX S.R.L con el fin de alquilarle dos minicargadoras y un camión, haciendo notar que las operaciones fueron canceladas con cheques y que se les practicaron las retenciones correspondientes al Impuesto a las Ganancias y del Impuesto a las Actividades Económicas (retención DGR).

Añadió que, por tratarse la actora de una empresa que se desempeñaba en el rubro de la construcción, se encontraba inscripta ante el Registro de Contratistas de Obra Pública de la Provincia de Salta y que participó en licitaciones de obras públicas de la Municipalidad de Salta (Fs. 627/633 y 635/653 cpo. IV ant. IVA).

Resaltó que el Fisco Nacional no objetó la efectiva realización de las obras referidas, sino que entendió que las prestaciones que figuran facturadas por APEX S.R.L. no fueron realizadas por dicha firma, calificando a los comprobantes emitidos por ésta como apócrifos y, en consecuencia, impugnó el crédito fiscal.

**I.3.-** Según expuso el Tribunal Jurisdiccional Administrativo, de las actuaciones administrativas surge que la mayor parte de la facturación de APEX S.R.L., y que generó el crédito fiscal, se produjo bajo el concepto de “servicio de gestión de cobranzas”, actividad que no pudo ser demostrada en tanto sólo aportaron contratos simples de la contratación de los servicios, es decir sin certificación alguna, y los créditos fiscales correspondientes a esas operaciones provienen en su totalidad de proveedores incluidos en la base Apoc de Contribuyentes no confiables y señaló que los inspectores actuantes remarcaron que de la auditoría realizada a dicha firma, surge que en el año 2015 registró el 93% de compras realizadas a proveedores apócrifos, en el año 2016 el 80,13% y en el 2017 el 100%.

Como corolario de los datos relevados, los inspectores en cuestión concluyeron que el proveedor indicado no posee capacidad operativa para la prestación de servicios, además de señalar que no pudo comprobarse que efectivamente desarrollara la actividad declarada.

En cuanto a los conceptos facturados por la firma actora –alquiler de maquinaria y equipos, viajes de camión, alquiler de camión volcador, entre otros- y atento a la consulta de la base de datos de la demandada, se observó que el proveedor cuestionado no era titular de bienes registrables, además de mencionar que no aportó detalle del equipamiento, ni se identificaron los rodados alquilados,

como tampoco aportó contratos perfeccionados por los alquileres descriptos, contratos de pólizas de seguro, el transporte que trasladó los rodados y/o maquinarias hasta el lugar de su utilización, ni documentación alguna que permita la identificación de los camiones ni equipos contratados. Tampoco precisó una fecha cierta de la prestación de los servicios, sino que se limitó a detallar en la Orden de Pago anexa la leyenda “Área Centro”.

Sobre el punto, remarcó el T.F.N. que la firma actora manifestó que acordó la prestación de los servicios con el Sr. Adrián Martuccio, pero al responder éste un requerimiento fiscal dijo conocer al dueño de APEX S.R.L. pero no que colaboraba con el desarrollo comercial de la misma; a lo que añadió que tampoco se condecía lo expresado por la actora en cuanto señaló que las personas encargadas de realizar las tareas facturadas por APEX S.R.L. que fueron los Sres. Aldo Leonardo Pérez y Marcelo Ernesto Ruíz, puesto que de las consultas a las bases de datos de A.F.I.P. no surgía que las personas mencionadas tengan relación con el proveedor señalado. En particular, en el caso del Sr. Pérez fue informado por el empleador SIMA S.R.L. en el período 01/2018 y luego por Las Cortes S.R.L. en el período 12/2016, y, en el caso del Sr. Ruiz, el mismo fue informado como empleado desde el 01/2018 al 07/2018 por el contribuyente Helpa S.A. –Acciona S.R.L. U.T.E (fs. 437/438/463 del Cpo. I.V.A.).

Por otra parte, el Tribunal *a quo* resaltó que en el acto administrativo apelado se hizo notar que si bien la firma actora aportó fotos –sin certificación alguna- donde se visualiza una minicargadora ésta carece de identificación registral que permita relacionarla a APEX S.R.L., haciendo notar que existe una normativa específica sobre la obligación de que lleve tal identificación, además de señalarse que la referida carece de inscripción registral y, por lo tanto, no resulta posible vincularla con el proveedor indicado al haber incumplido éste con la Disposición 948/97 de la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios que establece a partir del 1/12/97 la inscripción obligatoria de la maquinaria nueva.

Además, se hizo mención que ni en la contestación a los requerimientos, ni en las facturas recibidas del proveedor cuestionado se mencionó el alquiler de minicargadoras, refiriéndose genéricamente a “maquinarias” o “equipos”, sin que ello acredite fehacientemente a qué se hace referencia puntual como así tampoco la titularidad de ellos ni la permanencia en los períodos verificados. Y destacó que las facturas aportadas por la empresa American Vial, donde consta la venta de dos minicargadoras y otros equipos al proveedor cuestionado y el testimonio del socio gerente de la firma quien menciona a la minicargadora, no resultan

suficientes para demostrar que efectivamente que en el alquiler haya intervenido la proveedora cuestionada como aduce la actora.

**I.4.-** En relación al vehículo Hyundai H100 dominio HKH122, destacó el Tribunal *a quo* que el Fisco remarcó que en la documentación registral acompañada en la instancia administrativa se describe al mismo como “pick up” con capacidad de carga de 2,6 toneladas, mientras que en la fotografía acompañada como prueba no se visualiza una camioneta con tales características en tanto se trata de un camión sin que pueda identificarse el dominio.

Por otro lado respecto de la titularidad del mismo por parte de APEX S.R.L., indicó que la demandada entendió que del título de propiedad de dicho rodado surge el alta y baja del mismo día 21/11/2019, en tanto si bien habría una denuncia de venta de la firma Air Total S.R.L. al mencionado proveedor, éste último no realizó la inscripción registral sino hasta el momento de su posterior venta, por lo que ante dicha deficiencia en su inscripción, esta prueba no resulta concluyente, además de que no se ofrecieron otros elementos que pudieran acreditar que dichos bienes son los que fueron alquilados por la recurrente.

Al respecto, el T.F.N. señaló que ante su instancia se admitió la producción de prueba informativa ofrecida por la actora y dirigida al Registro de la Propiedad Automotor N° 5 de la Provincia de Salta (Seccional 17009) que informó que los dominios HUJ544 y HSO209 marca Ford tipo “chasis con cabina” fueron vendidos por la sociedad Gavinor S.R.L. y adquiridos por la firma APEX S.R.L. en el mes de febrero de 2016 (*vide* IF-2023-23548122-APN-DTD#JGM e IF-2023-23548600-APN-DTD#JGM).

Sobre el punto, entendió la Vocal Instructora que no podía correlacionarse que los citados vehículos hayan sido utilizados para llevar a cabo las obras que motivaron las facturas observadas, poniendo de resalto que el socio gerente de APEX S.R.L. hizo expresa mención a que al momento de concretarse las operaciones dicha firma poseía una minicargadora modelo XT650 marca Wecan adquirida en el año 2015 y un camión marca Hyundai modelo H10 dominio HKH122 modelo 2008, lo que no se condice con los datos brindados con el Registro oficiado (fs. 188/189 del Cpo. Anexo Antecedentes APOC).

**I.5.-** En cuanto al circuito comercial, señaló que la firma actora acompañó órdenes de pago de donde surgen que las facturas fueron canceladas con cheques pertenecientes al Banco Macro S.A., motivo por lo cual es que se circularizó a dicha entidad financiera quien aportó los correspondientes cartulares donde se observó que fueron endosados y la firma llevó como aclaración al señor Antonio Varggiu –apoderado legal de APEX S.R.L.- y, además, de muchos otros

documentos que registran un segundo endoso de parte de distintos sujetos que individualiza.

Por lo expuesto, se advirtió que los sujetos que mayor intervención tuvieron en los endosos fueron los siguientes: a) Santiago Eichhorn e Hijos S.R.L y el Sr. Andrés Horacio Picot dijeron –cada uno por su parte- no tener vínculo comercial con la empresa recurrente y, además, desconocieron el cheque por el que fueron consultados por no obrar en sus registros, b) el Sr. Andrés Martuccio, quien manifestó no tener ninguna vinculación con la empresa APEX S.R.L. pese a señalar que sí conoce al dueño y que le hizo el favor de retirarle unos cheques de la empresa Las Cortes S.R.L. y c) Servicios Integrales Ahora S.A., Alperovich Group S.R.L. y Torano Salustiano quienes no contestaron los requerimientos (fs. 21/28 y 35 del Cpo. Circularización a terceros IF-2022-110330271-APN-DTD#JGM e informe final de inspección).

Al respecto, señaló el T.F.N. que los sujetos informados por la actora figuran como empleados de empresas diversas a las declaradas, sin que se evidencie que éstos tuvieran relación con el proveedor cuestionado.

**I.6.-** Por otra parte, destacó la Vocal Instructora que en las actuaciones acompañadas luce agregada una declaración testimonial del Socio Gerente del proveedor impugnado -APEX S.R.L.- quien denunció que la actividad de esa razón social es la construcción, reformas y alquiler de equipos afectados a la construcción y que su principal cliente era la firma Las Cortes S.R.L. en una obra de la ciudad de Salta.

Asimismo, mencionó que los trabajos realizados a la actora eran de forma interrumpida e indicó cuales fueron los vehículos que con los que contaba para realizar las mismas -una minicargadora modelo XT650 marca Wecan adquirida en el año 2015 y un camión marca Hyundai modelo H10 dominio HKH122 modelo 2008- y denunció haber realizado cobranzas para otras empresas las cuales enumeró.

Acto seguido, indicó que la declaración del supuesto proveedor debe ser apreciada con extrema cautela y su eficacia probatoria resulta sumamente débil, añadiendo: *"…máxime cuando su testimonio, apreciado conjuntamente con las restantes pruebas de la causa, resulta ser el único elemento en ese sentido el que no ha sido corroborado por otras pruebas y que resulta ser contradictorio a los restantes elementos de convicción aportados por el Fisco (cfr. Sala III de la Alzada in re "Romane S.A. c/D.G.I. s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 29 de octubre de 2015); doctrina que resulta plenamente aplicable al caso".* Agregó: *"…cuando se dan en forma concomitante una serie de hechos comprobados, graves y precisos que llevan a presentar un cuadro de serios*



#38322302#405434806#20240326161750194

*reparos respecto de la validez y la existencia de las operaciones, corresponde a la contribuyente, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la existencia de su proveedor y de los bienes y servicios vendidos que menciona la facturación que supuestamente se emitiera a su nombre"*.

Sostuvo que, si bien es cierto que no puede ponerse en cabeza del contribuyente la obligación de control de los proveedores, aclaró que no se trata de hacer cargo a la actora de los efectos de los incumplimientos detectados respecto de aquéllos, sino que ante las circunstancias constatadas por la fiscalización, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones. (cfr. esta Sala, *in re*: "Toledo, Pedro Roque (TF 29.171-I) c/D.G.I.", sentencia del 29/11/2012).

Destacó que, si bien la actora pone especial énfasis en que habría cumplido con la verificación de los requisitos formales acerca de la inscripción de los proveedores en la A.F.I.P., lo que reflejaría –a su entender- su diligencia; a entendimiento del T.F.N. no se brindaron en estas actuaciones mayores datos que sirvan para contrarrestar las circunstancias descriptas por los inspectores respecto de las inconsistencias detectadas, en cuanto a la falta de capacidad económica de los proveedores para las operaciones cuestionadas.

**I.7.-** En vistas de lo decidido precedentemente, confirmó también la liquidación de los intereses resarcitorios por entender que éstos se ajustan a lo dispuesto en el art. 37 de la ley 11.683; añadiendo que la firma actora no formuló agravios concretos contra su imposición, ni tampoco impugnó el método empleado para su liquidación.

**I.8.-** Por último, se expidió con relación a la multa aplicada, graduada en 3 veces el impuesto evadido, con fundamento en los arts. 46 y 47, incisos a), b) y c) de la L.P.T.

Sobre el punto, recordó que a fin de aplicar las sanciones previstas por el art. 46 de la L.P.T, la naturaleza de la misma y que el Fisco Nacional no sólo debe probar la conducta omisiva del gravamen, sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos; debiendo para ello demostrar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural.

Aclaró que demostrado el objeto del ilícito, el art. 47 establece presunciones legales *iuris tantum* tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria; es decir, que la consecuencia de la

existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa.

Señaló que, en el caso, en donde se invocaron los incisos a), b) y c) del art. 47 de la L.P.T., el Fisco tuvo en consideración los datos brindados por la propia recurrente sobre la supuesta operatoria celebrada con el proveedor cuestionado y luego, a través de las atribuciones conferidas por los arts. 33 y 35 de la ley de rito, colectó la información necesaria de dichos contribuyentes para sustentar la evaluación de la situación de la recurrente en cuanto al cumplimiento de sus deberes fiscales, no advirtiéndose irregularidad o arbitrariedad alguna en tal labor.

Así, entendió el T.F.N. que en el *sub lite* el organismo recaudador demostró a través de elementos de prueba asertivos y contundentes que la utilización de facturación carente de sinceridad, generó una grave incidencia fiscal; por lo que interpretó la existencia de elementos suficientes para tener por configurado el ilícito, motivo por lo cual confirmó la sanción aplicada.

**II.-** Que disconforme con lo decidido interpuso recurso de apelación la parte actora y expresando sus agravios; los cuales fueran contestados por la demandada (cfr. fojas digitales 3730/3731, 3745/3776 y 3782/3812, respectivamente).

**II.1.-** En primer lugar, efectuó una reseña sobre los antecedentes del caso a lo que cabe remitirse por razones de brevedad.

Acto seguido, alegó la arbitrariedad y el exceso ritual del fallo recurrido. Al respecto, recordó que la demandada impugnó los créditos fiscales en el I.V.A. derivados de comprobantes del proveedor APEX S.R.L por el alquiler de maquinarias, equipos y camión, en razón de haber sido incluido en la base Apoc luego de una fiscalización donde detectó que había facturado -obviamente a otras firmas que nada tienen que ver con Las Cortes S.R.L.- “servicios de gestión de cobranzas” inexistentes y que había computado en sus propias DD.JJ. de I.V.A. créditos fiscales improcedentes.

Sostuvo que a partir de ello, la A.F.I.P. –aplicando una suerte de responsabilidad refleja que no tiene fundamento legal- entendió que todas las facturas de APEX S.R.L. eran apócrifas y traslado a esta firma la carga de la prueba de las operaciones documentadas con las facturas impugnadas en este caso, sin sopesar objetivamente los elementos probatorios aportados, que sin dudas conducen a confirmar la realidad de las operaciones con esta firma.

Indicó que el fallo recurrido señaló: "*el Fisco no objeta la efectiva realización de las obras referidas sino que entiende que las prestaciones que figuran facturadas por Apex S.R.L. no fueron realizadas por dicha firma, calificando a los comprobantes emitidos por ésta como apócrifos y en consecuencia impugna el crédito fiscal",* razón por la cual, entendió la recurrente que no debe probar la realidad empírica de los conceptos facturados por APEX, sino que dichos servicios fueron prestados efectivamente por esa empresa.

Acto seguido, enumeró elementos de prueba (tales como: facturas abonadas por cheques; retenciones practicadas por I.V.A.; la existencia de un domicilio fiscal real donde se encontraba un local con el logo de APEX S.R.L.; facturas emitidas por la compra de maquinaria por el proveedor cuestionado; el reconocimiento del socio gerente del mencionado en la realización de obras con la aquí parte actora; que dicho proveedor tenía una efectiva actividad en el rubro de la construcción, encontrándose inscripto en el Registro de Contratistas de Obra Pública de la Provincia de Salta y participando en licitaciones de obras públicas en la Municipalidad de Salta; que tuvo una ejecución por la aplicación de multas por infracción al régimen laboral; la existencia de un concurso preventivo en trámite por ante la Provincia de Catamarca dando cuenta de los datos del proceso y el Tribunal ante el cual tramitó el mismo, así como también documental que acredita el estado de dominio de ciertos rodados a su nombre) entendiendo que, si se aplicara la sana crítica razonable (cfr. art. 386 del C.P.C.C.N.), se inferiría que los servicios –que se reconocen prestados- fueron realizados por APEX S.R.L., y, por tanto, la confirmación de la resolución determinativa se muestra como arbitraria.

**II.2.-** Recordó que la sentencia sostuvo que la mayor parte de la facturación efectuada por el proveedor cuestionado y que generó crédito fiscal, se produjo bajo el concepto "servicio gestión de cobranzas" actividad que el T.F.N. consideró que no pudo ser demostrada.

Sobre el punto, la recurrente consideró que, al igual que el organismo recaudador, el Tribunal *a quo* partió de una premisa errónea, puesto que si el servicio de gestión de cobranzas que APEX S.R.L. facturaba a terceros no pudo ser verificado por la inspección, ello no llevaba a la conclusión de que los servicios de gestión por alquiler de maquinaria y equipos a la aquí firma actora no hubiera existido. Por tanto, entendió que ninguna incidencia tiene que APEX S.R.L. haya computado créditos fiscales falsos, pues ello es una cuestión ajena a su parte.

Expuso que las razones por la cual la inspección –en el informe final en el marco de la O.I. n° 1.714.705- consideró que APEX S.R.L. debía ser incorporada en la base Apoc fueron: 1) la verificación del domicilio fiscal, 2) las actividades de gestión de cobranzas facturadas a tres empresas (Indusfarma S.A., Multifarma

S.R.L. y Anaquin,g Jorge) y 3) las compras registradas en el Libro I.V.A.; concluyéndose en el informe de inspección que correspondía ser incluida en la base de contribuyentes no confiables bajo la condición “Usina Única actividad venta de facturas”; entendiendo sobre ello la recurrente que tales circunstancias no permite deducir la apocrificidad de las operaciones realizadas con la actora.

Añadió que la O.I. n° 1.800.934 -analizando los mismos elementos que los recabados en la O.I. n° 1.714.705 para la inclusión como apócrifa- concluyó que correspondía incluir a APEX S.R.L. bajo la condición de “usina sin capacidad operativa económica y/o financiera”, entendiendo que no se efectuó un análisis en relación a la actividad de alquiler de maquinarias y camión que prestó a la firma actora, por lo cual ninguna incidencia negativa pueden tener los resultados de aquellas ordenes de inspección respecto de las operaciones concretadas con la recurrente.

Reiteró que los argumentos expuestos no permiten fundamentar válidamente la apocrificidad alegada respecto de las operaciones con la actora y, por ello, no pueden sustentar el ajuste impositivo convalidado por el T.F.N.; máxime si al momento de prestarse estos servicios, APEX S.R.L. se encontraba inscripto ante el organismo recaudador, con habilitación para emitir facturas electrónicas y sin figurar en la base APOC (todas las facturas son anteriores). Citó jurisprudencia en apoyo de su postura de este Tribunal.

Acto seguido se expidió acerca de los bienes de uso que detentaba su proveedor efectuando un análisis de las DD.JJ. presentadas para los años 2015-2017 así como también la declaración testimonial de su socio gerente, alegando que dichos elementos –indiciarios de la realidad de las operaciones- no fueron tenidos en cuenta por el organismo recaudador, limitándose a decir que “según las bases de datos del organismo” APEX S.R.L. no tenía bienes registrables, sin perjuicio de reconocer la parte actora que el mencionado proveedor tenía como *modus operandi* el no registrar rodados a su nombre.

**II.3.-** En relación a lo expresado, cuestionó la desestimación que efectuara el Tribunal Jurisdiccional Administrativo a las fotos aportadas por su parte -tomadas durante la ejecución de las obras como parte de los relevamientos que se realizan mientras las mismas se desarrollaban- respecto de la maquinaria utilizada por el proveedor impugnado –acompañadas a los fines de demostrar la veracidad de las operaciones comerciales con el proveedor APEX S.R.L.- tras entender la instancia anterior que éstas no podían ser vinculadas con el mencionado, puesto que el mismo había incumplido con la Disposición n° 948/97 de la D.N.R.P.A. que establece la inscripción obligatoria, a partir del 01/12/1997, de la maquinaria nueva.

En tal sentido, analizó las fotografías acompañadas e incluso señaló que lo que surge de dichas imágenes fue convalidado por la declaración testimonial de un sujeto que, siendo propietario de un local en donde se realizaron las obras, afirmó verse perjudicado por éstas.

Concluyó que el eventual incumplimiento a una disposición registral no significa que el alquiler no se hubiera realizado más cuando, según indicó, se acreditó que la falta inscripción de bienes registrables era una práctica habitual de APEX S.R.L.

Asimismo, cuestionó que el T.F.N. hubiera desestimado las facturas presentadas por entender que de las mismas no surge expresamente el alquiler de mini cargadoras, habiéndose referido en ellas genéricamente a “maquinarias” o “equipos”, entendiendo que ello es un exabrupto puesto que la contestación de los requerimientos de APEX es un acto de su exclusiva responsabilidad que no puede tener una consecuencia disvaliosa para un tercero, como es el caso de la recurrente.

Aclaró que las mini cargadoras cuentan con un certificado de la D.N.R.P.A. de “maquinaria vial” y la exigencia pretendida –que figure el “alquiler de mini cargadoras” en reemplazo de “alquiler de maquinarias”- importa desconocer la realidad del negocio.

**II.4.-** Con relación al análisis que efectuara el Tribunal *a quo* sobre las titularidades de los rodados alegados como pertenecientes a APEX S.R.L. y el proceso registral incumplido por éste último, recordó que el cuestionamiento inicial fue que el proveedor no poseía capacidad para prestar los servicios facturados porque no tenía bienes registrales a su nombre, manifestando que una vez que ello sí fue acreditado –es decir, que APEX S.R.L. contaba con bienes sin registrar- la objeción entonces pasó a ser que no se demostró que “esos bienes” fueron los alquilados, considerando arbitrario tal accionar.

Ademas alegó que la declaración testimonial del socio gerente de APEX S.R.L. fue considerada de forma ambivalente puesto que sirvió como elemento para negar valor jurídico procesal a la titularidad oculta que surge de los Legajos remitidos por el Registro de la Propiedad Automotor N° 5, pero no se toma este mismo testimonio (que reconoció las operaciones con Las Cortes S.R.L.) para validar el crédito fiscal impugnado.

**II.5.-** En otro orden de ideas cuestionó lo decidido por el Tribunal *a quo* en cuanto a la desestimación que efectuara respecto del circuito comercial registrado entre la firma actora y el proveedor impugnado.

Con relación al cobro de cheques con los que fueron abonadas las facturas de APEX S.R.L., sostuvo que, a diferencia de lo que ocurre con las denominadas

"empresas de cartón", el destino de dichos documentos no verifica un patrón común puesto que los cheques emitidos por la firma actora a favor de dicho proveedor fueron depositados en la cuenta corriente del mismo, endosados por su apoderado legal y cobrados por distintos sujetos y empresas. A criterio de la recurrente, quedó demostrado que APEX S.R.L. era el beneficiario real de las sumas pagadas.

También se manifestó sobre las respuestas a las circularizaciones dispuestas en el sumario que fueran tomadas en cuenta por el T.F.N. como fundamento de su decisorio señalando que los requerimientos no fueron correctamente formulados por cuanto se les consultó sobre su relación con la firma actora y no sobre cuál fue la operación por la cual APEX S.R.L. les entregó en pago los cheques en cuestión, quien fuera el sujeto que dispuso el endoso de tales documentos. En particular, analizó lo relacionado al señor Martuccio y la desestimación a la declaración testimonial del socio gerente del proveedor impugnado. Asimismo, examinó un pronunciamiento de la Sala III de esta Cámara, que fuera citado por el Tribunal *a quo,* a fin de demostrar que ambos casos tienen circunstancias distintas, por lo que entiende que no sería aplicable al caso de autos.

Además, con relación a las manifestaciones esgrimidas en el pronunciamiento recurrido en cuanto a que su parte no aportó mayor información para contrarrestar las circunstancias descriptas por los inspectores, razonó la recurrente que el T.F.N. efectuó una inversión en la carga de la prueba, interpretando que tanto el Fisco como la sentencia apelada obviaron elementos de pruebas útiles y pertinentes y añadió que la supuesta falta de capacidad para los servicios de alquiler, quedó desvirtuada con las probanzas aportadas sobre la propiedad de minicargadoras, equipos y camiones.

**II.6.-** En otro orden de ideas, cuestionó la confirmación de la multa que le fuera aplicada.

Sostuvo que sin hecho imponible no hay hecho punible. Que los ajustes presuntos impiden aplicar el art. 46 sin otros elementos de prueba. Que la falta de prueba de los hechos base de las presunciones, así como también su ilegítima graduación citando jurisprudencia en apoyo de su postura, así como también la Instrucción General AFIP n° 06/2007. Solicitó que en el caso de confirmarse la multa, o de reencuadrarse en el art. 45, deberá aplicarse el mínimo de la escala penal correspondiente.

**II.7.-** Finalmente, cuestionó la regulación de honorarios los cuales impugnó sobre la base de entender que éstos fueron cuantificados sin fundamento alguno que permita su crítica concreta y razonada.

Peticionó, para el caso en que se confirme total o parcialmente la sentencia apelada, se reduzcan las regulaciones de los honorarios de los abogados del Fisco y del perito actuante por resultar desproporcionadas con la importancia, calidad y complejidad de las labores profesionales desarrolladas y el resultado obtenido.

**III.-** Que así las cosas, 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 se encuentran 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 Cía. S.A. c/D.G.I.”, causa nº 11.354/17, del 18/12/2018, entre muchos otros).

**IV.-** Que en cuanto hace a la cuestión a dilucidar, resulta oportuno señalar que la Resolución n° 76/2022 -obrante a fs. 2334/2349 –impugnó las DD.JJ. presentadas por la firma actora por el I.V.A. -Período Fiscal 08/2018 a 02/2019- y determinó de oficio –con carácter parcial- la materia imponible y la obligación tributaria en la suma de $ 683.456,63 con más la suma de $ 990.898,95 en concepto de intereses resarcitorios. Asimismo, le aplicó una multa por la suma de $ 2.050.369,89 equivalente a 3 veces el impuesto omitido (conf. arts. 46 y 47, incisos a), b) y c) de la 11.683).

La misma tuvo su origen en la impugnación del crédito fiscal computado por la firma actora en sus declaraciones juradas correspondientes a operaciones con el proveedor APEX S.R.L que fueran cuestionadas por el ente fiscal.

Recurrido que fuera dicho pronunciamiento por la parte actora el Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 06/06/2023, éste confirmó tal decisión, y la decisión fue apelada por la contribuyente.

De lo expuesto se coligue que la cuestión a resolver consiste en establecer si las operaciones realizadas por la accionante con el proveedor impugnado resultan reales y veraces o si, por el contrario, corresponde convalidar la postura fiscal plasmada en la Resolución n° 76/2022 que las consideró apócrifas.

**V.-** Que en orden a la consideración de la apelación de la parte actora y en atención al modo en que fue resuelta la cuestión en la instancia anterior, es preciso recordar que los actos administrativos gozan de la denominada presunción de legitimidad (cfr. art. 12 de la ley 19.549 y modificatorias y esta Sala, *in re*, “LDC Argentina S.A. c/D.G.I.”, causa nº 91.325/17, del 3/05/2018, entre otros).

En ese sentido, se ha indicado que tal presunción implica la suposición de que el acto administrativo ha sido dictado con arreglo a las normas jurídicas que debieron condicionar su emisión. Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado que la presunción permite inferir que toda la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, lo cual subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente (cfr. Fallos: 319:1476, *in re* "Alcántara Díaz Colodrero, Pedro", del 20/08/1997, entre otros).

En palabras de Bartolomé Fiorini, el fundamento de este carácter deriva de la presunción general de validez que acompaña a los actos estatales: a toda ley se la presume constitucional, a toda sentencia se la considera válida, y a todo acto de la Administración se lo presume legítimo (cfr. autor citado, Derecho Administrativo, Bs.As., Abeledo-Perrot, 1976, 2da. edición, t. I, p. 348). A lo que cabe agregar que la revisión judicial de los actos concurre para enervar la presunción y, en todo caso, ello significa que la presunción puede ser desvirtuada ante un tribunal (cfr. Comadira, Julio R.-Monti, Laura M., colaboradora, Procedimientos Administrativos, Bs.As., La Ley, t. I, pp. 231/232 y sus citas).

Es en razón de la vigencia de la citada norma, que le corresponde a la parte actora en ejercicio de su derecho de contradicción, ofrecer y producir prueba conducente a fin de derribar la presunción de legitimidad y evidenciar los pretendidos errores que afectarían a el acto administrativo impugnado (cfr. art. 377 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.)

**VI.-** Que, asimismo, cabe indicar que el caso encuadra en la previsión contenida en el art. 86, inciso b), apartados 1º y 2º de la ley 11.683. La norma exige a quien pretende la revisión en esta instancia de la plataforma fáctica y de la prueba que gira en torno a ella, acreditar la arbitrariedad en el pronunciamiento del Tribunal *a quo*, lo que habilitaría tal análisis por parte de esta Cámara.

Al respecto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquélla que caracteriza qué 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 y doctrina concordante posterior; esta Sala, *in re*, "Sbasseiro, Oscar Reyes c/D.G.I.", Expte. nº 74.716/2018, entre otros).

Asimismo, es menester recordar que de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde -en principio- estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, 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 12/5/2015; esta Sala, *in re* “Sanes S.A. c/D.G.I.”, del 29/10/2019, entre muchos otros; Sala III, en autos: “Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.”, del 12/5/2015; Sala IV, causa: “Valle Escondido c/D.G.I.”, del 17/5/2016 y Sala V, *in re*, “Sullair Argentina S.A. c/D.G.I.”, del 21/3/2011, entre otros).

En especial, la ley hace referencia a la ocurrencia de una violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el T.F.N., lo que habilitaría a esta Cámara a declarar la nulidad de las actuaciones, salvo que corresponda abrir a prueba la causa en esta instancia lo que, de por sí, constituye una situación excepcional (cfr. esta Sala, *in rebus:* “Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.”, del 7/06/2016 y “LDC Argentina S.A. c/D.G.I.” del 3/05/2018, entre muchos otros).

En línea con lo anterior, el art. 386 del C.P.C.C.N. –norma de integración por el art. 197 de la L.P.T.– dispone que los jueces formarán su convicción mediante la aplicación de las reglas de la “sana crítica”.

**VII.-** Que adentrándose al conocimiento de la cuestión de fondo, es preciso señalar que de la compulsa de los antecedentes administrativos digitalizados y remitidos mediante DEOX por el T.F.N. e incorporados a la causa, en lo que al caso interesa, surge lo siguiente:

**A)** En la actuación n° 11097-128/2020/1 (antecedentes de proveedores de APEX SRL, inicialmente asignada como n° 11790-658-2019), obrante a fs. 2885/3259, surge que mediante la Orden de Intervención n° 1714705 se fiscalizó a la firma mencionada (proveedor de Las Cortes a quien la A.F.I.P. le observó las operaciones comerciales entre ellos y, en consecuencia, el crédito fiscal oportunamente declarado, cuestión que se encuentra a estudio de este Tribunal) a quien se le efectuó requerimientos sobre las compras y ventas efectuadas por el período fiscal 2017, así como también a sujetos que se relacionaron con el indicado.

De la compulsa de tales actuaciones surge que APEX S.R.L. brindó servicios de cobranzas y gestión comercial a varios sujetos en el área de medicamentos/insumos químicos, lo cual fuera informado por el propio socio gerente de ésta, así como también que adquirió a la firma American Vial dos Cargadoras Wecan XT650, nuevas sin uso a patentar adquiridas en febrero de 2016; 2 martillos hidráulicos nuevos sin uso en junio y agosto de 2016, 2 rodillos liso, 1 un rodillo compactador y otros insumos, siendo abonadas mediante cheques del Banco Nación (cfr. 2900/2930).

Asimismo, cabe indicar que de las facturas observadas a APEX S.R.L. –como consecuencia de haberse detectado operaciones comerciales con sujetos

que se encuentran en la base E-Apoc- ninguna de ellas se relaciona con las operaciones comerciales con American Vial.

Del informe final de inspección de APEX S.R.L. (cfr. fs. 3087/3096) surge una reseña de la inspección realizada donde se analizó las circularizaciones efectuadas así como también se puso de manifiesto particularidades sobre el domicilio fiscal de este y sus cambios que complicaron las tareas del organismo fiscal.

En lo que al caso interesa, el socio gerente de APEX S.R.L. -en respuesta al requerimiento que le fuera cursado- denunció la inexistencia de propiedades pero sí respecto de bienes registrables, entre ellos una minicargadora Wecam XT650 y un camión dominio HKH122 así como también denuncia, para ese entonces, quienes eran los principales clientes, encontrándose entre ellos Las Cortes S.R.L. como consecuencia de una obra en la Ciudad de Salta.

Como conclusión del informe, se consideró que correspondía incluir a APEX S.R.L. como contribuyentes no confiables tras advertirse que la mayor facturación de la firma y que generó crédito fiscal a sus clientes se produjo bajo el concepto “Servicios de Gestión de Cobranzas”, actividad que no pudo ser acreditada, por lo que se cuestionó su capacidad operativa y se la calificó como “Usina única actividad venta de facturas”.

**B)** En la actuación n° 11097-128-2020/2, obrante a fs. 429/87, lucen agregadas copia de los libros de IVA compras y de ventas de APEX S.R.L. así como también sobre los estados contables del mencionado para los años 2016/2017 y extractos bancarios del mismo.

**C)** En la actuación n° 11097-128-2020/4, obrante a fs. 3261/3272 (antecedentes de APEX S.R.L.) generada por la Orden de Intervención n° 1800934 –la cual se dispuso en virtud de los resultados de la O.I. n° 1714705 analizada en el apartado anterior- se reprodujo en su informe final de inspección, de fecha 30/08/2019, las tareas de fiscalización plasmadas en el informe anterior y se concluyó que no se pudo comprobar las actividades denunciadas y desarrolladas por el proveedor.

Asimismo, se advierte que las observaciones efectuadas al mencionado se circunscriben a los “Servicios de Gestión de Cobranzas” a sus clientes, tras señalarse que habiéndose circularizado a los mismos éstos no acompañaron los contratos simples de contratación de servicios y que, ademas, los créditos fiscales observados provienen de proveedores con los que tercerizó APEX S.R.L. y que se encuentran registrados en la Base de Contribuyentes no Confiables.

A los fines de considerarlo incluido bajo la categoría de “Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera” (conf. IG 1041/19, punto 2.2.3) se

analizaron determinados aspectos del sujeto fiscalizado. Reiteró la inspección que no se pudo concluir sobre la real existencia de las operaciones que generaron la mayor parte del I.V.A. facturado y que corresponde a Servicios de Cobranzas; en los domicilios visitados no se constató actividad alguna, no contando con indicios que se hubiera desarrollado la actividad por la cual se inscribió la firma; el que actual domicilio fiscal se corresponde con un estudio jurídico y, ademas, si bien uno de los puntos era sobre la existencia de equipamientos requeridos para los conceptos facturados se indicó que tal punto no era aplicable; ello así, a los fines de las actividades analizadas.

**D)** Del expediente administrativo n° 11097-128-2020, en su actuación principal, se advierte lo siguiente (cpo. 1° a fs. 2369/2653, cpo. 2° a fs. 1031/1544, cpo. 3° a fs. 1545/1619, cpo. 4° a fs. 1805/2000, cpo. 5° a fs. 2001/2202 y cpo. 6° a fs. 2203/2368 del DEOX remitido):

**1)** Mediante la Orden de Intervención (O.I.) n° 1.820.617, del 22/10/2019 (cfr. fs. 2371) surge que la fiscalización efectuada a la aquí firma actora Las Cortes S.R.L. fue ordenada con relación al Impuesto al Valor Agregado, período fiscal 12/2007 a 09/2019.

De su lectura se advierte que la actividad declarada por la contribuyente es “Ramo 452100-Construcción, Reforma y Reparación de Edificios Residenciales” y que su domicilio fiscal se encuentra ubicado en la Las Tipas 124, Ciudad de Salta, Provincia de Salta.

**2)** Con motivo de la O.I. indicada se le cursó un requerimiento a la actora para que aporte las facturas correspondientes a operaciones con los siguientes proveedores: Fruvexport S.R.L., Milton Keynes S.A., Don Hilario Construcciones S.A., APEX S.R.L. y Vázquez, Mario Ramón, debiendo dar precisiones acerca de los servicios concertados con los mismos así como también la forma de pago, fecha y lugar en que se efectuaron, personas intervinientes y contratos suscriptos entre otras cuestiones, habiendo sido posteriormente lo requerido respecto de los proveedores Vostoque Constructora S.A. y Emprendimientos Reconquista S.A. (cfr. fs. 2375 y fs. 1259, respectivamente).

**3)** En cumplimiento con la exigencia inicial la parte actora respondió acompañando copias de las facturas emitidas por los proveedores indicados y, en lo que al caso interesa, respecto de APEX S.R.L. adjuntó las mismas así como las órdenes de pago relacionadas con éstas de las que surge cuál fue el servicio contratado por Las Cortes S.R.L. y la forma de su cancelación (cheques); todo ello, por el período 08/2018 a 03/2019. Además, luce agregado un informe del SICORE (Sistema de Control de Retenciones) respecto del Impuesto a las Ganancias retenido por la accionante en virtud de las órdenes de pago emitidas.

De la lectura de las mismas surgen que los servicios contratados con APEX S.R.L. fueron:

a) alquiler de maquinarias (emitiéndose facturas por anticipo y saldos de tal contratación por el período 08/2018 a 12/2018);
b) viajes de camión (octubre y noviembre/2018);
c) alquiler camión (noviembre/2018) y
d) alquiler de equipos y camión volcador (enero y febrero de 2018).

Asimismo, se advierte la existencia de una Nota de Crédito emitida en febrero de 2019 por el concepto “Diferencia por días de lluvia y horas maquina” (cfr. fs. 1079/1153).

**4)** A fs. 1249/1251 luce un detalle de facturas de compras –según régimen de información RG 3685 y Libro IVA Compras- de los proveedores no confiables.

**5)** A fs. 1551/1556 se le notificó a la firma actora, con fecha 03/09/2021, sobre los ajustes practicados por la instancia verificadora, informándole sobre una diferencia a ingresar a favor del Fisco, señalándole que en caso de no resultar objeciones deberá presentar las pertinentes DD.JJ. rectificativas de I.V.A.

De los anexos adjuntados surgen las operaciones y proveedores cuestionados, debiéndose indicar que -en lo que al caso interesa- las facturas emitidas por APEX S.R.L. e impugnadas fueron las n° 162, n° 164/169, n° 171, n° 173/174, n° 176/178, n° 184 y n° 188, así como también la nota de crédito n° 14 para el período comprendido entre 08/2018 a 02/2019.

***6)*** Por presentación del 09/09/2021, obrante a fs. 1557, la contribuyente actora dio respuesta al requerimiento cursado indicando: *“…no se conformara el cargo notificado ya que los Créditos Fiscales objetados surgen de facturas que documentan operaciones legítimas y reales”.*

**7)** En el informe final de inspección de la firma actora (obrante a fs. 1571/1609) surge, en lo que al caso interesa, que:

**7.1)** La actividad principal y secundaria es: CIIU 410011 “Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales”;

**7.2)** El origen de la fiscalización tuve lugar en el cruce de información que arrojó la existencia del cómputo de facturas originadas por operaciones realizadas con sujetos incluidos en la base de contribuyentes no confiables, entre los cuales se encuentra el proveedor APEX S.R.L (relación comercial que fuera analizada por el T.F.N. en la sentencia recurrida).

En cuanto al sujeto mencionado la fiscalización indicó que éste tiene como “Fecha de condición de apócrifo” el 11/09/2014, lo cual surge de las conclusiones arribadas por fiscalización finalizada bajo la O.I. n° 1800934 llevado a cabo sobre

el mismo las cuales reproduce y a las cabe remitirse en honor a la brevedad, por haber sido analizada en el apartado D) del presente considerado.

Allí, como se viera, se concluyó en la inclusión de la firma APEX S.R.L. en la Base de Contribuyentes No Confiables como “Usina sin capacidad operática económica y/o financiera”, 30/08/2019.

**7.3)** Denunció que la accionante presentó DD.JJ. rectificativas por la totalidad de los créditos fiscales relaciones a los proveedores observados por la inspección excepto con los relacionados con la firma APEX S.R.L., los cuales no conformó y ascienden en la suma de $ 683.456,63 en concepto de I.V.A.

**7.4)** En cuanto al resto de las consideraciones tomadas en cuenta por la fiscalización sobre la contribuyente actora, Las Cortes S.R.L, indicó que circularizó a las entidades bancarias Banco Macro y Banco de la Ciudad de Buenos Aires a través de la cuales la mencionada emitió cheques para los pagos a sus proveedores cuestionados (cfr. Legajo de Circularización Bancarias obrante a fs. 2796/2881).

En lo que atañe a la cuestión planteada en autos, con relación al proveedor observado APEX S.R.L. se circularizó al Banco Macro a fin de que éste aporte copia de los cheques (frente y dorso) librados por la contribuyente y pagados por dicha entidad conforme el anexo que adjunta con detalle de ellos.

De la respuesta dada por la entidad surge que a fs. 2827/2847 lucen agregadas copias de 20 cheques emitidos por Las Cortes S.R.L., todos ellos, a favor de APEX S.R.L.

Al respecto este Tribunal puede advertir que tales documentos se relacionan con las órdenes de pago oportunamente acompañadas por la actora al tiempo de cumplir con los requerimientos que le fueran cursados y que lucen agregadas a fs. 1081, fs. 1085, fs. 1093, fs. 1097, fs. 1107, fs. 1115, fs. 1119, fs. 1125 y fs. 1129 (2° cuerpo I.V.A.); siendo coincidente lo allí plasmado con lo que se desprende de la compulsa de tales cheques. Asimismo se observa que éstos fueron, inicialmente, endosados por el socio gerente de APEX S.R.L. y que la mayoría tienen endosos posteriores.

**7.5)** En virtud de lo expuesto la fiscalización circularizó a los perceptores de dichos cheques –como consecuencia de los endosos que plasmaran en los mismos luego de la rúbrica del socio gerente de APEX S.R.L.- a quienes se les consultó, mediante requerimientos, sobre su relación con la aquí parte actora; debiéndose indicar que algunos de ellos negaron relación alguna con la mencionada o no los contestaron (cfr. fs. 2657/2795, Legajo Circularización a 3°).

**7.6)** Como consecuencia de ello, el organismo recaudador respecto de la aquí parte actora, Las Cortes S.R.L., llegó a las siguientes conclusiones:

a) Que las operaciones contratadas con APEX S.R.L. se corresponden a “servicios” los cuales, según surgen de las facturas, de detallan como “alquiler de maquinarias, viajes en camión, alquiler de equipos y alquiler de camión volcador” señalado que, respecto de éstos, no se aportó contrato, ni pólizas de seguro ni de transporte que permita la identificación de los rodados ni de los equipos contratados.

b) Tampoco se indicó lugar o fecha cierta sobre la prestación de los servicios y respecto de las personas involucradas el organismo fiscal señaló que no figuran como empleados del proveedor observado APEX S.R.L.

c) No se informó ni surge de la documentación ni de las órdenes de pago aportadas la persona del proveedor observado a quien se le abonaron las facturas. Ademas, resaltó que habiéndose circularizado a los sujetos que percibieron los cheques de parte de APEX S.R.L. estos sostuvieron que no tenían relación con la aquí actora o desconocían tales cheques y que otros no respondieron el requerimiento.

d) La corroboración de que APEX S.R.L. no posee bienes registrables a su nombre.

Por todo lo manifestado, concluyó la instancia verificadora que no se posee elementos que avalen la trazabilidad de las operaciones informadas por la contribuyente con APEX S.R.L., ni que se pruebe la veracidad de las mismas.

Por ello, se calculó el crédito fiscal ajustado por inspección por la suma de $ 683.456,63.

**8)** En atención a lo expuesto en el informe final de inspección, con fecha 05/11/2021 se dictó la Resolución n° 58/2021 que le corrió vista a la actora respecto del IVA (PF 08/2018 a 02/2019) a fin de que ésta conforme las mismas o presente su descargo y prueba.

En el mismo acto se le comunicó la instrucción de sumario, respecto del IVA (PF 10/2018 a 02/2019), por la presunta infracción al art. 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley 11.683 también otorgándole plazo para que exponga su defensa (cfr. fs. 1633/1642).

**9)** A fs. 1700/1726 –y su documental obrante a fs. 1727/1887- luce acompañado el descargo que efectuara la parte actora a los fines de responder a las impugnaciones de las operaciones comerciales con APEX S.R.L. y expresando su disconformidad con los cargos formulados, por argumentos a los que cabe remitirse en honor a la brevedad, sin perjuicio de resaltar que, ademas de la prueba ofrecida y de formular cuestionamientos sobre la incorporación en la base APOC del proveedor APEX y las consecuencias que ello conllevó respecto de su persona, denunció la existencia de titularidad de una maquinaria (mini cargadora

Wecan XT 650) del referido así como también la existencia de un rodado y de un pleito concursal, todo ello a fin de demostrar la capacidad operatoria del proveedor impugnado (cfr. fs. 1815, fs. 1829).

Ademas, la parte actora acompañó documental en original para su certificación ademas de adjuntar copia de consulta del SICORE sobre las retenciones practicadas al proveedor, por el Impuesto a las Ganancias, derivadas de los servicios contratados a este así como también sobre retenciones practicadas por el impuesto a las actividades económicas de índole provincial.

**10)** Mediante resolución n° 122/2021, obrante a fs. 1888/1892, se dispuso la apertura a prueba del expediente administrativo ante a instancia fiscal aceptándose pruebas testimonial, documental e informativa, esta última de forma parcial (ordenándose oficios al Registro de la Propiedad del Automotor de la Pcia. de Catamarca –a fin de comprobar titularidad registral de un rodado-, al Juzgado de 1° Instancia en lo Comercial y Ejecución de 2° Nominación de la Pcia. de Catamarca –en donde tramita un concurso preventivo del APEX S.R.L. registrado como n° 79/2019 que fuera denunciado por la actora en su descargo al acompañar copia de la resolución que dispone la apertura del mismo y al IERIC (Instituto de Estadística y Registro de la Industria de la Construcción) organismo que oportunamente le impusiera una multa a APEX por infracciones al régimen laboral.

Asimismo cabe señalar que de la prueba ofrecida se excluyó la ofrecida tendiente a que la A.F.I.P acompañe listado de actuaciones administrativas y judiciales del proveedor, lo cual fue denegado por encontrarse tal información amparada por el secreto fiscal. Sobre el punto, es preciso indicar que la firma actora solicitó la misma por la denuncia de existencia de varios procesos de ejecución iniciados contra el proveedor impugnado por la A.F.I.P.

En cumplimiento con la prueba ordenada, surge que se acompañó un informe sobre el estado de dominio de un rodado HKH122 Hyundai Pick Up –y demás documental afín- que durante el año 2016 habría sido adquirido por APEX S.R.L. y permaneció como titular de éste hasta noviembre de 2019; ello a fin de demostrar la existencia de un bien registrable a nombre del mencionado y el ente IERIC informó que el sumario seguido al proveedor se encontraba anexado al concurso preventivo dictado sobre éste.

Por otra parte cabe indicar que la prueba informativa por el proceso concursal no fue respondida por el Tribunal requerido.

Por resolución n° 36/2022 se dispuso el cierre del período de prueba (cfr. fs. 2284/2286).

**11)** Asimismo, mediante el informe circunstanciado, obrante a fs. 2300/2313, se concluyó que debía continuar el trámite tendiente a la determinación de oficio,

conforme arts. 16 y siguientes de la ley 11.683, por la materia imponible de $ 683.456,63 por I.V.A., períodos fiscales 10/2018 a 02/2019, tras entender que la actividad probatoria llevada a cabo por la contribuyente no logró refutar los elementos colectados por el organismo y que, al no poder acreditar las operaciones impugnadas, concluyó que no resultó probada la prestación real de los servicios con el proveedor cuestionado.

A idéntica conclusión arribó el Dictamen Jurídico Previo, obrante a fs. 2314/2324, tras entender que no fue probada la verdad material de la operación cuestionada y, por tanto, razonó que las operaciones en concepto de prestaciones de servicios adolecen de graves deficiencias que permitan aseverar que fueron realizadas con el proveedor cuestionado, y por las cuales la firma actora pretende computar créditos fiscales, resultando éstas impugnables.

Añadió: *"…Por lo que no es la falta de comprobantes respaldatorios ni la carencia de las formalidades exigidas por la legislación, con relación a la documentación aportada lo que le atribuye a la contribuyente, sino que ésta no resulta fehaciente para determinar la realidad de las operaciones cuestionadas".*

**12)** Acto seguido, la Resolución n° 76/2022 –obrante a fs. 2334/2349-, tras reseñar los antecedentes del caso y los informes presentados, se impugnaron las DD.JJ. de la firma actora por I.V.A., Período Fiscal 08/2018 a 02/2019; se determinó de oficio –con carácter parcial- la materia imponible y la obligación tributaria por la suma de $ 683.456,63 con más $ 990.898,95 en concepto de intereses resarcitorios y, además, se le aplicó una multa por la suma de $ 2.050.369,89 equivalente a 3 veces el impuesto omitido (conf. arts. 46 y 47, incisos a), b) y c) de la 11.683).

**VIII.-** Que, asimismo, de la compulsa de la actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación se advierte que la parte actora interpuso recurso de apelación contra la resolución determinativa reseñada previamente (cfr. fs. 6/39 del DEOX).

De su lectura surge, sucintamente, que los planteos de la contribuyente se ciñeron a demostrar: la veracidad de las operaciones cuestionadas con el proveedor APEX S.R.L. -consistente en el alquiler de maquinarias, camiones y volcadores, destinados para la obra pública que le fuera asignada por la Ciudad de Salta, Provincia de Salta- consideradas simuladas por el Fisco Nacional; la existencia de rodados registrables a nombre el proveedor impugnado con el objeto de exponer su capacidad operativa para los servicios contratados con su parte; la existencia de procesos judiciales de diversa índole (ejecuciones fiscales iniciada por la A.F.I.P., juicio concursal del proveedor, juicio por cobro de multa laboral) a fin de demostrar la existencia y operatividad del proveedor impugnado; la falta de relación entre el momento en que el proveedor impugnado fue incluido en la Base

E-Apoc y las operaciones comerciales impugnadas; los pagos efectuados al mencionado proveedor mediante cheques.

Todo ello, a fin de demostrar la Ilegítima impugnación de las operaciones que realizara con el proveedor APEX S.R.L., y, por tanto, la improcedencia del ajuste practicado y la multa aplicada.

A fs. 3301 el T.F.N. abrió la causa a prueba, ordenándose la producción, parcial, de la informativa ofrecida por la parte actora que consistió en el libramiento de oficios a la D.N.R.P.A. Seccional n° 5, Pcia. de Salta (cfr. fs. 3313/ ), a los fines de demostrar la pasada titularidad de los rodados HUJ544 (acoplado) y HSO209 (camioneta-chasis con cabina) por parte de APEX S.R.L.; la cual fuera cumplida a fs. 3311/3479 y fs. 3482/3680, respectivamente.

Cerrado el período probatorio y presentados los alegatos, con fecha 6/06/2023 el Tribunal *a quo* dictó sentencia desestimando el recurso interpuesto por la contribuyente y confirmando la Resolución n° 76/2022 (cfr. fs. 3720/3726) reseñada en el considerando I de la presente.

**IX.-** Que, tal como surge de la reseña del considerando que antecede, mediante la O.I. n° 1820617 se dispuso la fiscalización de la parte actora, Las Cortes S.R.L., con relación al I.V.A. (período fiscal 08/2018 a 02/2019) tras advertirse que la misma había efectuado operaciones comerciales con proveedores registrados como no confiables, entre ellos APEX S.R.L.; lo cual dio lugar a la impugnación de facturas y un consecuente ajuste impositivo sobre el crédito fiscal presentando por la referida.

Tales ajustes fueron conformados en su mayoría por la contribuyente, con excepción de los efectuados con relación al proveedor APEX S.R.L. por los que insistió en la veracidad de las operaciones, por lo que prosiguió el trámite administrativo de fiscalización ceñido a ello.

A la luz de los resultados de la fiscalización llevada a cabo sobre el indicado proveedor (cuyos resultados fueran analizados en los apartados A) y C) del considerando VII) así como también del análisis de los elementos recolectados por la fiscalización sobre la parte actora y la prueba documental acompañada y la producida por ésta, se concluyó, en apretada síntesis, que no resultó probada la prestación real de los servicios de Las Cortes S.R.L. con el proveedor APEX S.R.L.

En concordancia con ello, el organismo fiscal dictó la Resolución n° 76/2022 que, haciendo referencia a los dictámenes e informes que lo antecedieron, impugnó las DD.J.J. presentadas por la actora por I.V.A. (período fiscal 08/2018 a 02/2019) y determinó de oficio –con carácter parcial- la materia imponible y la obligación tributaria por la suma de $ 683.456,63 con más la suma de $

990.898,95 en concepto de intereses resarcitorios. Además, le aplicó una multa por la suma de $ 2.050.369,89 equivalente a 3 veces el impuesto omitido (conf. arts. 46 y 47, incisos a), b) y c) de la 11.683).

Tal como surge de la lectura de la sentencia del Tribunal *a quo,* éste convalidó la postura fiscal tras entender que la prueba producida por la accionante no logró desvirtuar los argumentos tenidos en cuenta por la demandada para el dictado de la resolución determinativa, encontrándose recurrido dicho pronunciamiento.

**X.-** Que así, corresponde comenzar por aclarar que este Tribunal no se encuentra llamado a expedirse acerca de la acertada o no inclusión del proveedor APEX S.R.L. en la Base APOC por parte de la demandada, extremo que fuera planteado por la parte actora en su memorial puesto que, conforme a los sujetos intervinientes y la cuestión a resolver en la causa una decisión al respecto importaría que esta Alzada se expida ingresando sobre cuestiones ajenas a la litis además de resultar un eventual pronunciamiento sobre tal punto una clara violación al principio de preclusión procesal que rige en la relación entre el Fisco Nacional y APEX S.R.L.

Motivo por lo cual, no cabe efectuar ninguna valoración sobre las conclusiones esgrimidas por el organismo recaudador en los informes de fiscalización llevados a cabo sobre el mencionado proveedor debiéndose tener presente lo allí señalado.

Sin embargo, ello no quita que tales conclusiones sean analizadas a la luz de la impugnación efectuada a la aquí parte actora sometida a estudio toda vez que, como se viera en los considerandos que anteceden –en particular de la reseña efectuada en el considerando VII-, la consecuencia de que hubiera sido incluido el proveedor APEX S.R.L. en la Base Apoc tuvo un efecto directo en las observaciones que se le realizaran a la accionante sobre operaciones comerciales desarrolladas con el referido.

**XI.**- Que sentado lo expuesto, con relación al recurso deducido por la actora, debe analizarse lo relativo al proveedor APEX S.R.L. cuestionado por el Fisco con relación a la materia impositiva involucrada en la resolución bajo examen, a la luz de la prueba producida en autos.

De la compulsa de las actuaciones administrativas acompañadas en formato digital, así como también de la prueba producida ante el Tribunal Fiscal de la Nación, se advierte que las razones expresadas en el memorial de la actora resultan suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho brindados por el Tribunal *a quo* para confirmar la Resolución n° 76/2022.

Ello por cuanto, si bien las críticas consisten en el cuestionamiento de la valoración de la prueba en torno al proveedor involucrado, se observa que el T.F.N. ha efectuado una interpretación que se aparta de las pautas de hermenéutica a las que se ha hecho referencia precedentemente y a la doctrina jurisprudencial que corresponde aplicar a este tipo de casos.

Por ser ello así, es dable concluir que las manifestaciones vertidas por el recurrente resultan suficientes y conducentes para tener por acreditada la arbitrariedad en el pronunciamiento recurrido, resultando idóneas a efectos de habilitar la intervención de este Tribunal, en orden a la previsión normativa del art. 86 de la L.P.T.

En tal sentido, cabe poner de resalto que -a la luz del detalle de la prueba rendida en la causa efectuada previamente- no resulta reprochable o cuestionable la conducta asumida por la actora respecto del proveedor observado dado que por un lado las irregularidades e inconsistencias detectadas a su respecto por la fiscalización son ajenas al receptor de los bienes y servicios, y por el otro en cuanto su obligación se ciñe a verificar que su proveedor posea C.U.I.T. activa, que las facturas cuenten con C.A.I. vigente y que no se encuentren incluidos en la base APOC al tiempo de la celebración de las operaciones (cfr. en este sentido, esta Sala, “JBS Argentina SA c/EN -AFIP- DGI s/Proceso de Conocimiento”, Expte. Nº 60.674/16, del 26/11/2021, entre otros).

Precisamente, esa es la doctrina que emana del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Bildown S.A. c/Fisco Nacional (A.F.I.P. –D.G.I.)” del 27/12/11 (*Fallos*: 334:1854); doctrina que fuera aplicada por esta Sala en anteriores ocasiones (cfr. “Catter Meat SA c/EN-AFIP-DGI-Resol 13/13 (RDEX) s/DGI”, Expte. N° 29.395/13 del 22/08/2019; “Oleaginosa Moreno Hnos. S.A.C.I.F.I.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, Expte. N° 11.148/2013, del 11/06/2021; y recientemente “VZ BATH & BODY SA (TF 36087-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, expte. n° 12.109/21, del 08/04/2022).

Cabe recordar que, en dicho precedente, el Alto Tribunal -haciendo suyo el dictamen del Ministerio Público Fiscal- analizó todos los elementos involucrados en la causa, y expresó que: *“…nada encuentro en la ley del I.V.A. -y tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes. En otras palabras, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del I.V.A. del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó*”; para concluir que: *“…pretender ello conduce*

*a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice".*

**XII.-** Que a mérito de lo expuesto, corresponde tener especialmente en cuenta que, conforme surge de las constancias probatorias analizadas anteriormente, en primer lugar, surge que el proveedor APEX S.R.L. al tiempo en que operó con la contribuyente actora durante el período cuestionado (esto es, 08/2018 a 02/2019) se encontraba inscripto en la A.F.I.P., contaba con C.U.I.T. válida, estaba dado de alta en los impuestos correspondientes, presentaban sus declaraciones juradas y no estaba incluido en la base APOC –puesto que ello tuvo lugar con posterioridad, recién a fines de 2019-; y todo ello por cierto, al margen de que posean o no posean bienes registrables o cuenten con personal a cargo.

Asimismo, cabe añadir que si bien los informes fiscalizadores efectuados respecto de este proveedor fueron realizados analizando un período fiscal determinado de sus actividades comerciales –que coincidió con la facturación denunciada por la firma actora-; lo cierto es que tal investigación tuvo por objeto examinar otra de las actividades declaradas por el proveedor: el "Servicio de Gestión de Cobranzas" y no su actividad relacionada con el servicio de alquiler de maquinarias brindado en el área de la construcción y que guarda relación directa con la actividad comercial mantenida con la recurrente.

Como se viera previamente, las inspecciones efectuadas a APEX S.R.L. se circunscribieron a analizar sí los servicios que éste prestara bajo el concepto de "Servicios de Gestión de Cobranzas" eran reales o simulados, concluyendo la fiscalización –en apretada síntesis– que no pudo comprobarse tal actividad además de destacar que algunas de éstas habían sido oportunamente tercerizados en sujetos que se encontraban incluidos en la Base de Contribuyentes No Confiables lo cual, entre otras observaciones advertidas, derivó en la inclusión en la Base APOC del mismo que, como se indicara previamente, tal incorporación de tal proveedor en la base indicada (en virtud del informe fiscalizador del 30/08/2019) no fue sino con posterioridad a las operaciones aquí cuestionadas (08/2018 a 02/2019).

De lo expuesto entiende este Tribunal que no se efectuaron averiguaciones en torno a las actividades que APEX SRL desarrolló con la aquí parte actora pese a la denuncia efectuada por el propio socio gerente al tiempo de indicar cuáles eran sus clientes vigentes para ese entonces.

En particular, no se realizó un análisis sobre si APEX S.R.L. contaba o no con el equipamiento necesario para ofrecer tales servicios, puesto que, siendo que la actividad objetada únicamente era el ofrecimiento de servicios de cobranzas la verificación entendió que tal verificación no resultaba pertinente.

Es decir, la fiscalización llevada a cabo sobre APEX S.R.L. se desarrolló en forma direccionada y acotada sobre una actividad particular del mismo no efectuándose un análisis global acerca de todas las actividades que el referido realizaba, lo cual queda puesto de manifiesto con la falta de circularización, entre otras cosas, en el marco de dicha verificación a la aquí parte actora pese a lo denunciado, así como también la omisión de indagar el organismo fiscal sobre la denuncia de existencia de maquinarias de denunciada titularidad y posesión como señalara el socio gerente y quedara plasmado en los informes de inspección; circunstancia que motivara, con posterioridad, al ofrecimiento de prueba documental e informativa por la actora a fin de acreditar esto último tanto en la instancia administrativa como ante el T.F.N.

Lo expuesto alcanza para descalificar, inicialmente, la impugnación efectuada por el organismo fiscal –convalidada posteriormente por el Tribunal Fiscal de la Nación- sobre las operaciones comerciales realizadas por la actora con el mencionado por entender esta Alzada que no se analizó la totalidad de la realidad económica de las actividades comerciales del cuestionado proveedor.

**XIII.-** Que a ello cabe añadir que, tampoco surge que hubieran sido debidamente analizadas las facturas comerciales y las órdenes de trabajo emitidas entre ambas partes -aportadas por la parte actora, cfr. 2° cuerpo del expediente administrativo obrante a fs. 1031/1544- cuyo examen, por parte de este Tribunal, advierte no sólo una correlación en todas ellas sino que además también sobre éstas se efectuaron las debidas retenciones además de surgir que todos las cancelaciones lo fueron mediante cheques, es decir, formalizando dichos pagos en el sistema bancario; debiéndose resaltar que lo acreditado y denunciado por la actora encuentra su corroboración con la respuesta dada por el Banco Macro a la prueba informativa producida quien aportó copia de los cheques emitidos por ésta.

Por otra parte, es preciso indicar que la circularización efectuada a los sujetos perceptores que intervinieron en los endosos de los cheques con los que la actora cancelara los servicios de APEX S.R.L. se advierte ambigua e incompleta toda vez que los requerimientos cursados se circunscribieron a analizar la relación de éstos con la firma actora y no con quien, conforme se desprende del propio análisis de tales documentos, intervino inicialmente, el mencionado socio gerente del proveedor impugnado, en tales documentos; concluyéndose así que APEX S.R.L. fue el verdadero beneficiario de tales pagos.

Asimismo, cabe agregar que no surge un análisis acabado por parte del T.F.N. con relación a la prueba producida en autos en torno a la supuesta titularidad de rodados en posesión del proveedor cuestionado y su relación con el servicio de alquiler de maquinaria, desvirtuando simplemente lo señalado por la parte actora al respecto en el entendimiento que no se fue acompañada prueba que acredite lo indicado, sin tomar en consideración lo manifestado por el socio gerente del proveedor en la declaración testimonial presentada en sede administrativa.

Contrariamente a lo sostenido por la instancia anterior, las facturas emitidas por APEX S.R.L. sí indican el período en el cual se desarrolló el alquiler así como que el lugar allí consignado guarda relación con el desarrollo de la obra; debiéndose destacar que el Tribunal *a quo* hace hincapié en la falta de inscripción registral de la maquinaria y la irregularidad de ello o como en la ausencia de prueba sobre cuestiones puntuales que hacen al desarrollo del servicio de alquiler brindado por el mencionado que escapan del control de la aquí actora (ej., la falta de acreditación de traslado de maquinaria o de pólizas de seguro), sin considerar la abultada prueba efectuada sobre tal punto.

**XIV.-** Que en función del desarrollo efectuado en el considerando que antecede, surge que todo lo expuesto no fue debidamente analizado por el Tribunal Jurisprudencial Administrativo conjuntamente con el cotejo de la documentación aportada por la actora con el objetivo de demostrar la veracidad de las operaciones cuestionadas. Y, contrariamente a lo sostenido por la instancia anterior, las constancias anejadas a la causa permiten formar la convicción acerca de la real ocurrencia de las mismas, en los términos en que fueron señaladas como acaecidas por la actora.

Por ello, no cabe más que concluir en que se encuentra probada en autos la existencia y la realización de las actividades comerciales con la firma actora, por medio de la prueba informativa, documental y testimonial oportunamente brindadas tanto en sede administrativa como en la del T.F.N., tal como surge de la reseña efectuada en los considerandos que anteceden, que Las Cortes S.R.L. contrató los servicios de alquiler a APEX S.R.L. y que éste le extendió los comprobantes fiscales relacionados con ellos, configurándose así, acreditada la veracidad de las operaciones y su realidad económica.

Ello no se ve modificado por el hecho de que los destinatarios de los cheques emitidos por la actora y percibidos, en primer instancia por el socio gente de APEX S.R.L. hubieren desconocido la operación que diera lugar a la emisión de tal documento, en tanto el destino de los fondos dados en pago hacia terceros es por completo ajeno al pagador y la eventual irregularidad que de ello pudiere

seguirse, y no es susceptible de ser considerada con un factor relevante o suficiente para poner en duda la existencia de las operaciones y el destino de las sumas erogadas por el deudor.

Tampoco, por aplicación de los precedentes referidos con anterioridad, corresponde trasladar la responsabilidad a la contribuyente por la presunta falta de capacidad operativa de los citados proveedores, ya que según surge de las constancias de la causa, ésta obró con diligencia al momento de la celebración de las operaciones.

Por lo expuesto, cabe concluir que no asiste razón al organismo fiscal con el dictado de la Resolución n° 76/2022 al cuestionar las operaciones concretadas por la actora con el proveedor APEX S.R.L. y tener por inexistente los servicios contratados a éste último puesto que, tal como se viera, se encuentran debidamente acreditados los mismos.

A mayor abundamiento, es preciso señalar que no debe perderse de vista, como ya se ha distinguido en causas análogas al presente, que para negar completamente la veracidad de las operaciones impugnadas, no resulta suficiente que el Fisco se remita a las conclusiones de los inspectores que fiscalizaron las actividades de los proveedores objetados sin valerse de mayores argumentos ni de otros medios de prueba; ni el resultado de esta fiscalización lo autorizaba a trasladar de modo mecánico, y enteramente, la carga de la prueba sobre la parte actora.

Ello es así porque la actividad de la administración fiscal y, en particular, la del “juez administrativo”, debe estar guiada por el principio de la verdad material, ya que el procedimiento en materia impositiva tiende a concretar la voluntad de la ley que crea el impuesto y hacer efectiva la obligación tributaria, o la exención del impuesto, nacida a partir de la realización de los hechos previstos en las normas materiales aplicables” (cfr. esta Sala, *in rebus*: “Frigorífico Lamar S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, causa nº 21.400/13, del 28/05/2020; “JBS Argentina S.A. c/E.N. –A.F.I.P. –D.G.I. s/Proceso de Conocimiento”, causa n° 60.674/16 del 26/11/2021 y “Nestle Argentina S.A. (TF 37954-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo”, causa n° 71.663/22 del 27/06/2023 y sus citas).

**XV.-** Que en orden a lo expuesto y en atención a la vigencia del principio interpretativo en razón del cual los jueces formarán su convicción ponderando las pruebas producidas y que estimen adecuadas para la resolución del conflicto, examinándolas detenidamente con un criterio lógico jurídico, y asignándoles su valor de acuerdo con las reglas de la sana crítica y las máximas de la experiencia (cfr. art. 386 del C.P.C.C.N., y esta Sala, *in re,* “Compañía Procesadora de Carnes S.A. y otro c/E.N. –A.F.I.P. –D.G.I.”, Expte. Nº 5.853/2013, del 22/03/2018, entre

otros), este Tribunal considera que en autos está acreditada por diversos medios de prueba la existencia de la realidad fáctica de las operaciones cuestionadas por el Fisco Nacional con el proveedor APEX S.R.L., resultando en consecuencia, incorrecta su tesis e inadecuada la determinación de oficio dispuesta mediante la Resolución n° 76/2022 impugnada en estos autos por la parte actora y confirmada por el Tribunal *a quo.*

En relación a ello, cabe considerar que la “causa” (cfr. art. 7º, inc. b de la ley 19.549) que funda el dictado del acto administrativo, son las “circunstancias de hecho y de derecho” que motivan su emisión, que en cada caso llevan a producirlo.

A su vez, el art. 14, inc. b) de la L.N.P.A. dispone que, si el acto carece de causa, por no existir o ser falsos los hechos invocados, el acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable.

En razón de lo expuesto, y a la luz de los preceptos citados, corresponde revocar la sentencia apelada al igual que lo decidido mediante la Resolución n° 76/2022, en su totalidad.

**XVI.-** Que, cabe señalar que no corresponde tratar el recurso deducido contra la regulación de honorarios dispuesta en la sentencia apelada, en atención al modo que se resuelve precedentemente.

**XVII.-** Que en atención a las particularidades del caso y la forma en la que se resuelve, las costas de ambas instancias se imponen al Fisco Nacional (conf. art. 68, 1° párrafo y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.).

Por lo expuesto, este Tribunal **RESUELVE**: 1) Hacer lugar al recurso de apelación deducido por la parte actora y, en consecuencia, revocar la sentencia recurrida y dejar sin efecto la Resolución n° 76/2022; 2) con costas a la demandada vencida (conf. art. 68, 1° párrafo y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación por conducto del art. 197 de la ley 11.683, t.o. 1998 y modif.) y 3) dejar constancia que no corresponde tratar el recurso deducido contra la regulación de honorarios.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ