Buenos Aires, 28 de noviembre de 2023. JSY

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

La firma Ruemen Tecnología SA tiene por actividad principal la venta de equipos de telefonía y comunicaciones. La Administración Federal de Ingresos Públicos –Dirección General Impositiva– inició una fiscalización en la que detectó que Ruemen Tecnología SA había realizado ventas a través de la plataforma de Mercado Libre en el ejercicio 2015, las cuales superaban las ventas declaradas. En 2019, la AFIP –DGI– dictó dos actos administrativos por medio de los cuales determinó de oficio la obligación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales julio de 2014 a junio de 2015 y en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2015, con más los intereses resarcitorios. Contra aquellos actos, Ruemen Tecnología SA interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el cual lo rechazó.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

En este entendimiento, el Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 26/9/2022, confirmó las resoluciones 115/19 y 116/19, dictadas por el Jefe (Int.) de División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la AFIP –DGI–, por las que se determinó de oficio la obligación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales julio de 2014 a junio de 2015 e Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2015, con más los intereses resarcitorios. Finalmente, impuso las costas a la vencida.

Para decidir de ese modo, en primer lugar efectuó una reseña de lo actuado por la demandada en sede administrativa, en particular, del informe final de inspección, de las manifestaciones del contribuyente, de lo informado por Mercado Libre SRL respecto de las

ventas efectivamente perfeccionadas por Ruemen Tecnología SA a través de su plataforma, la determinación de la pretensión fiscal y su posterior reformulación y la respuesta brindada por el contribuyente.

Seguidamente, se expresó respecto del planteo de nulidad opuesto por la actora, quien sostuvo que los actos apelados vulneraban el principio del debido proceso adjetivo. Al respecto, el Tribunal Fiscal adujo que, respecto de lo estrictamente formal, la resolución determinativa de autos, en cuanto acto administrativo, aparecía satisfaciendo acabadamente con los requisitos estatuidos por el art. 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, indicó que no se observaba que el organismo fiscal se hubiese apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo. En definitiva, consideró que los agravios de la actora se limitaban a manifestar su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo.

Sentado lo expuesto, sobre la cuestión de fondo, precisó que el ajuste determinado en los actos apelados se originaba en una verificación a la recurrente, en el que el fisco nacional había constatado que la firma había omitido declarar rentas provenientes de ingresos gravados, en virtud de la documentación aportada por la firma Mercado Libre SRL, de la cual surgía un detalle de ventas netas de IVA realizadas por la recurrente, que superaban a las declaradas. Al mismo tiempo, en lo relativo al ajuste en el Impuesto al Valor Agregado, expresó que el fisco nacional había constatado que la recurrente había omitido declarar débitos fiscales en los períodos fiscales 7/2014 a 5/2015, atento a que los débitos fiscales declarados resultaban inferiores a los constatados por la inspección, de acuerdo con la documentación aportada por la firma Mercado Libre SRL. De este modo, puntualizó que la cuestión a resolver se basaba en una determinación de oficio practicada por el organismo fiscal con fundamento en los indicios por el incremento patrimonial no justificado.

Sobre el punto, el Tribunal Fiscal adujo que el legislador había aceptado la necesidad de implantar métodos indiciarios con el propósito de contrarrestar la evasión fiscal. Asimismo expresó que la validez de los mismos dependería de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción obrantes en la causa. A su vez, expresó que en esta materia se produce la inversión de la carga probatoria, la cual recae en cabeza del contribuyente. En definitiva, expresó que se trataba de una cuestión de hecho y prueba, correspondiendo a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arriba el juez administrativo.

Por otro lado, desestimó los agravios de la aquí actora relativos al excesivo rigorismo fiscal recogido por la resolución general (AFIP) 3919/16 que, según sostiene, la priva de los beneficios impositivos establecidos en el art. 85 de la ley 27.260. En efecto, consideró que la recurrente no había cumplido con la presentación de la declaración jurada de confirmación de datos.

Seguidamente, se refirió al art. 1º de la resolución general (AFIP) 2955/10 que establece un régimen especial de ingreso del impuesto al valor agregado aplicable a las operaciones de venta de cosas muebles nuevas, locaciones y prestaciones de obras y/o servicios concertadas y/o perfeccionadas electrónicamente a través de “portales virtuales”. Al respecto, tuvo en cuenta que Mercado Libre SRL había adjuntado el detalle de las operaciones concretadas por la recurrente a través de su plataforma durante los períodos discutidos en la causa. Así, tuvo en cuenta que Mercado Libre SRL había informado la totalidad de las operaciones efectuadas y concretadas por el contribuyente en el período solicitado, y que las comisiones cobradas por Mercado Libre SRL por la utilización de su plataforma eran únicamente percibidas una vez finalizada la transacción. A su vez, tuvo en cuenta lo expresado por

la empresa citada, en cuanto a que "[*n*]*o es posible cobrar una comisión por una operación que no fue realizada correctamente por decisión del vendedor, comprador o ambos*".

En lo que respecta a la prueba pericial contable, consideró que la misma no aportaba nada a la resolución de la controversia. En efecto, afirmó que toda vez que el caso se trataba de imputación de ventas marginales, los datos que aportaban los expertos contables sobre la base de la contabilidad de la recurrente, no resultaba suficiente para apartarse del criterio fiscal, más aun cuando las operaciones marginales, precisamente, se llevan a cabo por fuera del circuito formal de registración. No obstante ello, tuvo en cuenta que, conforme señalara el perito designado a propuesta del fisco nacional, las ventas según Subdiarios (Anexo I del informe) no coincidían con las declaradas por la actora según el balance fiscal de la declaración jurada del período fiscal 2015.

Así las cosas, el Tribunal Fiscal expuso que la actora se limitaba a describir una metodología de trabajo en la cual aduce haber hecho figurar como realizadas ventas que en realidad no lo fueron, al solo efecto de mantener su calificación como "Mercado Lider", presumiendo en cuanto a la realización o no de las operaciones en función a la confirmación o falta de la misma. Sin embargo, consideró que esta circunstancia restaba sustento a sus argumentos, al carecer de respaldo probatorio. En efecto, adujo que si la intención de la recurrente había sido la de asumir como un costo las comisiones y percepciones abonadas para mantener su calificación, aun cuando las operaciones no se concretaban, debió haber arbitrado los medios para documentar dicha circunstancia por los efectos que dicha decisión podía acarrear desde el punto de vista de su actividad comercial y tributaria, como es en este caso. En tal sentido, destacó que la necesidad de documentar todos los actos que involucren al contribuyente sólo puede resultar en su propio beneficio para evitar que pueda darse una determinación alejada de la

realidad económica, encontrándose a su cargo, la obligación de contrarrestar con pruebas fehacientes las conclusiones del Ente Fiscal. Por lo tanto, afirmó que si el actor no contaba con documentación respaldatoria de lo alegado, resultaba válido el proceder del organismo recaudador para determinar su obligación impositiva.

Finalmente, en materia de intereses resarcitorios, recordó que los mismos constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Así las cosas, expuso que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia.

III. Agravios de la parte actora

Contra aquel pronunciamiento Ruemen Tecnología SA interpuso recurso de apelación el 9/11/2022 y expresó agravios el 29/11/2022, los cuales fueron contestados por el fisco nacional el 3/2/2023.

Luego de referirse a los antecedentes de la causa así como a los fundamentos de la sentencia del Tribunal Fiscal, hizo alusión a la competencia de esta Cámara para intervenir en la cuestión y al hecho que la determinación sobre base presunta tiene carácter subsidiario y excepcional.

A su vez, afirmó que el Tribunal Fiscal ha omitido y ha ponderado arbitrariamente la prueba conducente acompañada y producida por su parte. En efecto, sostiene que se ha omitido considerar la información vertida a través de la prueba documental que fuera

acompañada y de la que surge que, aun en la procedencia del ajuste, el mismo debiera ser significativamente inferior que el determinado por el fisco. En particular, refiere que el fisco no consideró las operaciones calificadas como negativas por parte, las ofertas múltiples (aduce que Mercado Libre SRL no permitía calificar a los potenciales compradores que ofertaban más de una vez en forma distinta para cada operación, por lo que si se ofertaba en reiteradas oportunidades el mismo producto, al calificar el primero, se calificaban automáticamente las operaciones restantes) y las operaciones calificadas como no concretadas por el comprador, entre otros supuestos. De este modo, esgrime que el Tribunal Fiscal prescindió de la pormenorizada explicación brindada por su parte respecto de la composición del ajuste.

Asimismo, se refiere a la resolución del 15/3/2022 dictada por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2 en los autos "*Ruemen Tecnología S.A. s/ Infracción Ley 24.769*" en el que se resolvió declarar la falta de mérito para dictar auto de procesamiento o para sobreseer a su parte.

Por otro lado, considera que en el caso se afectaría el principio de legalidad, toda vez que en el caso no existió perfeccionamiento del hecho imponible. En efecto, aduce que este principio se violaría si se tiene por perfeccionado el hecho imponible en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado, a partir de una simple manifestación vertida en una plataforma comercial de venta y no en la efectiva comprobación respecto del perfeccionamiento de una venta.

También, afirma que la pretensión fiscal se aparta del principio de capacidad contributiva, por lo que se afectaría el derecho de propiedad.

A su vez, sostiene que se configura en el caso la doctrina de los actos propios, pues la AFIP ya ha validado el tratamiento

impositivo de su parte en el marco de la estrategia comercial descripta, en otro período fiscal.

Asimismo, alega que debe aplicarse el principio del informalismo a favor del Administrado. Al respecto, se agravia que el organismo fiscal Organismo fiscal niega la posibilidad de acceder a los beneficios establecidos en el art. 85 de la ley 27.260 por el incumplimiento formal de la falta de presentación de la declaración jurada de confirmación de datos.

Finalmente, aduce que aun cuando se mantenga la pretensión fiscal, los intereses resarcitorios deben ser revocados. Al respecto, considera que bajo ninguna hipótesis puede considerarse la existencia de mora culpable por su parte que es presupuesto imprescindible para la aplicación de intereses resarcitorios.

IV. Alcances del pronunciamiento.

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham*, *Alberto Elías*

#37578941#393118994#20231127092905611

c/DGI s/Recurso directo de organismo externo", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

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

Cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inc. b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. CSJN, Fallos: 300:985, considerando 5; 326:2987, considerando 9; 328:3048, considerando 11; 332:357, considerando 8; 334:249, considerando 7; 336:1668, considerando 8; 338:169, considerando 6; 340:1513, disidencia del Highton de Nolasco y Rosenkrantz, considerando 15; "*Tecpetrol SA (TF 27621-1) c/ DGI*", causa CAF 32366/2012/CS1 RO, del 12/9/2017, considerando 11; "*Eurnekian, Eduardo (TF 18906-1) c/ DGI*", causa CAF 40457/2012/CS1 RO, del 23/11/2017, considerando 9; "*ADM Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa CAF 29982/2017/1/RH1, del 28/10/2021, apartado III del dictamen fiscal al cual la Corte remite).

En esta línea, teniendo en vista el contenido de los agravios reseñados, cabe advertir que el análisis de las cuestiones planteadas por el apelante exige la revisión de cuestiones de hecho y prueba ajenos, por regla general, a la jurisdicción de esta Cámara, en razón de lo previsto en el artículo recientemente citado (esta Sala, *in rebus*: "*De Lorenzi Horacio Alfonso (TF 29145-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*",", Causa Nº 50.950/2017, del 28/9/2023; "*Inser SA (TF 30108-I) SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 14.116/2022, del 11/8/2022).

En el supuesto previsto en la norma en comentario, los agravios en esta especie de recurso deben formularse teniendo en cuenta

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

En tal orden de exposición, esta Cámara ha tenido ocasión de enfatizar el carácter limitado del citado recurso, razón por la cual cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (cfr. Sala I, *in re*: "*Merlino Automotores S.A.*", del 12/3/2009; Sala II, *in re*: "*Frigorífico Marejada S.A.*", del 29/12/2009; Sala IV, *in re*: "*Agropecuaria Laishi S.A.*", del 15/4/2010; esta Sala, "*Del Buono, Jorge Luis*" del 15/3/2007; entre muchos otros).

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

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

Si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*CLK SA*" y "*Golden Penaut Argentina SA*", ya citados).

En este sentido, lo que se encuentra sometido a conocimiento de esta Sala consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso sólo cabe confirmar la decisión recurrida (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Kimberly Clark SA (TF 36115-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 17.550/2021, del 13/4/2022; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/ DGI*", Causa Nº 72.673/2018, del 7/5/2019; "*Cuatro Esquinas SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 13.104/2018, del 14/3/2019; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/ DGI*", Causa Nº 83.620/2016, del 16/10/2018; "*Salas, Fernando Martín c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 82.591/2015, del 10/4/2018; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/ DGI*", Causa Nº 18.124/2016, del 14/9/2017; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/ DGI*", Causa Nº 4.502/2014, del 29/9/2014; "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27.409/2012, del 31/10/2012; entre otros; doctrina de Fallos: 326:2987; 332:357; y 334:249).

VI. Inexistencia de arbitrariedad en la decisión del Tribunal Fiscal

En este entendimiento, cabe precisar que el Tribunal Fiscal, en su pronunciamiento, confirmó las resoluciones 115/19 y 116/19, dictadas por el Jefe (Int.) de División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la AFIP –DGI–, por las que se determinó de oficio la obligación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales julio de 2014 a junio de 2015 y del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2015, con más los intereses resarcitorios.

Para decidir de ese modo, de conformidad con lo reseñado en el considerando II, el Tribunal Fiscal ponderó lo actuado en sede administrativa, en particular el informe final de inspección, las manifestaciones del contribuyente, lo informado por Mercado Libre SRL respecto de las ventas efectivamente perfeccionadas por Ruemen Tecnología SA, a través de su plataforma y el sistema de pago utilizado por sus clientes en las operaciones de compra realizadas, la determinación de la pretensión fiscal y su posterior reformulación y la respuesta brindada por el contribuyente.

A su vez, tuvo en cuenta que Mercado Libre SRL había adjuntado el detalle de las operaciones concretadas por la recurrente a través de su plataforma durante los períodos discutidos en la causa. Allí, Mercado Libre SRL señaló que había informado la totalidad de las operaciones efectuadas y concretadas por el contribuyente en el período solicitado, y que las comisiones cobradas por Mercado Libre SRL por la utilización de su plataforma eran únicamente percibidas una vez finalizada la transacción. El Tribunal Fiscal ponderó especialmente que la citada empresa había manifestado de modo claro que “[*n*]*o es posible cobrar una comisión por una operación que no fue realizada correctamente por decisión del vendedor, comprador o ambos*”, lo que implicaba contradecir las argumentaciones expuestas por el aquí recurrente.

También, si bien analizó la prueba pericial contable, adujo que la misma no resultaba trascendente para la resolución de la controversia, en tanto el caso se trataba de imputación de ventas marginales. Por lo tanto, consideró que los datos que aportaban los expertos contables sobre la base de la contabilidad de la recurrente, no resultaba suficiente para apartarse del criterio fiscal, más aun cuando las operaciones marginales, precisamente, se llevan a cabo por fuera del circuito formal de registración.

Así las cosas, el tribunal consideró que la actora se había limitado a describir una metodología de trabajo en la cual aduce haber hecho figurar como realizadas ventas que en realidad no lo fueron, al solo efecto de mantener su calificación como "Mercado Lider", presumiendo en cuanto a la realización o no de las operaciones en función a la confirmación o falta de la misma. Sin embargo, afirmó que el actor era quien tenía la obligación de acreditar dichas circunstancias, pero no lo había hecho.

Por el contrario, cabe poner de relieve la parte actora se limita a sostener que el Tribunal Fiscal ha omitido y ponderado arbitrariamente la prueba conducente acompañada y producida por su parte, y reiteró la prueba documental acompañada y las expresiones vertidas en el recurso interpuesto oportunamente ante el Tribunal Fiscal. Así las cosas, se advierte que el recurrente no ha presentado razones de peso que permitan modificar lo decidido, máxime cuando se pretende revertir el juicio del Tribunal Fiscal acerca de los hechos y de la prueba, aspecto que solo resulta revisable para la alzada en supuestos de deficiencias manifiestas o errores en la apreciación de aquellos extremos –como se ha expuesto en el considerando V– que no se advierten en el caso bajo examen.

En efecto lo decidido por el Tribunal Fiscal se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios

incorporados en el proceso, que le permitieron concluir que correspondía confirmar la determinación de oficio realizada por la AFIP.

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

VII. Necesidad de una adecuada fundamentación sobre las cuestiones constitucionales planteadas

Por otro lado, respecto de las alegaciones de la actora de que en el caso se vulnera el principio de legalidad y el derecho de propiedad, cabe señalar que la declaración de inconstitucionalidad constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad institucional, que debe considerarse como la *ultima ratio* del orden jurídico (CSJN, Fallos: 312:72; 316:1718; 322:842; 325:1922; 326:3882, entre muchos otros; esta Sala, *in rebus*: "*Elst, Jose Luis Rafael c/ EN - M Defensa - EMGE s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg*", Causa Nº 53.375/2016, del 17/2/2022 ; "*Alegre Paz, Sabrina Noemí c/ M° del Interior s/ Daños y perjuicios*", Causa Nº 11.200/2000, del 25/11/2021; "*BCRA- c/ Romero Diaz, Jose Ignacio s/ proceso de conocimiento*", Causa Nº 4087/2014, del 29/9/2021; "*Nomerobo SA c/ EN-M° Desarrollo Social s/ Contrato administrativo*", Causa Nº 12.481/2006, del 12/12/2019; y "*Gasnor SA c/ ENARGAS s/ Art. 66-43-70 Ley 24076 – ENARGAS*", Causa N° 38.326/2017, del 12/2/2019; Sala II, *in re*: "*Varcent SA c/ Banco Francés BBVA y otros s/ Proceso de conocimiento – Ley 25561*", Causa Nº 36.522/2003, del 6/11/2018). Por ello, no cabe admitirla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca derechos o garantías constitucionales, supuesto que, en el caso, no se encuentra mínimamente acreditado.

También, resulta menester señalar que cuando se debaten cuestiones constitucionales aparece como sumamente necesaria una

adecuada fundamentación al respecto. Quien pretende dejar sin efecto una norma por ser contraria a la Constitución Nacional no sólo debe limitarse a la invocación genérica de normas constitucionales o expresar un mero desacuerdo con las disposiciones que impugna, sino que también debe expresar, de modo detallado y fundado, el agravio o perjuicio respecto del derecho que se invoca (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Elst, Jose Luis Rafael*", "*Alegre Paz, Sabrina Noemí*" y "*BCRA- c/ Romero Diaz, Jose Ignacio*", ya citados).

De este modo, cabe destacar que la doctrina –si bien refiriéndose al recurso extraordinario federal– ha señalado que la "debida fundamentación" no se satisface con enunciados genéricos, y que la crítica a las disposiciones que se reputan inconstitucionales no debe ser extensa, ni avara, sino "suficiente y eficaz" (cfr. MORELLO, Augusto Mario, *El recurso extraordinario*, 3º Ed. reelaborada, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2006, págs. 143-148). Por su parte, la Corte Suprema ha puesto de manifiesto que cuando una de las partes se agravia de que se violan normas constitucionales, éste no puede limitarse a efectuar un breve relato de lo ocurrido y no hacerse cargo de fundar al respecto (arg. de CSJN Fallos: 329:5581), como ha acontecido en el caso, lo que conduce a rechazar lo pretendido.

VIII. Inaplicable la doctrina de los actos propios

Asimismo, tampoco podría afirmarse que la demandada ha incurrido en contradicción con sus propios actos.

Si bien la Corte Suprema ha señalado que nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con una conducta anterior deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz (CSJN, Fallos: 313:367; 315:59; 320:2233; 325:1787; en igual sentido, esta Sala, *in rebus*: "*Loekemeyer, Marisa c/ EN-Ministerio de Turismo y Deportes s/ Empleo público*", Causa Nº 464/2019, del 20/10/2022; y "*Varela Enrique Rene c/ UBA s/ empleo público*", Causa Nº 67.748/2015, del 18/11/2021), lo cierto es que de

modo alguno la presunta actividad de la AFIP seguida en otro procedimiento de otro período fiscal, ajena a lo concretamente debatido en esta causa, podría llevar a considerar aplicable esta doctrina.

IX. Improcedencia de la invocación del principio de informalismo

Del mismo modo, tampoco podría el actor alegar válidamente el principio de informalismo.

Sobre el punto, cabe poner de relieve que el art. 1°, inc. c) de la ley 19.549 establece el informalismo, que supone la "[*e*]*xcusación de la inobservancia por los interesados de exigencias formales no esenciales y que puedan ser cumplidas posteriormente*". Así, el informalismo se erige como un principio general de todo el procedimiento administrativo (esta Sala, *in rebus*: "*Trivento Bodegas y Viñedos SA c/ EN- SENASA-Resol 828/10 551/12 (EXPTE S01:319252/10) s/ Proceso de Conocimiento*", Causa Nº 48.062/2012, 23/6/2021).

Así las cosas, si bien el informalismo ha sido aplicado a diversos supuestos, de modo alguno puede tener el alcance que el recurrente pretende asignarle, en particular, de permitir el incumplimiento de exigencias requeridas en las normas tributarias, por lo que corresponde rechazar lo pretendido en este punto.

X. Validez de aplicar en el caso los intereses resarcitorios

En punto a los agravios introducidos por la actora respecto de la aplicación de intereses resarcitorios y de la invocación de la existencia de una mora inculpable al contribuyente, cabe notar –tal como lo ha hecho el Tribunal Fiscal– que la apelante no ha demostrado en autos que la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria no le fuese imputable.

Es que no debe olvidarse que el art. 37 de la ley 11.683 establece que "*la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio*" sin estipular ninguna causal eximente del devengamiento de éstos.

Por tal motivo, la Corte Suprema, en el precedente registrado en Fallos: 323:1315, "*Citibank NA (TF 15575-I) c/ D.G.I.*" del 1/6/2000), sostuvo, frente a la hipótesis de que pudiera aplicarse la última parte del art. 509 del Código Civil (actual art. 888 del Código Civil y Comercial de la Nación) –norma que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no es imputable– que "*la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor –que deben ser restrictivamente apreciadas– han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria*". En este sentido, dadas las particularidades del derecho tributario, en ese campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683, t.o. en 1998). Luego, el Máximo Tribunal agregó que "[*e*]*s evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto –o que lo ha hecho por un monto inferior al debido– en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que* (…) *se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya*

naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfr. considerando 10; en el mismo sentido, CSJN, Fallos: 334:1182 y 340:1513).

Así las cosas, las quejas introducidas por la actora respecto de la aplicación de intereses resarcitorios y de la invocación de la inexistencia de una mora inculpable, no tienen eficacia para eximirla de su pago, dado que no se presenta ningún supuesto excepcional que haga posible la dispensa de esos accesorios.

XI. Costas

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

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

A los fines del art 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO