Expte. Nº 46246/2012.-

///nos Aires, 8 de agosto de 2023.- JMVC

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Sovic S.A. –TF 25742-I c/Dirección general Impositiva”, y **CONSIDERANDO:**

I.- Que, en fecha 26/11/2013 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió por mayoría -integrada con el voto de los Dres. Buitrago y Urresti-, revocar parcialmente las resoluciones apeladas, en lo que hace al impuesto determinado, intereses y multa derivado de la impugnación de los créditos fiscales y deducciones por las operaciones de la contribuyente con "Frontera Verde" de José González y Millenium S.R.L., así como también por la operación asentada en la factura N° 000-00000022 de la firma “Comercial El Refugio” de Alberto De Jesús Gómez; confirmándola en lo restante, en lo que hace al impuesto determinado e intereses.

Asimismo, recalificó la conducta de la apelante, encuadrándola en el artículo 45 de la ley 11.683 (to. en 1998 y sus modificaciones), graduando las sanciones en 80% del impuesto omitido.

Por último, impuso las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

Por otra parte, en fecha 30/04/2023 el Tribunal *a quo* reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por ambas partes (cfr. documento digitalizado, fs. 2/3).

II.- Que, para así decidir, desestimó los argumentos vinculados con el planteo de nulidad impetrado por la actora, como así también el planteo atinente a la inconstitucionalidad del decreto 618/1997 y la consecuente incompetencia de la autoridad que dictó las resoluciones apeladas.

De igual modo, desestimó la pretendida nulidad por haberse determinado sobre base presunta, pues ninguna de las resoluciones apeladas efectuó una determinación que no fuera sobre base cierta.

Asimismo, rechazó el planteo formulado respecto de la supuesta violación del derecho de defensa por haberse extendido los períodos a fiscalizar, pues ello no surge de la orden de intervención N° 9852/2 y de su respectiva notificación.

Acto seguido, el Tribunal entendió conveniente efectuar la reseña del material probatorio colectado por el Fisco Nacional a lo largo del proceso de fiscalización.

Luego de reseñar detalladamente las actuaciones administrativas, relacionadas con los proveedores cuestionados, se pronunció acerca de la valoración que de las mismas hiciera el organismo recaudador a fin de sustentar la impugnación de los créditos fiscales de la actora.

Al respecto, señaló que en lo relativo a "Comercial 'El Refugio" de Alberto De Jesús Gómez, se tuvo en cuenta que: a) el proveedor manifestó haber cobrado por las operaciones facturadas en "Patacones", no acreditando efectivamente tal extremo con los correspondientes recibos de pago, ni adjuntando alguna otra documentación relativa a transporte o entrega de la mercadería; b) no se acreditó el cumplimiento de lo dispuesto en las Resoluciones Generales N°s. 151 y 1547; c) luego de la contestación del primer requerimiento fechado en 20/08/2003, ante uno posterior del organismo fiscal, el correo dejó constancia, con fecha 11/10/2003, que el proveedor se mudó; d) la mercadería vendida -tafeta, hilos, puntillas, raso y, en una de ellas, chapas-; la actividad consignada en las facturas como aquella del proveedor -venta de madera en rollos, materiales de construcción y transporte de cargas- y la actividad declarada ante el organismo fiscal -servicios agrícolas y extracción de madera-, no condecían ninguna de ellas entre sí (pudiéndose añadir que si bien en dos de las facturas se consigna como actividad del proveedor aquella referida como venta de madera en rollos, materiales de construcción y transporte de cargas, en las restantes dos figura como actividad del proveedor la venta de comestibles, librería, fábrica de calzados y prendas de vestir; e) el proveedor se encuentra inscripto en el I.V.A. e Impuesto a las Ganancias desde junio de 2002, sin perjuicio de lo cual las declaraciones juradas presentadas no arrojan saldo a ingresar, ni reflejan las operaciones con la actora.

Luego, enfatizó que los elementos colectados, al arrojar serias dudas sobre la efectiva existencia de las operaciones de compra al proveedor "Comercial 'El Refugio" de Alberto De Jesús Gómez, resultan suficientes y adecuados para fundar la impugnación de los créditos fiscales declarados, así como para desestimar el cómputo de deducciones en tal concepto.

Por otro lado, distintas son las conclusiones a las que arribó con relación a los proveedores "Frontera Verde" de José González y Millenium S.R.L.; en cuanto a la primera, señaló que si bien el organismo fiscal indicó que surge de la circularización efectuada que tanto el proveedor como la imprenta se mudaron de su domicilio fiscal y que las actividades declaradas: "servicios de publicidad" y "servicio de transporte urbano de carga" no se condecían con los conceptos facturados -chapas-, lo cierto es que indicó en

forma explícita que la impugnación obedece a la falta de acreditación de las operaciones realizadas de conformidad con lo dispuesto por las Resoluciones Generales N°s 151 y 1547.

Por su parte, respecto de Millenium S.R.L. el Fisco Nacional sólo señaló la falta de acreditación de las operaciones realizadas de conformidad con lo dispuesto por las resoluciones generales citadas.

De este modo, el voto mayoritario refirió que de lo reseñado, surge que, básicamente, el único elemento tenido en cuenta para la impugnación de los proveedores en análisis resultó ser el incumplimiento de lo dispuesto en las citadas resoluciones generales; circunstancia que no puede por sí misma considerarse apta para habilitar al organismo fiscal a prescindir de efectuar una investigación lo suficientemente exhaustiva a los fines de lograr adquirir un grado de certeza razonable respecto de la inexistencia de las operaciones cuestionadas.

A continuación, analizó si la actora controvirtió los fundamentos de la impugnación efectuada en las resoluciones apeladas, aportando elementos suficientes que permitieran desvirtuar en forma inequívoca el criterio del Fisco Nacional y demostrar así la real existencia de las operaciones cuestionadas.

En tal sentido, refirió que en cuanto al proveedor "Comercial 'El Refugio"", de Alberto De Jesús Gómez, la actora acompañó en sede administrativa una nota firmada por el mencionado proveedor, certificada por escribano público, en la que adjunta los recibos N°s 0002-00000023 y 0002-00000026 y el remito N° 000-00000048, concernientes a la factura N° 0002-00000022.

En los mencionados recibos se detalló como forma de pago dinero en efectivo y, principalmente, cheques; algunos de éstos obran en las actuaciones, por encontrarse en los listados de cheques que el Fisco Nacional solicitó al Banco Credicoop, sucursales María Teresa y San Lorenzo. Tal circunstancia -que fue admitida por el organismo en la resolución determinativa, pero cuya relevancia intentó contrarrestar al mencionar que se consignaron a modo de muestreo tales cheques y se comprobó que ni fueron emitidos ni endosados al proveedor en cuestión-, en cuanto prueba que versa sobre la realidad fáctica de las operaciones, permite controvertir el criterio fiscal en cuanto a la impugnación relativa a la factura N° 000-00000022 del proveedor “Comercial El Refugio" de Alberto De Jesús Gómez.

Por otro lado, indicó que las restantes argumentaciones de la actora carecen de todo respaldo probatorio y devienen meras

consideraciones dogmáticas que, como tales, resultan claramente improcedentes.

En tal sentido, remarcó que tales pautas merecen ser aplicadas no sólo con respecto a las diversas consideraciones de la actora sobre la veracidad de las operaciones cuestionadas, sino también en cuanto a lo expuesto sobre la carencia de sustento de las impugnaciones efectuadas por el Fisco Nacional en tanto, de no haber existido las operaciones de compra, tal como sostiene el organismo fiscal, no habrían podido tampoco existir las operaciones de venta cuya existencia el organismo si reconoce; atento a que, más allá de la procedencia o no del presente planteo, no habiéndose aportado prueba alguna respecto de la relación que debiera existir entre las ventas y las compras de la apelante, resulta imposible comprobar con las constancias de autos, si los montos determinados no se compadecen con la mencionada relación.

Por último, se pronunció con respecto a la procedencia de las multas aplicadas, señalando que, tal como se indica en las resoluciones apeladas, el “juez administrativo” consideró configurada la presunción de defraudación enunciada en el inc. b) del art. 47, y cuya sanción es la normada por el art. 46; ambos dispositivos de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones).

Puntualizó que el Fisco Nacional sólo ha probado la falta de presentación de declaraciones juradas, así como en los casos que si se presentaron su inexactitud; puesto que la omisión detectada se basó en los propios registros de la actora, circunstancia insuficiente por si sola para meritar el accionar de la contribuyente y calificarlo como defraudación fiscal.

Al respecto, recordó que la existencia de una conducta dolosa, comprensiva del elemento intencional, no puede inferirse solamente invocando una diferencia numérica considerable entre lo que hubiera debido ingresar al Fisco por el tributo en cuestión. La situación fáctica en que se basa la presunción considerada por el ente fiscal no ha sido probada en autos, sin que resulte suficiente -al efecto- la simple alegación de una grave incidencia sobre la materia imponible, cuando tampoco se ha acreditado que haya existido "grave contradicción" entre las operaciones y la documentación respaldatoria de las mismas.

En consecuencia, entendió que se produjo un error en la calificación de la conducta de la actora, por lo que consideró pertinente expedirse por el reencuadre adecuándola al tipo omisivo descripto por el art. 45 de la ley 11.683 (to. 1998 y modif.), recalificando la conducta de la apelante

encuadrándola en la norma citada y estableciendo la sanción en el 80% del impuesto omitido.

Finalmente, impuso las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

III.- Que, contra la sentencia de fecha 26/11/2013 la parte actora interpuso apelación (ver fs. 236 del expte. en soporte papel), el que no fue fundado.

A su vez, contra dicha sentencia el Fisco Nacional interpuso apelación, habiendo expresado agravios tempestivamente conforme surge de fs. 266/73 del expediente en soporte papel. La actora no contestó el traslado conferido.

A su turno, la regulación de honorarios fue apelada por el letrado de la parte actora por alta, y por baja por derecho propio (cfr. fs. 4/5 del documento digitalizado).

Por último, el Fisco Nacional apeló la regulación de honorarios por considerarla baja (ver fs. 261 del expte. en soporte papel) y alta (ver fs. 262 del expte. en soporte papel).

IV.- Que, dado que no surge que la parte actora haya presentado la fundamentación del recurso de apelación, corresponde declararla desierta.

Al respecto, cabe recordar que el art. 195 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), establece expresamente que: “El escrito de apelación se limitará a la mera interposición del recurso. Dentro de los quince (15) días subsiguientes a la fecha de su presentación, el apelante expresará agravios por escrito ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el que dará traslado a la otra parte para que la conteste por escrito en el mismo término, vencido el cual, haya o no contestación, se elevarán los autos a la Cámara Nacional competente, sin más sustanciación, dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes.”.

A su vez, el art. 197 del mismo cuerpo normativo indica que: “Será de aplicación supletoria en los casos no previstos en este Título y en el Reglamento Procesal del Tribunal Fiscal, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación…”.

Por ser ello así, y toda vez que la parte actora no ha cumplido oportunamente con la carga impuesta por la norma citada en primer término, en punto a presentar la fundamentación de la apelación dentro de los plazos establecidos, corresponde declarar desierto el recurso interpuesto

contra la sentencia de fecha 26/11/2013 (cfr. arts. 195, 197 de la L.P.T. y art. 266 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria).

V.- Que, con respecto al memorial del Fisco Nacional se observa que sus argumentos se centran en la revocación parcial de los ajustes practicados respecto de las operaciones realizadas con “Frontera Verde” de José Gonzáles y Millenium S.R.L. y de la operación asentada en la factura N° 000-00000022 de la firma “Comercial El Refugio”, de Alberto De Jesús Gómez; así como también el reencuadre de las sanciones oportunamente aplicadas a la contribuyente.

Así, tras reseñar los antecedentes relevantes de la causa y lo resuelto por el Tribunal *a quo*, tachó de manifiestamente arbitraria la resolución recurrida, en tanto -resaltó- la solución arribada se encontraría en clara oposición con lo expuesto en los considerandos V, VI y VII, por cuanto allí el Tribunal dejó plasmado el extenso material probatorio colectado por el Fisco Nacional.

En parejo orden de ideas, señaló que la decisión recurrida: “…reconoce que el incumplimiento a las normas es ‘voluntario’ o ‘es insuficiente’ para impugnar las operaciones, lo cual significaría que los contribuyentes no están obligados a cumplir con las normas vigentes. Dicha situación denota claramente que el decisorio dictado por el inferior es manifiestamente arbitrario”.

En particular, mencionó que respecto a Millenium S.R.L. surge una contradicción en el desarrollo de la sentencia, por cuanto en punto al proveedor Agroforgan S.R.L., el Tribunal consintió la postura de su parte y expresamente aludió a la: “…falta de acreditación de las operaciones realizadas de conformidad con lo dispuesto por las Resoluciones Generales N°s 151 y 1547…”, lo cual -entendió- refuerza la arbitrariedad alegada.

Acto seguido, recordó que los ajustes practicados y discutidos en autos, consistieron en la impugnación del crédito fiscal y/o del gasto deducido, de todas las operaciones de compras realizadas con los proveedores observados, no habiendo sido probada la existencia de las mercaderías supuestamente adquiridas, ni la validez formal de los comprobantes.

Al respecto, destacó que el juzgador debió haber tenido en cuenta la doctrina de la concurrencia de los elementos material-formal del crédito fiscal, ya que surge de la economía propia del I.V.A. -art. 12 y concordantes de la ley del tributo- que para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, se requiere la concurrencia de los aspectos formal (que

implica la discriminación del impuesto cuando correspondiere por expresa disposición legal) y material (existencia de la operación que origen al crédito).

A ello agregó que la validez constitucional de las resoluciones generales a las que hizo referencia previamente, no fue puesta en crisis por la actora, ni por el Tribunal de la instancia anterior. Citó jurisprudencia que consideró favorable a su tesitura, para concluir con base en la misma, que la sentencia apelada carece de fundamentos válidos.

Sobre el punto, adicionó que la actora ha reconocido que no lleva libros de comercio rubricados, ni estados contables e incumple con los medios de pago que establece la normativa vigente para posibilitar el cómputo del crédito fiscal, siendo quien debía demostrar fehacientemente la existencia de las operaciones en las que se pagó el I.V.A., mediante la acreditación de pruebas fehacientes y concretas.

De allí que, reiteró, el T.F.N. al fallar como lo hizo se apartó de las previsiones normativas aplicables al caso.

Por otra parte, con relación a la factura N° 000-00000022 del proveedor Comercial El Refugio, destacó que en la resolución N° 129/2005 -impugnada en autos- se detallaron los hechos y las prueba analizadas para considerar que tal facturación resultaba apócrifa.

Aquí nuevamente señaló que la sentencia recurrida no tuvo en consideración el conjunto de hechos relevantes observados en la instancia de la fiscalización y la obligatoriedad de cumplir con los elementos formales para posibilitar la deducción como gasto.

Por lo expuesto, concluyó que la cuestión ha sido resuelta conforme a un criterio que se aparta de lo normado en la ley del tributo, en los hechos de la causa y por lo resuelto por los tribunales de alzada, de allí la arbitrariedad propugnada por su parte.

En cuanto hace a lo resuelto en punto a las sanciones de multa indicó, en primer lugar, que no es cierto que el “juez administrativo” no haya expuesto en sus resoluciones las bases de la prueba del dolo, habiendo el Tribunal indicado que solo se probó la falta de presentación de las declaraciones juradas o su inexactitud. En tal sentido, reafirmó que se dejó expresamente sentado que el dolo surge de los hechos descriptos para fundar los ajustes.

Asimismo, discrepó con lo expuesto por el Tribunal en cuanto sostuvo que su parte no ha probado el elemento intencional para la aplicación de la figura dolosa, siendo que, por el juego de la presunción del art. 47 de la L.P.T., correspondía a la contraparte hacer caer dicha presunción de dolo por elementos en contrario que no ha aportado.

A su vez, prosiguió, a dicho ajuste se arribó a partir de un cúmulo de elementos -fundados indicios- que hicieron posible conformar un cuadro de serios reparos respecto de las documentación y de los proveedores de la firma actora, resultando esto una situación que no fue revertida pese a que estaba obligada a hacerlo, conforme lo establece el art. 377 del C.P.C.C.N.

Desde esta óptica, consideró que se evidencia la arbitrariedad del fallo en tanto la recalificación de la multa impuesta exhibe un fundamento meramente aparente, pues más allá de efectuar citas en apoyo de la decisión, no efectuó ningún desarrolló, limitándose a efectuar un pronunciamiento dogmático y abstracto.

Sobre el particular citó y transcribió pasajes de sendos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia y de esta Cámara, para luego afirmar que, una vez acreditada la utilización de facturas apócrifas para disminuir la carga tributaria, lo cual constituye el sustento factico suficiente para activar la presunción que habilitó la aplicación de la sanción agravada prevista en el art. 46 de la L.P.T. Ello así, por cuanto ha dejado conscientemente de ingresar el impuesto en su justa medida, disminuyendo su carga tributaria; no habiendo -reiteró- el contribuyente probado lo contrario.

Por otro lado, recordó también que se determinó de oficio y se aplicó sanción respecto de la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes, resultando dicha situación un obrar malicioso por parte de la actora. Ello por cuanto, no presentar las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, habiendo presentado las relativas al I.V.A., evidencia una clara conducta omisiva, sin ningún tipo de justificación.

Por todo ello, consideró que ha quedado probado que la sentencia del T.F.N. no resulta ser una conclusión razonada de los hechos y de las pruebas. Por lo cual, solicitó su revocación en aquello que constituye materia de agravios, con costas de ambas instancias a la actora.

VI.- Que, corresponde señalar que en la causa se cuestionó la legitimidad de las resoluciones N°s: 129/2005 y 130/2005, ambas de fecha 30/06/2005, dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes, por las cuales se procedió a determinar, en la primera, la materia imponible en el I.V.A., períodos fiscales 11/2001 a 12/2003, con los respectivos intereses y multa en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b), en base a la información obtenida de los libros sub-diarios I.V.A. Compras y Ventas, facturas registradas en éstos, recibos de sueldo de personal y extractos bancarios, en tanto la firma no aportó los libros Inventario y Balances, Actas de Asamblea y Registro de Accionistas, no confeccionó los Estados

Contables por ejercicios con cierre en junio de 2002 y en junio de 2003; así como tampoco aportó detalle del pasivo al 30/06/2002 y al 5/05/2003, detalle o documentación de bienes de uso utilizados, o detalle de bienes de cambio al 30/06/2002 y al 5/05/2003.

Asimismo, por resolución N° 130/2005 se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2002 y 2003, con los respectivos intereses y multa en idénticos términos que la anterior, en base a la información obtenida de los sub-diarios I.V.A. Compras y Ventas, facturas registradas en éstos, recibos de sueldo de personal y extractos bancarios, por las mismas razones previamente explicitadas en la resolución determinativa del I.V.A.

Por último, cabe destacar que, en las resoluciones mencionadas se procedió a la impugnación del crédito fiscal, así como al no cómputo de deducciones por compras, en concepto de operaciones con -en cuanto a este pronunciamiento importa- los proveedores “Comercial El Refugio”, de Alberto De Jesús Gómez; “Frontera Verde”, de José González y Millenium S.R.L.

VII.- Que, a fin de tratar el recurso interpuesto por el Fisco Nacional, con respecto al fondo de la cuestión, cabe recordar que si bien este Tribunal ha sostenido (y sostiene) en reiteradas oportunidades que la pauta correcta de hermenéutica respecto a la previsión normativa del art. 86, inc. b) de la L.P.T., es aquella que indica que sólo cuando se demuestre cabalmente la arbitrariedad del pronunciamiento recurrido, tal circunstancia habilita la revisión por esta Cámara, dado que se trata de un recurso limitado (cfr. entre muchos otros, esta Sala, en autos: “DT Logística S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, Expte. N° 08777/2020, sentencia del 14/04/2023), en este caso corresponde hacer una excepción a dicha interpretación.

En efecto, lo cierto es que, con relación a los proveedores y operaciones discutidos por el Fisco Nacional -a cuyo respecto el T.F.N. desestimó la pretensión del organismo recaudador- corresponde señalar que el atento cotejo de las actuaciones administrativas anejadas a la causa -en especial, teniendo en consideración el análisis efectuado en las resoluciones administrativas apeladas-, permite otorgarles razón a los planteos recursivos.

Ello por cuanto, de la resolución N° 129/05 -y en similares términos de la resolución N° 130/05- surge que: a) en cuanto al proveedor Alberto de Jesús Gómez, de “Comercial El Refugio”, las operaciones registradas por la actora con este proveedor ascendieron a $ 183.000,

aproximadamente, en el período 09/2002 -11/2003, enviando fotocopias de las facturas emitidas excepto la N° 22 del 13/07/2002; N° 64 del 10/4/2003 y N° 66 del 14/5/2003, presentando la primera inconsistencias en cuanto a correlatividad y fecha.

Asimismo, se señaló que el Sr. Gómez manifestó en nota haber cobrado las mismas en “Patacones”, no acreditando medios de pago conforme a las disposiciones de las Resoluciones Generales N° 151 y N° 1547, además no acreditó la existencia de recibos de pago, ni justificó el transporte o entrega de la mercadería.

Además, se tuvieron en cuenta los siguientes aspectos: la reiteración del requerimiento de aporte de documentación de respaldo, fue devuelto por el correo con la leyenda referente a mudanza del destinatario; la mercadería vendida es: tafeta, hilos, puntillas y raso, mientras que la actividad principal declarada es servicios agrícolas y la secundaria extracción de madera, en tanto en las facturas se consignó venta de madera en rollos, materiales de construcción y transporte de cargas; la factura N° 22 del 13/07/2002 presenta como concepto facturado: chapas; se encuentra inscripto en I.V.A., Impuesto a las Ganancias y Obligaciones de la Seguridad Social desde junio de 2002, mientras que las declaraciones juradas presentadas no reflejan las operaciones con Sovic S.A., ni arrojan saldo a ingresar.

Por último, se dejó constancia que la auditoría efectuada sobre las copias de los cheques remitidos por el Banco Credicoop, fue realizada tomando en cuenta todos los cheques de dicho banco denunciados por la firma actora como entregados al Sr. Alberto de Jesús Gómez, relacionándolos con las fotocopias de anverso y reverso aportadas por el banco a requerimiento del organismo recaudador.

La auditoría arrojó como conclusiones las claras e irrebatibles contradicciones incurridas por la fiscalizada y su proveedor, y la falta de correspondencia de las operaciones de compra con los cheques informados, lo que determinó la impugnación tanto de la facturación de compra como del crédito fiscal computado.

Por lo demás, respecto de los restantes proveedores y de los cheques librados contra el Banco Credicoop, se verificaron iguales inconsistencias, dejándose constancia que la firma actora no acercó a la causa prueba alguna que respalde su postura, cuando es sabido que la sola mención de cheques entregados para la cancelación de las operaciones objetadas, no resulta suficiente para probarlas.

b) Respecto a José González de “Frontera Verde”, se puso de manifiesto que: no se corresponden las actividades declaradas (transporte

urbano de cargas y servicios de publicidad) con los conceptos facturados (chapas); circularizado el domicilio fiscal, el correo devuelve el instrumento con la leyenda “se mudó", habiéndose obtenido igual resultado al circularizar a la imprenta que figura al pie de los comprobantes; por último, la impugnación efectuada también encuentra sustento en la falta de acreditación de las operaciones realizadas conforme las disposiciones de las Resoluciones Generales N°s: 151 y 1547.

c) Finalmente, se impugnaron las transacciones realizadas con Millenium S.R.L., en razón de la falta de acreditación de las operaciones realizadas conforme las disposiciones de las Resoluciones Generales N°s: 151 y 1547, no pudiendo requerirse información a la citada firma atento a su cese de actividades.

d) Por último, en términos generales aplicables a todos los proveedores cuestionados, el Fisco en las resoluciones administrativas apeladas señaló que respecto a la evaluación del descargo producido, cabe remitirse a los cargos imputados en la vista, los que no se refieren sólo a la no localización de los presuntos proveedores, sino que dicha circunstancia refuerza la presunción de inexistencia de operaciones de compra con los proveedores cuestionados; hecho que no implica necesariamente que no haya habido compras de materia prima que permitieran efectivizar las ventas registradas y/o declaradas.

Agregó que, si bien es cierto que la sola circunstancia de que los proveedores impugnados no hayan declarado los débitos fiscales relativos a las operaciones en cuestión, no configura un elemento suficiente para considerar la realidad económica de las transacciones objetadas, en razón de que dicha condición resulta ajena a la condición Fisco-Contribuyente imputado, los demás elementos colectados permiten sostener una evidencia *prima facie* de la inexistencia de dichas operaciones, quedando a cargo de la inspeccionada el aporte de probanzas en contrario, entre las que se pueden mencionar el pago de las operaciones, la forma de transporte de la mercadería, los seguros sobre ellas, etc.

Es decir, que para que las facturas de compraventa adquieran *per se* entidad suficiente para generar crédito fiscal, deben encontrar sustento en la realidad fáctica de las operaciones, toda vez que resultan de aplicación al caso los principios de interpretación y realidad económica del gravamen, condicionando el valor de la factura a dicha situación.

VIII.- Que de lo expuesto en el considerando anterior se deriva que los ajustes practicados se fundamentaron en la impugnación del

crédito fiscal y/o del gasto deducido respecto de las operaciones de compra presuntamente concretadas con los proveedores observados, no habiendo sido probada en definitiva la existencia de las mercaderías adquiridas, como así tampoco la validez formal de los comprobantes.

Por tal razón, y tal como lo expuso el Fisco Nacional en su memorial, el Tribunal *a quo* debió haber ponderado la "doctrina de la concurrencia de los elementos material-formal del crédito fiscal", ya que según surge de la propia economía del Impuesto al Valor Agregado (cfr. art. 12 de la ley del tributo), para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, requiere la concurrencia de los aspectos formal –discriminación del impuesto cuando correspondiere por expresa disposición legal– y material –existencia de la operación que da origen al crédito–.

De este modo, a juicio de esta Sala, sopesando el cúmulo probatorio que obra en autos, es plausible derivar la procedencia del planteo del ente recaudador –en punto a la conducencia de la impugnación del crédito fiscal–, en tanto se compadece con el cuadro fáctico del caso a tenor de la verosimilitud que revisten los elementos de juicio obtenidos y colectados, valga señalarlo, en un marco que –según todo parece indicar– importó el debido resguardo del debido proceso de la contribuyente.

Por otra parte, también asiste razón al demandado en cuanto asevera que las Resoluciones Generales desconocidas e inaplicadas por la contribuyente, y cuyo soslayo fue avalado por el Tribunal *a quo*, no resulta justificado de modo alguno, puesto que su obligatoriedad se mantiene indemne en la medida en que su constitucionalidad no ha sido siquiera puesta en crisis en esta causa.

Al respecto trajo a colación la doctrina elaborada por el Alto Tribunal que señala que: "El cumplimiento de los extremos formales en materia fiscal, constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes" (cfr. C.S.J.N., *Fallos:* 316:1190, entre otros).

En esa línea de pensamiento, es oportuno señalar que ha sido la propia conducta de la actora quien, al no llevar los libros contables e impositivos en debida forma, incumple con la normativa que la haría pasible de resultar beneficiaria del crédito fiscal.

Por las razones expuestas precedentemente, corresponde hacer lugar a la apelación del Fisco Nacional y revocar la resolución del Tribunal *a quo* en este aspecto.

IX.- Que, por último, con relación a la sanción de multa impuesta en las resoluciones administrativas apeladas -a cuyo respecto el Tribunal Fiscal de la Nación dispuso la recalificación de la conducta de la apelante encuadrándola en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) y graduó la sanción en el 80% del impuesto omitido-, cabe adelantar que también corresponde admitir la apelación del Fisco Nacional y revocar lo decidido en la instancia anterior.

En efecto, con respecto al impuesto al Valor Agregado, la actora dejó de ingresar a su vencimiento (períodos fiscales noviembre 2001 a junio 2002 y julio 2003 a diciembre 2003, ambos inclusive en cada caso), la suma de pesos ciento veintidós mil doscientos ochenta y cinco con veinticuatro centavos ($ 122.285,24); y respecto al Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2002), la suma de pesos setenta y dos mil trescientos cincuenta con noventa y tres centavos ($ 72.350,93).

En ambas resoluciones administrativas, se tuvo en consideración que en razón de las inexactitudes a que se ha hecho mérito, las mismas no pueden atribuirse a desconocimiento de la ley o a error de interpretación de sus disposiciones, lo que no corresponde presumir ni aceptar y por tratarse de aspectos directamente relacionados con la actividad de la responsable, que ésta no puede desconocer y cuya exacta apreciación no es susceptible de crearle dificultades.

En la misma línea de pensamiento, se desestimó la posibilidad de aceptar que los hechos imputados hayan sido cometidos por inadvertencia puesto que, por tratarse de datos fundamentales del desenvolvimiento económico de la sumariada, de su necesario y elemental conocimiento, no resulta admisible que ni por descuido, omitiese datos en su declaración jurada ante el organismo recaudador.

Desde esa perspectiva, se concluyó que la contribuyente/responsable ha dejado de oblar intencionalmente el impuesto a su vencimiento y en su justa medida.

Por ser ello así, se concluyó en que, por los períodos involucrados en autos, se encuentran configuradas las presunciones de defraudación enunciadas en el inciso b) del artículo 47, y cuya sanción es la normada por el artículo 46, ambos de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), que prevé multas de dos (2) a diez (10) veces el importe del tributo evadido.

Y, asimismo, se dejó constancia que a los efectos de la aplicación de la pena se ha tenido en cuenta la falta de antecedentes sumariales de igual naturaleza a los contemplados en autos y a las circunstancias especiales que rodean el presente caso.

En el contexto descripto, es erróneo interpretar -como lo hizo el Tribunal *a quo*- que la demandada no haya probado el elemento intencional para la aplicación de la figura dolosa. Ello por cuanto, conforme surge de los antecedentes que fundamentan los ajustes -y cuya explicitación parcial ha sido realizada más arriba- se verifica un cuadro de serios reparos respecto de la documentación referida a los proveedores impugnados y a las operaciones desconocidas por el Fisco, no habiendo la contribuyente producido prueba conducente que permita acreditar lo contrario (cfr. art. 377 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por vía del art. 197 de la L.P.T.).

En conclusión, habiéndose acreditado las circunstancias irregulares en la relación comercial de la actora con sus proveedores y con el demandado, con miras a disminuir la carga tributaria, ello constituye sustento fáctico suficiente que permite poner en marcha la presunción que habilitó la aplicación de la sanción agravada prevista en el artículo 46 de la L.P.T.

Ello por cuanto la contribuyente ha dejado voluntariamente de ingresar el impuesto en su justa medida, disminuyendo su carga tributaria, y no ha probado lo contrario por los medios previstos en el ordenamiento al efecto.

Por lo demás, no debe soslayarse la vigencia del principio que indica 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,* "VZ BATH & BODY SA (TF 36087-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", Expte. Nº 12.109/2021, del 8/04/2022, entre muchos otros).

En tal sentido, corresponde señalar que la 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 y principio, es que le correspondía 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 los actos administrativos impugnados (cfr. art. 377 del C.P.C.C.N. y esta Sala, en autos: “Ostry, Silvia Beatriz c/D.G.I.”, Expte. Nº 67.852/2020, del 18/06/2020, entre otros).

En tal orden de consideraciones, lo expuesto por el Tribunal de instancia anterior no resulta ajustado a derecho y no permite derribar la presunción de legitimidad de las resolución impugnadas, la cual no ha sido controvertida o cuestionada al punto que permita a este Tribunal confirmar lo decidido en la instancia anterior.

En razón de lo expuesto, corresponde también revocar este pasaje del pronunciamiento recurrido.

X.- Que, con respecto al régimen de las costas, cabe señalar que si bien la demandada no ha desarrollado un agravio concreto y diferenciado, lo cierto es que en orden a la consideración de la forma en que se resuelve, y por aplicación de lo establecido en el art. 279 del C.P.C.C.N. (de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.), es que corresponde imponer las costas de ambas instancias en su totalidad a la contribuyente actora quien resultó vencida en todos los aspectos de la contienda (cfr. art. 68, 1ra. parte del C.P.C.C.N. y art. 197 de la ley 11.683, t.o. 1998 y modif.).

XI.- Que a fin de tratar los recursos interpuestos contra los emolumentos en favor de los letrados de la demandada; en primer término, cabe señalar que, mediante la regulación de honorarios se busca compensar de modo adecuado la tarea desplegada por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa. Para ello debe ponderarse la magnitud del trabajo realizado, el grado de responsabilidad asumido, en concordancia con la complejidad de los intereses económicos en

juego y la contribución que cada uno ha aportado para llegar a la solución definitiva del pleito.

Además a fin de lograr una retribución equitativa y justa no resulta conveniente tan sólo la aplicación automática de porcentajes previstos en los aranceles, en la medida en que las cifras a las que se arriba pudieren conducir a una evidente e injustificada desproporción con la obra realizada. Tal proceder, limitaría la misión del Juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea encomendada a los abogados, peritos, consultores, etc. (conf. esta Sala '*in rebus*' "Unión Obrera Metalúrgica de la República Argentina c/E.N. -M° de Salud y Acción Social- y otro s/Juicios de Conocimientos" del 30 -XII-97, y "Estado Nacional (M.O.S.P. y E.) c/Baiter S.A." del 2-IV-98, entre otras), razón por la cual se impone la adecuada y prudente ponderación de la totalidad de los factores que conducen a la ajustada valoración de la tarea profesional.

Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el valor del juicio no es la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse al mérito, naturaleza e importancia de la labor profesional (C.S. *Fallos*: 270:388; 296:124, entre muchos más).

Y, recientemente en la causa *"Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.A. c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa",* sentencia del 4/09/2018 (*Fallos*: 341:1063), sostuvo, en cuanto a la ley aplicable a los trabajos cumplidos con anterioridad a la entrada en vigencia la ley 27.423 y su promulgación parcial dispuesta por decreto 1077/17 que, en el caso de los trabajos profesionales, el derecho se constituye en la oportunidad en que se los realiza, por lo que el nuevo régimen legal, no es aplicable a los procesos fenecidos o en trámite, en lo que respecta a la labor desarrollada durante las etapas procesales concluidas durante la vigencia de la ley 21.839 y su modificatoria ley 24.432, o que hubieran tenido principio de ejecución y agregó que a los fines arancelarios, los intereses no integran el monto del juicio (v. Cons. 3° y 4° del voto mayoritario).

Que sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y montos involucrados,- conf. fs. 1 (F4), lo resuelto con fecha 26/11/2013 y lo resuelto precedentemente-; atento al mérito, calidad, eficacia y extensión de los trabajos profesionales desarrollados durante las dos etapas del pleito cumplidas, corresponde elevar a la suma de PESOS CIENTO TREINTA Y SEIS MIL ($ 136.000) y PESOS TREINTA Y CUATRO MIL ($ 34.000) los honorarios de las DRAS. ELIZABET IRIS DIAZ y EVANGELINA NATALIA URONDO, por la dirección letrada y representación de la demandada (arts. 6, 7, 9, 10, 19, 22,

#10331448#372436608#20230808084200638

37, 38 y ccdtes. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432).

Por las tareas efectuadas en la alzada, atento el resultado obtenido, y lo resuelto por la C.S.J.N. doctr. Fallo “Las Marías” -ya citado-, corresponde regular en la suma de PESOS NOVENTA Y SEIS MIL SEISCIENTOS NOVENTA ($ 96.690) -equivalente a 5 UMA-; y PESOS TREINTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS SETENTA Y SEIS ($ 38.676) -equivalente a 2 UMA-; los emolumentos de los DRES. DEMIAN KONFINO y ROXANA BEATRIZ FERREA, patrocinante y apoderada, respectivamente, actuantes en defensa de la demandada (arts. 14, 16, 20, 21, 24, 29, 30, 44 inc. b y ccdtes. de la ley 27.423).

Asimismo, no corresponde tratar los recursos interpuestos contra los emolumentos fijados en favor del DR. RICARDO ALBERTO MULLER, en atención al modo en que se resuelve precedentemente (conf. considerandos VIII, IX y X).

El importe del Impuesto al Valor Agregado integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala *in re* "Beccar Varela Emilio-Lobos Rafael Marcelo c/Colegio Públ. de Abog." del 16 de julio de 1996).

Para el caso de que el profesional no haya denunciado la calidad que inviste frente al I.V.A., el plazo para el pago del tributo sobre el honorario regulado, correrá a partir de la fecha en que lo haga.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1°) declarar desierto el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, contra la sentencia de fecha 26/11/2013, en los términos que surgen de los considerandos que anteceden; 2°) revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto fue materia de apelación por parte del Fisco Nacional; 3°) imponer las costas de ambas instancias en su totalidad a la actora, quien resultó vencida (cfr. arts. 68, 1ra. parte y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.) y 4°) elevar los honorarios de los letrados de la demandada, regular los de alzada y, asimismo, no tratar los recursos interpuestos contra los emolumentos en favor del letrado de la actora, de conformidad a lo expresado en el considerando XI.-

Se deja constancia que el Dr. José Luis Lopez Castiñeira no suscribe por hallarse en uso de licencia (cfr. art. 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 08/08/2023
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#10331448#372436608#20230808084200638

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 08/08/2023
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#10331448#372436608#20230808084200638