



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

3533/2023

CATTORINI HNOS SAICFEI (TF 49572-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de junio de 2024.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante la sentencia de fs. 271/280 y su aclaratoria de fs. 296 y vta. el Tribunal Fiscal de la Nación: 1) rechazó el planteo de prescripción formulado por la parte actora, con costas; 2) Confirmó parcialmente las Resoluciones n° 136/2018, 137/2018 y 138 /2018 en cuanto habían determinado: el Impuesto al Valor Agregado relativo a los períodos fiscales comprendidos entre diciembre de 2011 y octubre de 2015 en la suma de 1.746.298,15, más 2.927.697,30 en concepto de intereses resarcitorios y fijado una multa de 885.021,23 pesos en los términos del artículo 46 de la ley n° 11.683 equivalente a 3 veces el impuesto omitido; el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2011 a 2015 en la suma de 2.275.350,57 pesos, más 2.769.175,66 pesos en concepto de intereses resarcitorios y aplicado una multa en los términos del artículo 46 de la ley n° 11.683 en la suma de 407.068,20 pesos equivalente a 3 veces el monto del impuesto omitido y; el Impuesto a las Ganancias por Salidas no documentadas por los pagos efectuados en los meses comprendidos entre diciembre de 2011 y diciembre de 2013 y entre febrero de 2014 y septiembre de 2015 en la suma de 5.040.321,13 pesos, más intereses por la suma de 9.411.118,22 y una multa en los términos del artículo 46 de la ley n° 11.683 por la suma de 395.225,13 equivalente a tres veces el impuesto omitido.

El Tribunal Fiscal confirmó las determinaciones y sus intereses en su totalidad pero consideró que las multas impuestas con relación a cada uno de los impuestos debían ser reducidas a su mínimo legal. Impuso las costas a la parte actora vencida, excepto en la proporción en que fue reducida la multa, respecto de la cual las fijó por su orden.



Para así resolver, en primer término, examinó el planteo de prescripción formulado por la parte actora. Primeramente expresó que el cómputo de la prescripción relativo a las obligaciones correspondientes a los períodos fiscales comprendidos entre diciembre de 2011 y noviembre de 2012 había iniciado el 1° de enero de 2013 y habría vencido el 1° de enero de 2018. En esas condiciones, tuvo en consideración que mediante lo establecido en el artículo 17 de la Ley n° 26.860 se dispuso “[s]uspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”. Al respecto, expresó que de conformidad con lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en caso de que se advirtiera disparidad de opiniones entre los legisladores durante el debate de las leyes debía adquirir especial relevancia la voluntad expresada por quienes sometieron ese proyecto de ley a consideración de los restantes integrantes del Parlamento. En consecuencia, concluyó que en el caso debía considerarse suspendido el cómputo del plazo de la prescripción durante un año, de manera tal que al tiempo del dictado de las resoluciones apeladas, es decir, al 10 de diciembre de 2018, no se hallaba prescripta la acción del Fisco, de manera que rechazó el planteo de la parte actora, con costas.

En lo relativo al fondo de la cuestión, sostuvo que el Fisco Nacional, sobre la base de una serie de indicios graves, serios y concordantes, había impugnado las operaciones con determinados proveedores por considerarlas inexistentes, de manera que no pudieron haber dado lugar al crédito fiscal oportunamente declarado por el contribuyente.

En cuanto interesa, examinó de manera independiente los ajustes propiciados respecto de cada uno de los proveedores.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

● Con relación al proveedor Soset S.R.L: puso de manifiesto que la actividad declarada consistía, entre otras, en la venta al por mayor de productos intermedios NCP desperdicios y desechos metálicos. Refirió que tenía registrado un domicilio fiscal inexistente y que el proveedor no pudo ser localizado en los demás domicilios alternativos, como así tampoco pudieron ser ubicados los socios. Indicó que la empresa no realizó ningún pago de impuestos desde su inscripción, que no posee autos ni propiedades, ni realizó consumos relevantes. Señaló que tenía registrada una cuenta corriente en la que únicamente tuvo acreditaciones durante el año 2013. Destacó que el socio gerente de ese proveedor fue citado a declarar por el organismo fiscal y en esa oportunidad manifestó que “nunca desarrolló actividad comercial alguna, que reside en este domicilio, que es albañil y vive de changas”. Además refirió que en el año 2013 se había acercado a las oficinas de la AFIP “llevado por personas que le ofrecieron participar de un micro-emprendimiento para lo cual cobró un total de \$3000 (tres mil), monto que le fue entregado en tres (3) cuotas de \$ 1.000 (mil) pesos cada una”. Puso de manifiesto que la empresa se hallaba en el Registro para compra venta de materiales a reciclar; mientras que al efectuarse consultas a los clientes de ese proveedor se observó que aquél emitió facturas por conceptos diversos como ser la “construcción de cabinas, refacciones de edificios, venta de hierro redondo, bolsones de áridos, movimiento de suelos” y en muchos casos no se pudo comprobar el circuito financiero de las operaciones ni tampoco se pudo determinar de qué manera se habría efectuado el transporte de las mercaderías ni quien prestó esas tareas, considerando que la empresa no tiene empleados registrados. En cuanto a los pagos efectuados a ese proveedor, se puso de manifiesto que el mismo día en que se acreditaban las transferencias bancarias en su cuenta, se producía un débito por un valor casi idéntico al recibido por transferencias a otras cuentas o cheques.

● Con relación al proveedor Gotigen S.A: se puso de manifiesto que el mismo no había podido ser ubicado. Se destacó que el domicilio fiscal es una propiedad de importantes dimensiones en estado de abandono y los vecinos de la zona manifestaron desconocer a la empresa. La empresa fue incluida en la base de proveedores APOC por diversas irregularidades, entre



ellas, por no contar con capacidad económica para realizar sus actividades, no poseer bienes ni personal registrado. En cuanto a los movimientos bancarios, se constataron los ingresos de las sumas transferidas por la firma actora y los posteriores débitos bajo el concepto “transferencia para pagar efectivo” o “retiros por caja” de montos similares a los acreditados.

- Con relación al proveedor Mendoza S.A: puso de manifiesto que la actuación respecto de aquél se había iniciado como consecuencia de una denuncia que involucraba a un estudio contable de los contadores Sergio Delfino y Pablo Prete que se dedicaba a la venta de facturas apócrifas valiéndose de empresas creadas por ellos o bien utilizando el nombre de empresas reconocidas a quienes les “copiaban” el formato de sus comprobantes. Se pudo constatar que el domicilio fiscal se correspondía con el de una casa precaria, en donde vivía una señora mayor desde hacía cinco años y pagaba un alquiler a una familia radicada en Estados Unidos. Asimismo, el domicilio declarado como alternativo se correspondía con el del estudio contable denunciado en el que se encontró documentación a nombre de esta empresa. Por otra parte, el domicilio indicado en su contrato constitutivo se correspondía con el del padre de uno de los socios. Se destacó además que la empresa no tenía bienes registrables, ni empleados registrados. Su inclusión en la base de proveedores apócrifos fue realizada bajo la condición de “usina única actividad venta de facturas”.

- Respecto del proveedor Reciclados y Servicios Austral S.A: destacó que se trataba en el caso de una objeción originada en la misma denuncia al estudio contable de los contadores Delfino y Prete. Señaló que se trataba de una empresa constituida por dos socios, uno de los cuales no poseía bienes registrables y su cuenta bancaria no había tenido acreditaciones mientras que el otro era una jubilada y pensionada. Además el domicilio fiscal declarado se correspondía con el de dos locales a la calle cerrados con candado, en el que nadie respondió a los llamados de los inspectores. La empresa no contaba con bienes ni empleados registrados y posee tres cuentas bancarias con acreditaciones durante los años 2014 y 2015.

- Respecto del proveedor Cemento S.A: el informe relativo a ese proveedor había tenido su origen en la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

denuncia al estudio contable referido, algunos de sus miembros se hallaban en la base APOC por falta de capacidad económica y se habían detectado inconsistencias en las declaraciones juradas relativas al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto al Valor Agregado que éste había presentado. La empresa tampoco contaba con propiedades, posee un auto y cuatro cuentas bancarias con acreditaciones muy significativas durante los años 2014 y 2015.

Sobre la base de las observaciones referidas puso de manifiesto que en el caso se habían detectado graves inconsistencias que ponían seriamente en duda que hayan sido los verdaderos proveedores de los bienes involucrados en la causa cuyo crédito fiscal pretendió hacer valor la parte actora. Agregó que no era suficiente la acreditación del cumplimiento de los requisitos formales de facturación ante la gravedad de los indicios constatados. Afirmó que las retenciones practicadas “sólo existieron para dar un viso de realidad a las operaciones fraudulentas y que han quedado en evidencia en la descripción de la maniobra detectada por el Fisco Nacional”.

Asimismo expresó que “respecto de la deducibilidad de los gastos efectuados en el Impuesto a las Ganancias, surge de autos que no sólo no se ha logrado probar que los sujetos mencionados en los comprobantes impugnados fueron los verdaderos prestadores y, por ello, corresponde confirmar el ajuste del Impuesto al Valor Agregado, sino que en virtud de la normativa del Impuesto a las Ganancias, no se han aportado elementos tendientes a acreditar que los bienes han sido efectivamente recibidos o prestados, no se ofreció ni aportó prueba tendiente a demostrar que sin las compras impugnadas no se hubiera podido producir los bienes vendidos por la recurrente, ni se han arrojado elementos que acrediten el valor real de dichas operaciones, por lo que corresponde también confirmar este último ajuste”.

Además, y con relación al Impuesto a las Ganancias por Salidas no documentadas señaló que de conformidad con el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Red



Hotelera Iberoamericana S.A. (TF 14372-I) c. D.G.I.", del 26 de agosto de 2003 (Fallos 326:2987) la carencia o falta de autenticidad de la documentación respaldatoria genera la obligación de ingresar el gravamen, en los términos previstos en el artículo 37 de la ley de Impuesto a las Ganancias. Por tal motivo, la falta de documentación o la insuficiencia de aquella que impide identificar al beneficiario del gasto respecto de quien puede exigirse la obligación tributaria generada por el respectivo ingreso, determina la aplicación del referido instituto.

Consecuentemente, confirmó las sumas exigidas en concepto de intereses resarcitorios en la medida en que aquellos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en la cancelación de las obligaciones tributarias.

En orden al aspecto sancionatorio, examinó las multas impuestas en relación el Impuesto al Valor Agregado, al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto a las Ganancias por salidas no documentadas.

En lo relativo a la multa establecida en relación con el Impuesto a las Ganancias por salidas no documentadas, hizo referencia a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en en la causa D. 1126. XLII; REX "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/DGI", del 12 de octubre de 2010, en el que se remitió a lo establecido en el dictamen de la Procuradora Fiscal, correspondía tener presente que mediante la Resolución General n° 893 se había establecido el plazo para el ingreso de la erogación o salida no documentada y, en cuanto a la forma, los formularios o los volantes de pago a utilizar por los contribuyentes o responsables. Agregó que según lo establecido en el artículo 15 de la Ley 11.683 "las respectivas boletas de depósito y las comunicaciones de pago con datos aportados por aquellos tienen carácter de declaración jurada, de lo cual se desprende que las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben están sujetos a las sanciones de sus artículos 39, 45 y 46".

En tales condiciones, concluyó que la valoración del organismo fiscal había tenido en consideración circunstancias que provocaban la convicción de que la vulneración del bien jurídico tutelado





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria.

Por tales razones confirmó las sanciones aplicadas, sin perjuicio de lo cual estimó apropiado reducirlas al mínimo legal en la medida en que no se advertía en autos que se hubiese efectuado una valoración concreta de los hechos que justificara haberlas fijado por encima de ese mínimo.

Impuso las costas a la vencida, a excepción de la medida de las multas que resultaron reducidas, aspecto sobre el cual las impuso por su orden.

Asimismo, a fs. 296 y vta. reguló los honorarios del Fisco por las tareas relacionadas con la excepción de prescripción y por el fondo de la cuestión, en la única etapa del pleito, en 89,65 UMAs en lo relativo al apoderamiento y en la cantidad de 224,12 UMAs los relacionados con el patrocinio.

II.- Que, contra dicha sentencia, la firma actora apeló y expresó agravios a fs. 308/329vta, los que fueron replicados por el Fisco a fs. 338/360. Por su parte, la representación fiscal apeló y expresó agravios a fs. 361/368vta, los que no fueron replicados por la parte actora.

III.- Que, en primer término, la parte actora insiste en que la acción del Fisco para exigir el pago de tributos relativos a los períodos fiscales comprendidos diciembre de 2011 a noviembre de 2012 se hallaba prescripta en la medida en que no resulta aplicable al caso la suspensión del curso de aquella, prevista en el artículo 17 de la Ley n° 26.860, ya que su parte no exteriorizó tenencia de moneda extranjera. De igual modo, sostiene que también se hallaría prescripta la acción para imponer multas relativas a tales tributos. Afirma en tal sentido que el tribunal a quo puso de manifiesto que el plazo de prescripción había operado el 1° de enero de 2018, es decir, antes del dictado de las resoluciones determinativas pero que consideró que correspondía agregar un año, como consecuencia del dictado de la ley n°



26.860 pese a que su parte no hizo uso de los beneficios en ella establecidos, lo que considera irrazonable.

Refiere que el hecho de que se haya establecido la suspensión del plazo de prescripción de manera general no puede ser interpretado como aplicable a todos los contribuyentes sino que únicamente puede sostenerse respecto de aquellos que hayan adoptado alguna modalidad y/o mecanismo de regularización y/o exteriorización previstos en esas leyes. Agrega que la reglamentación del mencionado artículo 17, mediante el artículo 7 de la Resolución General n° 3509/2013 es nula en la medida en que desnaturaliza el texto y espíritu de esa norma.

En lo relativo al fondo de la cuestión, señala que si bien en la sentencia apelada se hizo referencia pormenorizada a las diferentes razones en las que se habría fundado el informe final de inspección para controvertir la existencia de los proveedores impugnados, lo cierto es que no se habían efectuado consideraciones en cuanto a la prueba del ingreso a planta de los vidrios adquiridos a esos proveedores ni su pago ni las retenciones que se habrían efectuado.

Afirma que no se incluyeron en la sentencia apelada consideraciones con relación al circuito de compras de la mercadería que su parte acreditó mediante la agregación de órdenes de pago, transferencias bancarias, las retenciones tanto del Impuesto a las Ganancias como del Impuesto al Valor Agregado y el control de ingreso y pesaje de los vidrios.

Hace referencia concreta, y a modo ejemplificativo, a uno de los legajos de compra incorporados en las actuaciones administrativas del cual, a su entender, resulta la identificación del proveedor en la orden de pago, el importe de la transferencia realizada y el importe retenido en concepto de Impuesto a las Ganancias y de Impuesto al Valor Agregado. Indica que aquello fue relacionado con los remitos que expresan el detalle de los kilos en bruto vendidos en cada caso por cada uno de los proveedores. También está referido el ticket de pesada con el peso de entrada y salida del vehículo. Refiere que se individualizó en cada caso el formulario 7.5-POSJ-01 del





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

que resultaría la entrada de mercadería (vidrio mezcla contenedor) con los datos del camión respectivo y la firma del Jefe de Horno Lavadero y Composición de la empresa, con la firma –además- de portería y del conductor del camión. Agrega que también se hace referencia

Agrega que los proveedores se hallaban inscriptos en el Registro de Comercializadores de Material a Reciclar dispuesto por la Resolución General n° 2849/10.

Posteriormente refiere que se hallan reunidas las condiciones para reconocer el crédito fiscal en concepto de Impuesto a las Ganancias y de Impuesto al Valor Agregado. Además, indica que en el caso del Impuesto a las Ganancias por salidas no documentadas, no cabe posibilidad de aplicar esa figura en la medida en que los beneficiarios están formal y sustancialmente individualizados y ello se corresponde con los proveedores, destinatarios de las transferencias de pago respectivas.

Cita diversos precedentes de la Cámara para fundar su postura en orden a que no basta remitirse a las objeciones señaladas en el informe de inspección cuando resulta acreditado con las constancias agregadas a la causa el circuito de las mercaderías y de los pagos.

Por su parte, la representación fiscal se agravia de que se haya dispuesto la reducción de las multas al mínimo legal en la medida en que considera que no se advierten razones en tal sentido ya que en el caso se fundaron en hechos plenamente verificados, invocados por el juez administrativo como fundamento y; además, se ajustan a lo establecido en el derecho que les resulta aplicables. Destaca que se hizo referencia concreta a la condición de “gran contribuyente nacional” de la firma actora, aspecto que a su entender justifica que le sea exigido un mayor grado de previsión en orden a la capacidad operativa de que dispone para conocer qué y cómo debió haber efectuado sus declaraciones. Además, invocó las causas en las cuales se habían dictado los procesamientos de personas involucradas en la maniobra de



emisión de algunas de las facturas reputadas de apócrifas como un elemento adicional de valoración al tiempo de establecer la sanción por encima del mínimo legal.

Asimismo, considera que en el caso debieron haberse establecido la totalidad de las costas a cargo de la parte actora en tanto resultó vencida.

IV.- Que, de manera preliminar, corresponde examinar el recurso interpuesto por la parte actora en cuanto sostiene que se halla prescripta la acción del Fisco para exigir el pago de los tributos debatidos en la presente causa y para aplicar multas con relación a los mismos, correspondientes a los períodos fiscales comprendidos entre diciembre de 2011 y noviembre de 2012.

Primeramente, corresponde poner de manifiesto que no se halla controvertido que el inicio del cómputo de la prescripción relativa a tales períodos comenzó a correr el 1° de enero de 2013 y que; por ende, vencía el 1° de enero de 2018. Lo que se encuentra en discusión es si resulta aplicable al caso la suspensión de ese plazo, por el período de un año, prevista en el artículo 17 de la Ley n° 26.860.

En tal sentido, corresponde señalar que esta ya tuvo oportunidad de resolver en los autos caratulados “Aceitera General Deheza S.A. (TF 53289717-A) c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo”, expte. nro. 43181/2022, sentencia del 4 de octubre de 2022 en el sentido de que la suspensión incluida en esa norma únicamente resulta aplicable respecto de quienes hayan adherido a alguno de los regímenes especiales allí establecidos.

En consecuencia, le asiste la razón al apelante en orden a que, al tiempo del dictado de las resoluciones apeladas (10 de diciembre de 2018) se hallaba prescripta la acción del Fisco para exigir el pago de los tributos relativos a los períodos fiscales anteriores al año 2012 (incluido) y para aplicar multas con relación a los mismos, en





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

tanto no existen constancias en los presentes autos de que la firma actora hubiera hecho uso de alguno de los beneficios establecidos en la mencionada Ley n° 26.860.

Por ende, corresponde hacer lugar al recurso interpuesto por la parte actora y revocar la sentencia apelada en lo que a este aspecto respecta y declarar prescripta la acción del Fisco para exigir el pago del Impuesto a las Ganancias, del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias por salidas no documentadas y sus multas respectivas, respecto de los períodos fiscales anteriores al año 2012, incluido.

En virtud de la manera en que se decide este aspecto, corresponde declarar inoficioso el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por el Fisco en lo relativo a la manera en que fueron impuestas las costas en la instancia precedente respecto del planteo de prescripción, en la medida en que ese punto es revocado en este pronunciamiento.

V.- Que, resuelto el punto precedente, y en lo relativo al fondo de la cuestión, cabe señalar que los agravios expuestos por la parte actora remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba, como regla ajenas al recurso de apelación previsto en artículo 86 inciso b), punto segundo, de la ley 11.683, que han sido resueltas con fundamentos suficientes para desechar la tacha de arbitrariedad alegada (cfr. CNAp. en lo Cont. Adm. Fed. , Sala IV "La Rueda Portaña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I." del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006, agregar cita de Fallos 300 :985; 326:2987; 332:357 y c. nro. F. 454. XLVI. "Forexcambio S.A. (TF 27.070-I) c/ DGI", del 8 de octubre de 2013).

En tal sentido, cabe tener presente que el Tribunal Fiscal consideró válida la impugnación de las operaciones concertadas con los proveedores Somet S.R.L., Gotigen S.A., Mendoza S.A., Reciclados y Servicios Austral S.A. y Cemento S.A. toda vez que no se había acreditado la capacidad económica de aquellos. Ello resultaba



con claridad de un pormenorizado relevamiento de cada uno de los proveedores que, en ocasiones, evidenció que los sujetos que figuraban como socios de las firmas proveedoras desconocieron las actividades examinadas en autos y refirieron haber intervenido en la constitución de las sociedades como consecuencia de ofrecimientos realizados por terceras personas, los domicilios fiscales declarados se correspondían con viviendas precarias y/o abandonadas y/o habitadas por personas que desconocieron la existencia de la sociedad, carecían de bienes y empleados registrados, no habían cumplido regularmente con la presentación de las declaraciones juradas impositivas y los movimientos en las cuentas bancarias (en los casos en que contaran con alguna) no se compadecían con la capacidad económica evidenciada. Asimismo y; en algunos casos, las investigaciones sobre los proveedores habían sido una derivación de una investigación penal respecto de un estudio contable que había sido calificado como una “usina de facturas apócrifas”.

En tales condiciones, y con relación a los planteos de la parte actora tendientes a señalar que el juez **a quo** realizó una indebida valoración de las pruebas aportadas a la causa y que se opuso de ese modo al criterio sostenido en la jurisprudencia del fuero, corresponde formular algunas consideraciones.

Al respecto, y si bien le asiste la razón al apelante en orden a que no basta para cuestionar la veracidad de una operación la observación de la capacidad económica del proveedor, lo cierto es que frente a los indicios señalados por el Fisco en el informe final de inspección respecto de cada uno de ellos, correspondía a la actora acreditar que en el caso efectivamente se hallaba probado el circuito económico de las operaciones constituido por la compra, el transporte, la entrega, la recepción y el pago de las mercaderías, de conformidad con lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa B. 841. XLVI. “Biltdown S.A. c/ c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ordinario”, del 27 de diciembre de 2011. En tal sentido se ha expresado que, probada la existencia de la entrega de las mercaderías (en este caso del vidrio) así como el pago del precio no está condicionado al hecho de que los proveedores con los que operó hayan cumplido con sus obligaciones sustantivas, ni releva al Fisco de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por aquellos, responsabilidad





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

que no puede transferir a terceros y, en tal caso, al Fisco le incumbe probar la inexistencia o la falta de veracidad de las operaciones impugnadas.

Ahora bien, en autos no es posible establecer la debida correspondencia entre la información consignada en las órdenes de compra, las facturas impugnadas, las retenciones, los traslados, la recepción de la mercadería y su pesaje y el pago de aquella.

Nótese que con posterioridad a la celebración de la audiencia ante el Tribunal Fiscal se le hizo saber a las partes que la causa sería resuelta con las constancias agregadas ante su sede y en sede administrativa.

En el caso, el apelante insiste en que no se efectuó una debida valoración de la prueba acompañada en sede administrativa constituida por “cientos de fojas aportadas a la AFIP con fecha 9/5/2018” al presentar su descargo. Al respecto, acompaña copia de lo que afirma que constituye un “legajo de compra”, a modo de ejemplo, que evidenciaría tanto el circuito físico como el circuito de pago de la mercadería comprometida en una determinada operación.

Al respecto, corresponde destacar que la voluminosidad de la documentación que fue acompañada en sede administrativa, impide establecer la necesaria relación entre las órdenes de compra, las facturas, las retenciones practicadas, las transferencias efectuadas, los remitos emitidos con relación a la mercadería comprometida en cada una de las facturas así como también las constancias de recepción y pesaje de la mercadería en las diversas plantas de la firma actora, toda vez no fue aportado por la parte interesada un cuadro, esquema o elemento que organice de modo sistemático la correlación entre aquellos elementos de modo tal de poder certificar que las operaciones efectivamente se concretaron en la medida y por el precio consignado en las facturas.

Al respecto, la actora debió presentar la documentación y expresar agravios relacionándola debidamente en los términos descriptos en los párrafos anteriores. En tal sentido, no cabe exigir al juzgador el relevamiento de la documentación de manera tal que se constituya en quien establezca las relaciones que en el caso la actora invoca y tiene a su cargo demostrar.

En este estado del estudio del caso, debe recordarse que la carga probatoria, es el imperativo que tienen las partes de activar adecuadamente las fuentes de prueba para que demuestren los hechos que les corresponda probar a través de los medios probatorios, y sirve al juez en los procesos dispositivos como elemento



que forma su convicción ante la prueba insuficiente, incierta o faltante (conf. Falcón, E. “Tratado de Derecho Procesal Civil y Comercial”, T.II, citado en Sala V, in re, “Díaz, Norberto C” y esta Sala en su anterior integración, Expte. 42.003/04 “Sur Este Argen S.A. c/ EN AFIP DGI Resol 87/04 (RDEX) s/ Dirección General Impositiva” del 19/07/2011). De tal suerte que, quien esgrime una pretensión debe probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invoca como fundamento de su petición (art. 377, segundo párrafo del C.P.C.C.N.). En otros términos, queda a cargo de quien lo alegue, la prueba del hecho en que se funde el derecho cuyo reconocimiento pretende (conf. C.N.Civ., Sala A, 4/8/76, LL. 1979-D-619; C.N.Fed.Civ. y Com., Sala III, 31/12/80, ED. 93- 205 y esta Sala II in re “Ministerio de Salud y Acción Social c/ Prats de Archubi Elsa Elena s/Proceso de conocimiento”, del 5/03/98, entre otros).

A mayor abundamiento, corresponde destacar que el “legajo de compra” adjunto a la expresión de agravios mediante el cual se pretende evidenciar, en una suerte de ejemplo, que se halla probado el circuito de compra, entrega y pago de la mercadería relativa a esa determinada factura, tampoco constituye un elemento que así lo acredite. Al respecto, cabe destacar que aquél legajo se conformó con: copia de la FC n° 0001-00000686, que comprometió la compra de 95.220 kg. de “vidrio mezcla”, por un valor total facturado de 63.368,91 pesos, copia del comprobante de pago de esa FC que coincide en cuanto a su valor y evidencia que se practicaron retenciones en concepto de Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias e Ingresos Brutos y que además también coincide con el recibo n° 0001-00000112 emitido por el proveedor Gotigen S.A. por la suma resultante luego de las retenciones. Ahora bien, y en orden a las constancias tendientes a acreditar el traslado de la mercadería (remitos) y la recepción de aquella en las diversas plantas de la empresa, corresponde señalar que únicamente se acompañaron documentos parciales, por 3420 kg y 5700 kg, cantidad que dista notoriamente de la comprometida en la factura que se pretende justificar.

Es decir, que aquellos elementos únicamente tendrían virtualidad para pretender justificar el denominado “circuito de pago” de la operación tomada a modo de ejemplo, ya que resulta insuficiente para acreditar el “circuito físico” de la mercadería. Por ende, aún en caso de que se tuvieran por ciertos el pago concretado entre la firma actora y el proveedor, ese elemento resulta insuficiente, por sí solo, para afirmar que se corresponda con la cancelación de una operación de compra de vidrio y que aquellos son los mismos que fueron efectivamente trasladados y recibidos en las plantas pertenecientes a la





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

empresa. Ello, por la simple razón de que no se han vinculado las facturas con los remitos utilizados para trasladar la mercadería comprometida en aquellas así como tampoco se las relacionó con las notas de recibo que se habrían emitido al ser entregadas en las diversas plantas de la empresa y cuyo número supera las 200 facturas y otro tanto superior en cantidad de remitos.

VI.- Que, en las condiciones ya descriptas, y no habiendo logrado acreditar la actora la veracidad de las operaciones corresponde rechazar el recurso interpuesto y confirmar la sentencia apelada en lo que a este aspecto respecta.

VII.- Que, finalmente, y con relación al recurso de apelación interpuesto por el Fisco mediante el cual cuestiona que se hayan reducido las multas a su mínimo legal, corresponde señalar que no le asiste razón, ya que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 164 de la ley 11.683, el Tribunal Fiscal de la Nación tiene amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediere la admisión total o parcial de ellas a la pretensión de la contraria. A su vez, según los artículos 186 y 187 de esa ley, al dictar sentencia, el tribunal podrá declarar que la interpretación administrativa no se ajusta a la ley interpretada o practicar la liquidación del tributo, sus accesorios y de la multa que pudiere corresponder, con arreglo a bases precisas. En el caso, el Tribunal Fiscal estimó razonable fijar la sanción en el mínimo legal previsto por el artículo 46 de la ley 11.683, lo cual no se aparta de las facultades que específicamente se le han conferido, ni de la escala expresamente establecida en el mencionado artículo.

Es doctrina de esta Cámara, establecida en los fallos de sus diversas Salas que no corresponde apartarse de la apreciación del Tribunal Fiscal sobre las circunstancias fácticas de la causa, ya que se trata de cuestiones de hecho y prueba reservadas al conocimiento de ese organismo que, en principio, exceden el ámbito del recurso previsto en el artículo 86, inciso b), de la ley 11.683, salvo en el supuesto de error manifiesto o arbitrariedad (cfr. art. 86, inc. b, ley 11.683; C.S.J.N., Fallos: 300:985; 305:2261; esta Sala causa 25.534/08 "Tigre Argentino SA", del 26/8/09 y sus citas); esta Cámara, Sala IV: "La



Rueca Porteña S.A. (T.F. 9861-I) c/ D.G.I." del 27/10/98; Sala V "Amas María, Amas Miguel y Rodríguez Nélida HS (TF 19.634-I) c/D.G.I." del 19 /05/08, entre otros), que en el caso no se dan.

Por lo tanto, corresponde rechazar el recurso deducido por el Fisco Nacional y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios.

VIII.- Que, en virtud de la manera en que se decide corresponde revocar la regulación de honorarios de fs. 296 y vta. y remitir las actuaciones al Tribunal Fiscal a fin de que la readecue conforme al resultado de este pronunciamiento.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso interpuesto por la parte actora, excepto en lo relativo al planteo de prescripción de la acción para exigir el pago de tributos y fijar multas con relación a los tributos debatidos en autos correspondientes a los períodos fiscales anteriores a 2012, inclusive, de conformidad con lo establecido en el considerando IV, V y VI. 2) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco de conformidad con lo expresado en el considerando VII. 3) Imponer las costas de la instancia precedente conforme los respectivos vencimientos y establecer las de esta instancia por su orden en virtud de la manera en que se decide y a que ambas partes resultaron vencedoras y vencidas (artículos 71 y 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). 4) Dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 296 y vta. y remitir las actuaciones al Tribunal Fiscal a fin de que la readecue conforme al resultado de este pronunciamiento.

Se deja constancia de que el Dr. Guillermo F. Treacy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese, y devuélvanse.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

Jorge F. Alemany

Pablo Gallegos Fedriani

