Expte. N° 17.618/2023.-

///nos Aires, 22 de marzo de 2024.- PGR/RDS

Y VISTOS, estos autos caratulados: “M & S Mantenimiento y Servicios S.A. (TF 56834274-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, y

CONSIDERANDO:

I.- Que, por sentencia del 23/11/2022, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar las resoluciones dictadas el 20/05/2021 por la Dirección Regional Bahía Blanca de la A.F.I.P.- D.G.I. (obrantes en el RE-2021-54676510-APN-SGAI#TFN).

En la primera, se determinó de oficio la obligación frente al I.V.A. por los períodos fiscales febrero de 2016 a octubre de 2017, resultando de ella la intimación de ingresar el gravámen con más sus accesorios y aplicándose una multa equivalente a dos (2) veces el importe supuestamente evadido por los períodos fiscales febrero, mayo, junio, agosto y noviembre de 2016; y enero, febrero y marzo de 2017, ello en virtud de los artículos 46 y 47 inc. b) y c) de la ley de rito fiscal.

En el restante acto, se ajustó el Impuesto a las Ganancias por los períodos 2016 y 2017, determinándose el tributo a abonar con más sus intereses resarcitorios. Asimismo, se impuso multa graduada en dos (2) tantos del gravamen atribuido como dejado de ingresar por el período fiscal 2017 (cfr. arts. 46 y 47 inc. b y c de la ley 11.683). Finalmente, se suspendió la aplicación de la sanción que pudiera corresponder respecto de Impuesto a las Ganancias período fiscal 2016, conforme lo establecido por el artículo 20 de la Ley Penal Tributaria.

A su vez, el T.F.N. reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional y del perito contador, los que fueron apelados por bajos por la demandada (ver fs. 1965/1974 y 1978 del documento digitalizado).

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo señaló que, por medio de dichos actos administrativos se determinó de oficio la obligación del recurrente frente al I.V.A. y se ajustó el Impuesto a las Ganancias, por los períodos fiscales 2016 y 2017. En ambos casos se aplicaron multas con sustento en los artículos 46 y 47 inc. b) y c) de la ley 11.683.

Como primera medida, analizó la excepción de nulidad que fuera oportunamente planteada y diferida ante esa instancia.

Expresó que las resoluciones fueron dictadas por autoridad competente, no advirtiéndose irregularidad alguna al respecto que haya afectado la garantía del

debido proceso adjetivo o que coloque a la recurrente en el estado de indefensión que alega.

Destacó que ambos actos hacen mención a los antecedentes de hecho y de derecho que justifican su dictado, razón por la cual no puede considerarse válidamente los argumentos vertidos como fundamento de la nulidad intentada, los que implican una mera discrepancia con el criterio fiscal y que, en realidad, integran el fondo de la cuestión que dicho Tribunal está llamado a resolver. Por ello, rechazó la excepción de nulidad incoada, con costas.

Por otra parte, se avocó al ajuste practicado en dichos actos determinativos.

Refirió que según surge el Informe Final de Inspección (ver archivo anexo al IF-2021-84655650-APN-DTD#JGM), en virtud del cotejo de la documentación de la contribuyente y de la información obrante en las bases de datos del Fisco Nacional, se verificaron circunstancias que motivaron el cuestionamiento de determinados vendedores y/o prestadores de servicios, centrándose el análisis en los aspectos intrínsecos de las operaciones y evaluando sus elementos formales y materiales.

Ello así, señaló que se detectaron inconsistencias respecto a la operatoria con: Neun Oil de Olavarría S.R.L.; CNH de Olavarría S.R.L. en formación; Service Management de Olavarría S.R.L.; All Bolts S.R.L.; La Única del Centro S.R.L.; A.L.S. de Olavarría S.R.L. en formación; El Radal de Olavarría S.R.L.; R.C.S. Logística y Distribución S.R.L. en formación; y Servimar de Olavarría S.R.L.

Apuntó que, en base a las pruebas colectadas el Fisco concluyó que estos proveedores fueron usados para la generación de créditos fiscales, costos y/o gastos apócrifos, en tanto no tenían capacidad operativa para la realización de las actividades en las que se encontraban inscriptas y, por consiguiente, en ausencia de prueba, tampoco de aquellas facturadas a la aquí recurrente.

En tal sentido, señalo que le corresponde a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar de la sustantividad de las operaciones rechazadas por la inspección actuante dado que las impugnaciones tienen entidad suficiente para poner seriamente en duda la real existencia de las operaciones que se intentan probar mediante la documentación exhibida.

Alegó que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto (apelando a la "actividad del apelante" u otros conceptos similares), sino por pruebas fehacientes en tal sentido.

En esa línea, recordó que la sola presentación de facturas cuya apariencia extrínseca no ofreciera reparos y el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por las resoluciones aplicables, no resultan suficientes para que proceda el computo del crédito fiscal o la deducción del gasto sino que para ello -y en vista de las singulares circunstancias configuradas, que permiten dudar seria y



#37723688#404448979#20240321160404765

fundadamente sobre la veracidad de las transacciones que se atribuyen-, debe exigirse además que tales instrumentos se encuentren avalados por la existencia real y comprobable de las operaciones efectuadas.

De otro lado, en orden a la queja relativa a que no puede colocarse en cabeza de la contribuyente la obligación de control de los proveedores, destacó 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.

Aseveró 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 y que intentó respaldar con la informativa ofrecida -que se diera por decaída por su propia inactividad-, lo cierto es que 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 de venta cuestionadas. En tal sentido, refirió que la no inclusión en la Base Apoc de los proveedores impugnados, no valida por sí solo que los bienes y/o servicios facturados hayan existido en realidad.

A ello, agregó que -respecto de los proveedores investigados- el Fisco puso en evidencia una serie de irregularidades que se presentaron de forma reiterada resaltando esencialmente la falta de capacidad operativa, patrimonial, económica y/o financiera de los mismos para operar en los niveles declarados, situaciones que no pueden calificarse como de meros incumplimientos formales de terceros.

Asimismo, resaltó que los peritos son coincidentes en que los recibos ofrecidos con relación a las facturas cuestionadas no indican el medio de pago correspondiente. Todo ello permite concluir que las irregularidades en materia del circuito de pago expuestas en los actos determinativos no han sido desvirtuadas, no pudiendo concluir en la acreditación de las operaciones cuestionadas.

En esta línea, atento no haberse demostrado en autos la efectivización de las operaciones invocadas y resultando ajustado a derecho lo expuesto por el Fisco con relación a los costos incurridos, desestimó la deducción de gastos efectuada por la apelante.

Como corolario de lo expresado, consideró que correspondía confirmar el ajuste sobre el cómputo del crédito fiscal de I.V.A como también admitir el criterio

#37723688#404448979#20240321160404765

seguido por el ente fiscal para impugnar el gasto declarado por la actora en el Impuesto a las Ganancias.

Por otro lado, se refirió a la liquidación de accesorios practicada en sendos actos determinativos.

Sobre el punto, destacó que los intereses intimados 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.

Recordó que el artículo 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"*.

Ello así, y no existiendo agravios contra la forma de cálculo de los accesorios, confirmó la liquidación efectuada en ambos actos determinativos.

Por todo lo expuesto, consideró que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el artículo 46 de la ley de rito y no habiendo elementos que justifiquen el planteo de nulidad contra las imputaciones realizadas y/o la improcedencia de las multas aplicadas como tampoco circunstancias que ameriten una dispensa a la sanción o reducción de graduación, correspondía confirmar dichas sanciones.

III.- Que, contra lo así resuelto, la parte actora interpuso apelación con fecha 7/02/2023, habiendo expresado agravios el 27/02/2023 (ver fs. 1991 y 2004/2023 del documento digitalizado).

Corrido que fuera el pertinente traslado, el Fisco Nacional formuló sus réplicas el 23/5/2023 (fs. 2046/2083 del documento digitalizado).

IV.- Que la actora en la fundamentación de su recurso se agravió por cuanto lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación supone un errático tratamiento del planteo de nulidad oportunamente efectuado.

Destacó que las resoluciones de A.F.I.P. objeto de cuestionamiento en autos adolecen de una “validez desconocida”, tornándolas en arbitrarias y apartándose de los hechos de la causa.

Por otro lado, enfatizó que la resolución apelada omitió valorar las pruebas aportadas en la causa, limitándose a opinar en línea con el criterio del Fisco ya expuesto en la etapa de fiscalización administrativa.

Analizó la cuestión a la luz de la doctrina que surge del precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa: “Rey c/Rocha” (*Fallos*: 112:384), resaltando que lo resuelto no constituye una derivación razonada del derecho vigente con aplicación de las circunstancias comprobadas en la causa y de allí que se trata o configura una cuestión federal simple, por ser una resolución inconstitucional y/o arbitraria.

Sobre el punto, esgrimió que la resolución apelada omitió referirse a los puntos 2 y 3 de la pericia contable donde ambos profesionales firmantes afirman la registración de las facturas consideradas apócrifas por el Fisco y que los recibos de pagos se encuentran documentados y vinculados a dichas facturas.

En tal orden de ideas señaló que, de los elementos obrantes en los antecedentes administrativos, resulta que los proveedores son reales y que la documentación avalaría la operatoria de la empresa.

Por otra parte, resaltó que los intereses del Fisco son realmente desproporcionados, por considerar que el abultado cálculo e índices que se utilizan para determinarlos encubren una actualización monetaria que se encuentra impedida por efecto legal.

Consideró que la normativa de A.F.I.P., de inferior jerarquía a la legal, jamás puede significar en los hechos una repotenciación de las deudas.

En ese contexto, recordó que la empresa que representa no tiene antecedentes sancionatorios y siempre ha cumplido con todas y cada una de las obligaciones fiscales que le son propias, y nunca ha sido multada por incumplimiento de deberes formales ni materiales, demostrando una conducta fiscal intachable.

A lo dicho, agregó que siempre ha cumplido con los deberes de colaboración exigidos por la ley y requeridos por el Fisco Nacional, así como tampoco ha obstaculizado las facultades de verificación y fiscalización del organismo durante sus procedimientos.

Remarcó que en este caso no se verifican los elementos objetivos y subjetivos de las multas aplicadas (artículo 46 de la ley 11.683); resultando insuficiente la mera invocación de alguna presunción del artículo 47, toda vez que, en virtud del principio de inocencia, la prueba del fraude y del dolo le corresponden al Fisco.

En virtud de ello, entendió que las resoluciones determinativas y sancionatorias del Fisco implicarían vulnerar el estado de inocencia garantizado constitucionalmente.

Indicó que dicho postulado constitucional referido al Estado de inocencia no tiene acogida expresa en ninguna norma de la Ley Fundamental, sino que es uno de los derecho implícitos que se deriva principalmente del principio de legalidad, y encuentra fundamento en el artículo 33 de la Constitución como un derecho no enumerado que, por supuesto, surge de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno, que también se induce de los principios generales del derecho penal que exigen que se mantenga la presunción de inocencia durante el

proceso hasta tanto ello sea desvirtuado por una sentencia judicial que declare la culpabilidad.

Refirió que dicho principio implica que todo sujeto debe ser tratado como inocente a lo largo del proceso hasta tanto recaiga una condena firme que determine su culpabilidad y lo condene, lo cual no implica que sea realmente inocente, sino que se trata de una presunción en la que se base el procedimiento sancionador.

En ese orden, recordó que el artículo 47 de la LPT establece una serie de presunciones que sirven de fundamento para aplicar la sanción de multa por defraudación del artículo 46 de la ley 11.683, cuyo objetivo final es invertir la carga de la prueba, es decir, poner en cabeza del sujeto imputado acreditar su inocencia, cuando es claro que el principio general es que éste es inocente y es el Estado quien, en todos los casos, debe probar su culpabilidad a través del aporte de pruebas.

Citó doctrina y jurisprudencia que -a su entender- avalaría su postura.

Sostuvo que la gravedad de las penas que se imponen ante los supuestos de defraudación fiscal, y la necesidad de acreditar el dolo del sujeto, no puede fundamentarse en meras presunciones establecidas por ley, sino que para ello es necesario acreditar que la conducta ha sido realizada con la intención de defraudar, para lo cual se quieren pruebas directas y suficientes de esas circunstancias.

Así, puso de resalto que la sentencia confirma, en este caso en materia sancionatoria lo actuado por la A.F.I.P., olvidándose de las garantías constitucionales en materia sancionatoria que rigen para las multas que pretende aplicar el Fisco.

Por tales consideraciones, solicitó se revoque la resolución apelada, con costas.

V.- Que cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in rebus*, "VZ Bath & Body S.A. (TF 36087-I) c/D.G.I.", Expte. Nº 12.109/2021, del 8/04/2022; y "Consultatio SA (TF 31752-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo" Expte. N° 25.194/2023, del 1/09/2023, entre muchos otros).

VI.- Que, a modo de recapitulación, cabe señalar que en estos autos se discute la legitimidad de las resoluciones dictadas por la A.F.I.P. y su confirmación

por parte del T.F.N., en orden a las consideraciones que se resumieron más arriba.

En tal sentido, se observa -por un lado- que por resolución N° 49/2021 (DV RRBB) del 20/05/2021, dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la A.F.I.P., se determinó de oficio la materia imponible correspondiente al I.V.A. por los períodos 2/2016 a 10/2017.

Por otro lado, mediante la resolución N° 50/2021 (DV RRBB) del 20/05/2021, dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la A.F.I.P., se determinó de oficio la materia imponible correspondiente al Impuesto a las Ganancias por los períodos 2016 y 2017.

Destacó que, a la fecha de inicio de la fiscalización se hallaban presentadas las declaraciones juradas de dichos gravámenes por los períodos fiscales aquí tratados.

Refirió que, en orden a las compras y gastos registrados en el libro I.V.A. Compras, así como en el Libro Diario y el Mayor aportados, en los períodos fiscales 2016 y 2017 la inspección detectó el cómputo de facturación de: Neun Oil Olavarría S.R.L., CNH de Olavarría S.R.L. en formación, Service Management de Olavarría S.R.L., All Bolts S.R.L., La Única del Centro S.R.L., A.L.S. de Olavarría en formación, El Radal de Olavarría S.R.L., R.C.S. Logística y Distribución S.R.L. en formación, Servimar de Olavarría S.R.L.

Alegó que, en base a los elementos probatorios reunidos en autos, se concluyó que se trata de comprobantes apócrifos, descalificando a los nombrados como vendedores de los bienes y/o prestadores de los servicios facturados; por lo que se refiere a operaciones totalmente inexistentes por simulación absoluta, no admitiendo por consiguiente su cómputo como crédito fiscal.

Sobre el punto, enfatizó que la contribuyente no ha efectuado descargo en contestación a la vista conferida ni ofrecido o aportado elementos de juicio que permitan conmover los cargos formulados en los actos administrativos dictados (ver fs. 123/143 del documento digitalizado).

VII.- Que sentado lo 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.”, Expte. Nº 91.325/2017, del 3/05/2018; y “Garber, Natalio (TF 43750-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo”, Expte. N° 51368/2022, del 24/02/2023, entre otros).

En tal sentido, corresponde señalar que la citada 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, 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 los actos administrativos impugnados (cfr. art. 377 del C.P.C.C.N. -de aplicación supletoria- y esta Sala, en autos: "Ostry, Silvia Beatriz c/D.G.I.", Expte. Nº 67.852/2020, del 18/06/2020, entre otros).

VIII.- Que, en orden al análisis de las cuestiones planteadas, cabe señalar que el caso encuadra en la previsión contenida en el artículo 86, inc. b), aps. 1º) y 2º) de la L.P.T.; norma que 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 R. c/D.G.I.", Expte. Nº 74.716/2018, del 3/04/2019, entre otros).

El criterio imperante en este Tribunal interpreta que de conformidad con lo establecido por el artículo 86 de la ley 11.683, respecto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde estar a lo decidido por el T.F.N., salvo que se

#37723688#404448979#20240321160404765

demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta en la valoración de dichos aspectos (cfr. Sala I, en la causa: “Establecimientos Don Esteban S.A. c/D.G.I.”, del 12/05/2015; esta Sala, *in re,* “Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.”, Expte. Nº 23.132/2016, del 7/06/2016 y sus citas; Sala III, en autos: “Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.”, del 12/05/2015; Sala IV, causa: “Valle Escondido c/D.G.I.”, del 17/05/2016 y Sala V, *in re,* “Sullair Argentina S.A. c/D.G.I.”, del 21/03/2011, entre otros).

A mayor abundamiento, con relación a la pretendida arbitrariedad de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, cabe recordar que la primera formulación de la noción de *sentencia arbitraria* data del año 1909 y fue efectuada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al fallar la causa: “Rey *vs.* Rocha”, registrada en *Fallos*: 112:384.

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

Sobre el punto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquella que caracteriza 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, *in re*, “Carlozzi c/Tornese Ballesteros”, del 14/02/1947 y doctrina concordante posterior, doctrina aplicada por esta Sala en reiteradas oportunidades, por ejemplo, sentencia en autos: “Quilsa Com Ar S.H. (T.F. 28283-I) c/D.G.I.”, Expte. Nº 6647/2021, del 26/04/2022, entre otros).

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

IX.- Que las pautas precedentemente expuestas, constituyen el parámetro interpretativo básico a los fines de analizar y valorar las cuestiones aquí debatidas, en tanto conciernen a la determinación del alcance de los hechos y las pruebas referidas a la operatoria de compra y adquisiciones de servicios con los proveedores (Neun Oil Olavarría S.R.L., CNH de Olavarría S.R.L. en formación, Service Management de Olavarría S.R.L., All Bolts S.R.L., La Única del Centro S.R.L., A.L.S. de Olavarría en formación, El Radal de Olavarría S.R.L., R.C.S. Logística y Distribución S.R.L. en formación, Servimar de Olavarría S.R.L.), respecto de los cuales la Administración Tributaria ha puesto seriamente en duda su existencia, por simulación tanto en su aspecto sustancial, como formal.

El Fisco concluyó que estos proveedores fueron usados para la generación de créditos fiscales, costos y/o gastos apócrifos, en tanto no tenían capacidad operativa para la realización de las actividades en las que se encontraban inscriptas y, por consiguiente, en ausencia de prueba, tampoco para llevar a cabo aquéllas cuyas facturas han sido objeto de observación.

Tales elementos, que dieron sustento a la impugnación fueron: números de C.U.I.T. inactivos; falta de localización, ausencia de capacidad económica y financiera con declaración de varias actividades; inexistencia de acreditaciones bancarias o resultando estas menores a las ventas ponderadas desde el débito fiscal declarado.

En tal orden de ideas, se observa que las razones expresadas en el memorial no son suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados para llegar a la decisión impugnada (cfr. *Fallos*: 304:1444; 308:818; 317:1365), ello por cuanto sus críticas consisten en la reiteración de planteos formulados en piezas precedentes presentadas ante el Tribunal *a quo*, en especial, en cuanto a la valoración de los hechos y de las pruebas producidas en aquella instancia, lo cual como queda dicho, no es suficiente a efectos de habilitar la intervención de este Tribunal, en orden a la previsión normativa del artículo 86 de la L.P.T.

Al respecto, cabe hacer notar que el T.F.N. al analizar las pruebas, sostuvo que le corresponde a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar de la sustantividad de las operaciones rechazadas por la inspección actuante dado que las impugnaciones tienen entidad suficiente para poner seriamente en duda su real existencia, que se ha intentado probar mediante la documentación exhibida, no pudiendo justificarse su autenticidad por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto.

Recordó que la sola presentación de facturas cuya apariencia extrínseca no ofreciera reparos y el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por las resoluciones aplicables, no resultan suficientes para que proceda el computo del


#37723688#404448979#20240321160404765

crédito fiscal o la deducción del gasto sino que para ello -y en vista de las singulares circunstancias configuradas, que permiten dudar seria y fundadamente sobre la veracidad de las transacciones que se atribuyen-, debe exigirse además que tales instrumentos se encuentren avalados por la existencia real y comprobable de las operaciones efectuadas.

Nótese que el recurrente vuelve sobre cuestiones suficiente y reiteradamente planteadas, debatidas y resueltas, que conciernen por un lado al cumplimiento de sus deberes formales de la operatoria (tal el invocado registro contable de la facturación impugnada, que nada dice por cierto respecto de la realidad de las operaciones involucradas) y, por el otro, el planteo de nulidad oportunamente efectuado respecto a la supuesta “validez desconocida” de los actos impugnados; argumentos que por sí resultan insuficientes para controvertir con eficacia el sustento medular de las resoluciones impugnadas, que finca en la inexistencia de las operaciones llevadas a cabo por el accionante con base en la ineptitud de los proveedores para satisfacer las prestaciones facturadas, aspectos sobre los cuales el contribuyente no ha aportado prueba relevante a los fines de su acreditación o siquiera para sostener –más allá de los referidos aspectos formales– la veracidad y existencia efectiva de las operaciones en cuestión.

De este modo, corresponde desechar la pretendida tacha de arbitrariedad de la resolución apelada, y por considerarse debidamente fundada en un correcto y prudente análisis del material probatorio, tampoco cabe su revisión por parte de este Tribunal, con ajuste a las pautas ya expuestas.

X.- Que, con relación al aspecto sancionatorio conviene recordar que el artículo 46 de la ley 11.683, regula la figura dolosa de la defraudación fiscal, para cuya procedencia resulta necesario que se verifique la realización del tipo objetivo, la inexistencia de causales de justificación, que el sujeto sea imputable y que se compruebe en forma directa la presencia de dolo en su accionar.

En efecto, el precepto citado establece que: “[e]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”. La norma citada prevé que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio, de un engaño, de una conducta dirigida a evadir el tributo y evitar las consecuencias sancionatorias (cfr. esta Sala, *in re,* “Onetto, Claudio Andrés c/Dirección General Impositiva”, Expte. Nº 51.366/2016, del 6/07/2017 y sus citas).

Luego, el artículo 47 de la ley en cuestión enuncia los supuestos que habilitan a presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir

en ocultaciones maliciosas. En particular en el inciso a) se menciona como supuesto, cuando media una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11 (liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes).

A su vez, en el inciso d) se menciona el supuesto de que no sean llevados o no se exhiban libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.

Cabe advertir que mediante estas normas se busca sancionar una conducta dolosa y antijurídicamente deliberada, que se concreta cuando a través del ardid o engaño, se presentan declaraciones o liquidaciones que perjudican al Estado con un ingreso tributario menor al que correspondería efectuar (cfr. Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, *Procedimiento Tributario, Ley 11.683, comentada,* 4ª edición actualizada, La Ley, Buenos Aires, 2006, p. 272).

Asimismo, cabe señalar que en lo concerniente a la caracterización del ilícito y en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha postulado una hermenéutica de la norma contenida en el artículo 46 de la ley fiscal, mediante la cual ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. *Fallos*: 271:297 y esta Sala, *in re,* “Strina, Natalia Daniela c/Dirección General Impositiva”, Expte. Nº 57.003/2013, del 23/09/2014 y sus citas, entre otros).

Ello no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona (física o jurídica) ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal vigente (cfr. *Fallos:* 278:266, aplicable *mutatis mutandis,* y esta Sala, en autos: “Ipconex S.A. c/Dirección General Impositiva”, Expte. Nº 58.598/2015, del 10/03/2016).

En orden a la consideración de los argumentos expuestos por el Fisco Nacional a fin de fundamentar éste aspecto de la decisión administrativa, cabe señalar que frente a la infracción tributaria se produce una inversión de la carga de la prueba, siendo el imputado quien debe probar la falta del elemento subjetivo ya que, como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia en reiterados pronunciamientos, la infracción comprobada lleva implícita la intención de


#37723688#404448979#20240321160404765

defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia (cfr. *Fallos*: 206:508, entre otros; esta Sala, en autos: “Gelblung, Samuel c/Dirección General Impositiva”, Expte. Nº 49.631/2018, del 4/12/2018, entre otros).

Sobre el particular, los agravios del recurrente distan de constituir una crítica concreta y fundada de los actos que tuvieron por configurados los supuestos en que se basa el indicio que da lugar a la presunción, limitándose a una mera enunciación de principios generales relativos a la culpabilidad y punición, sin vinculación concreta ni relevancia alguna en orden a los extremos comprobados y que justifican el encuadre normativo que da lugar a la sanción.

Como consecuencia de lo expuesto, y no habiendo el recurrente presentado argumentos distintos a los ya examinados en la instancia anterior, ni producido otras pruebas que permitan variar el criterio sustentado anteriormente, es que corresponde confirmar lo decidido en materia sancionatoria.

XI.- Que por último, cabe expedirse con relación a las manifestaciones de la actora en torno a los intereses.

Sobre ello, es dable señalar que en el resolutorio recurrido el T.F.N. recordó que, de conformidad con el artículo 37 de la ley 11.683: *“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”.*

Por su parte, la actora sostuvo que los intereses del Fisco son realmente desproporcionados, por considerar que el abultado cálculo e índices que se utilizan para determinarlos encubren una actualización monetaria que se encuentra impedida por efecto legal.

Al respecto, cabe destacar que no ha sido formulado en autos un planteo concreto de inconstitucionalidad de las normas que regulan los accesorios devengados, limitándose la argumentación al hecho de los intereses resultaban desproporcionados y se ha mencionado que la normativa no resulta razonable, más sin ningún tipo de desarrollo fáctico ni jurídico que permita formar la convicción del Tribunal en el caso concreto.

Por ser ello así, cabe concluir que al existir un régimen normativo específico que rige en la materia objeto de autos, el cual no ha sido impugnado con fundamento adecuado ni planteada su inconstitucionalidad, a sus disposiciones ha de estarse, por lo que no corresponde admitir el agravio intentado por la actora.

XII.- Que en cuanto a la forma en que se resuelve, y por no existir mérito para la dispensa, corresponde imponer las costas a la actora vencida (cfr. art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

XIV.- Que a fin de tratar los recursos interpuestos; 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).

Que, sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y montos involucrados -conf. Resol. 49/21 y 50/21, lo resuelto con fecha 23/11/2022 y precedentemente-; atento al valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada en el marco del pleito durante las etapas del pleito cumplidas, corresponde reducir a la suma de PESOS NOVECIENTOS CUARENTA Y CUATRO MIL OCHENTA Y SIETE ($944.087) -equivalente a 23,27 UMA- y PESOS TRESCIENTOS SETENTA Y SIETE MIL TRESCIENTOS DIEZ CON TREINTA CENTAVOS ($377.310,30) -equivalente a 9,30 UMA- los honorarios de la dirección letrada y representación de la demandada (arts. 14, 16, 20, 21, 24, 29, 30, 44 inc. b) y ccdtes. y citados de la ley 27.423).

Que en cuanto a las tareas cumplidas por el perito designado y la fecha de ejecución de las mismas, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y montos involucrados; atento el mérito, calidad, eficacia y extensión de los trabajos desarrollados, así como la proporción que deben guardar los honorarios

#37723688#404448979#20240321160404765

de los expertos respecto de los que corresponda a los restantes profesionales que intervinieron en el pleito (C.S., *Fallos*: 260:14 y 300:70, entre otros); y ponderando la entidad y amplitud de las cuestiones sometidas a su conocimiento, corresponde reducir a la suma de PESOS DOSCIENTOS DOS MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CINCO ($202.855) -equivalente a 5 UMA- los honorarios regulados con fecha 23/11/2022- punto 3), en favor del perito contador del Fisco JOSE LUIS DOMPER, los que se encuentran a cargo de la actora.

Por las tareas efectuadas en la alzada, atento el resultado obtenido y el modo en que se impusieron las costas, corresponde regular en la suma de PESOS TRESCIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS NOVENTA Y CINCO CON OCHENTA CENTAVOS ($397.595,80) -equivalente a 9,80 UMA-, los emolumentos del DRA. CARLA ANDREA SIBONA, por la actuación en el carácter de letrada apoderada de la demandada (arts. 14, 20, 21, 24, 29, 30, y ccdtes. de la ley 27.423).

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 IVA, 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: 1º)** desestimar el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmar la decisión del T.F.N. en todo cuanto fue materia de recurso; **2º)** imponer las costas a la actora en su carácter de vencida (cfr. art. 68 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°)** regular los honorarios de los profesionales intervinientes, conforme lo expresado en el Considerando XIV del presente decisorio.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 22/03/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37723688#404448979#20240321160404765