



PODER JUDICIAL DE CÓRDOBA

**SALA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO -
TRIBUNAL SUPERIOR**



22/02/2024 - Protocolo de Sentencias

Nº Resolución: 2

Año: 2024 Tomo: 1 Folio: 8-27

EXPEDIENTE SAC: 3489449 - CANNA MELIS SRL Y OTRO C/ - PROVINCIA DE CORDOBA - - PLENA JURISDICCION

PROTOCOLO DE SENTENCIAS. NÚMERO: 2 DEL 22/02/2024

En la ciudad de Córdoba, de conformidad a lo dispuesto por el Acuerdo Número Un mil seiscientos veintinueve Serie "A" del seis de junio de dos mil veinte (punto 8 del Resuelvo) dictado por el Tribunal Superior de Justicia, los Señores Vocales integrantes de la Sala Contencioso Administrativa, Doctores Domingo Juan Sesin, Aída Lucía Teresa Tarditti y Luis Enrique Rubio, bajo la Presidencia del primero, proceden a dictar sentencia en estos autos caratulados: "CANNA MELIS SRL Y OTRO C/ PROVINCIA DE CÓRDOBA - PLENA JURISDICCIÓN - RECURSOS DE APELACIÓN" (Expte. N° 3489449), con motivo de los recursos de apelación interpuestos por las partes actora y demandada, fijándose las siguientes cuestiones a resolver:

PRIMERA CUESTIÓN: ¿Son procedentes los recursos de apelación planteados?

SEGUNDA CUESTIÓN: ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

Conforme al sorteo que en este acto se realiza los Señores Vocales votan en el siguiente orden: Doctores Domingo Juan Sesin, Aída Lucía Teresa Tarditti y Luis Enrique Rubio.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL DOCTOR DOMINGO JUAN SESIN, DIJO:

1.- Las partes demandada y actora interpusieron sendos recursos de apelación (15 y 17/09/2021, respectivamente), en contra de la Sentencia Número Ciento dieciséis dictada el

día ocho de septiembre de dos mil veintiuno por la Cámara Contencioso Administrativa de Tercera Nominación, mediante la cual se resolvió: *"I. Hacer lugar parcialmente a la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción incoada por CANNA MELIS SRL y el Sr. Luis Tomás Manzanares en contra de la Provincia de Córdoba, y, en consecuencia, declarar la nulidad de la Resolución N° PFD 171/2015 de fecha 29 de diciembre de 2015 y de la Resolución N° PFD 191/2016 de fecha 20 de diciembre de 2016, ambas emanadas de la Dirección de Policía Fiscal de la Provincia, sólo en cuanto imponen la multa por defraudación fiscal, conforme lo expuesto en la presente. II. Rechazar la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción incoada por CANNA MELIS SRL y el Sr. Luis Tomas Manzanares en contra de la Provincia de Córdoba, cuestionando los actos mencionados en el punto anterior, en cuanto disponen la determinación del Impuesto a los Ingresos Brutos por los períodos referidos en autos; con sus intereses correspondientes y accesorios. III. Imponer las costas por el orden causado..."*.

2.- Los recursos fueron concedidos conforme el artículo 44 de la Ley 7182 por la Cámara mediante Auto Número Ciento cuarenta y cuatro del veintiuno de septiembre de dos mil veintiuno.

3.- Se elevan los autos a este Tribunal (29/12/2021), corriéndose traslado a ambos apelantes (30/12/2021) quienes los evacuan con fecha 25/03/2022 -parte actora- y 06/06/2021 -parte demandada-.

4.- Con fecha 23/06/2022 se corre traslado de la expresión de agravios formulada por la actora a la demandada, quien solicita el rechazo del recurso de su contraparte con costas por los motivos que ahí manifiesta (25/07/2022).

5.- Se corre traslado de la expresión de agravios formulada por la demandada a la actora el día 07/06/2022, quien solicita su rechazo por las razones allí expresadas (23/06/2022).

6.- Se dicta el decreto de autos (27/07/2022), el que firme deja la presente causa en condiciones de ser resuelta.

7.- RECURSO DE LA ACTORA:

Denuncia una indebida valoración de la prueba y la omisión de considerar la existente en autos.

Señala que resulta arbitrario lo sostenido por el Tribunal de Mérito en cuanto a que a los fines de la determinación tributaria sobre base presunta no es necesaria la impugnación de la documentación contable, en la medida que surgieran inconsistencias que permitan sostener una irregularidad en la autodeterminación, toda vez que ni la demandada ni la Cámara han desarrollado cuáles serían estas últimas.

Alega que es una manifestación dogmática, abstracta, imprecisa y categóricamente falsa, carente de sustento fáctico, por cuanto ha manifestado en el libelo introductorio que en ningún momento se ha puesto en su conocimiento los motivos por los cuales se ha acudido a una determinación sobre base presunta.

Recuerda que la pericia contable no ha detectado reclamo alguno por parte de la demandada en relación a la documentación aportada por la firma ni efectuados a terceros por falta de cumplimiento de los requerimientos realizados.

Advierte que si se pretende habilitar el método de determinación sobre base presunta, previamente se deben señalar las irregularidades en sus declaraciones o documentaciones que permitan la medición de la materia imponible por un método indiciario o presuntivo, más aún cuando surge del Acta Número LC 1865 el debido cumplimiento del requerimiento Número LC 435, lo que da cuenta de su correcta conducta fiscal, lo que inhabilita un accionar sobre base presunta.

Comenta que lo aludido, además de constituir un vicio en la valoración de la prueba, implica un error *in cogitando*, por cuanto nos encontramos ante un razonamiento arbitrario e ilógico.

Afirma que para convalidar el método de determinación presuntivo la Cámara entendió que el aporte parcial de la facturación a la inspección se debió a una elección de su parte por falta de constancias en la causa, lo que es falso.

Observa que en ningún momento ni la contraparte ni el Tribunal cuestionaron la cantidad de facturas emitidas durante el período fiscalizado (645.330) según surge del informe pericial. Resalta que en el folio 142 del expediente administrativo surge una nota presentada en relación al Requerimiento LC 435 donde pone a disposición Facturas, Notas de Débito y Créditos emitidas y recibidas en el período fiscalizado, en un todo conforme al punto 9 del requerimiento referido.

Menciona que los fiscalizadores han tenido por válido este tipo de aporte de puesta a disposición, al manifestar: "*Respecto de la documentación requerida en el presente, deberá mantenerse a disposición de la fiscalización hasta la finalización de la misma*" (fol. 128, Expte. Adm. Nro. 6270977).

Agrega que la puesta a disposición de la totalidad de la facturación encuentra como fundamento que el aporte de más de seiscientos mil facturas en la oficina de la Dirección de Policía Fiscal, hubiera sido de dificultosa concreción material (dificultad en el traslado, falta de espacio físico para su resguardo y almacenamiento, etc.).

Aclara que, en casos como estos, el Código Tributario y los propios fiscalizadores entienden que la puesta a disposición es un accionar correcto a los fines del debido cumplimiento de un requerimiento. Agrega que no se ha labrado jamás un acta de incumplimiento a los fines de la aplicación de una sanción de tipo formal.

Explica que surge de las constancias de la causa que la demandada ha comparecido diversas veces al domicilio fiscal del contribuyente (Actas Nros. LC 908, LC 1871, fols. 1100 y 1445 del expte. adm. citado), no habiendo solicitado jamás la observación de la documentación puesta a disposición en dicho domicilio, es decir, que el Organismo fiscal ha podido pero no ha querido evaluar la totalidad de la documentación.

Concluye que la Cámara ha partido en su razonamiento sobre una base falsa y falaz, puesto que, pese a conocer cuánto era la facturación del período, desconoció las constancias de la causa, al soslayar por completo la puesta a disposición realizada y convalidó una

determinación sobre base presunta, pese a conocer que el Fisco ha valorado indebidamente sólo el cero coma cero ciento dieciocho por ciento (0,0118%) de los comprobantes.

Manifiesta que es falso que no ha aportado la totalidad de los elementos probatorios necesarios para la determinación sobre base cierta, y tampoco es cierto que fuera ella misma quien habilitó a realizar la determinación de oficio sobre base presunta, pues su disconformidad surge desde el primer momento, sin que al día de la fecha se haya podido fundamentar debidamente el motivo real de tal proceder.

Sostiene que, en relación a la irrazonabilidad del margen de utilidad sobre compras calculado por la demandada, es falso que la estimación realizada haya sido realizada en base a los elementos aportados por su parte, pues puso a disposición la totalidad de comprobante (645.330 y no 1.101, ni 927).

Aprecia que la Cámara nuevamente se aparta de las constancias de la causa cuando sostiene que por su propia voluntad presentó parcialmente la documentación mensual, porque surge de la nota (07/10/2014) jamás impugnada que así fue solicitado por los propios fiscalizadores.

Considera en relación al margen de utilidad que es falso que el universo a tener en cuenta a los fines de su conformación estuvo dado por las facturas aportadas por ella parcialmente, consecuentemente es ilógica la inferencia realizada de que las consideró representativas de la actividad por todo el periodo inspeccionado.

Menciona que la oposición a la irrazonabilidad del universo y la falta de representatividad de la muestra inspeccionada fue desde el primer momento y jamás la demandada sostuvo que hubiera sido ella quien la seleccionó.

Razona que la inferencia livianamente realizada por la Sentenciante carece de todo sustento en las constancias de la causa, y que con ello se convalidó la obtención de un margen de utilidad considerando un porcentaje ínfimo de la totalidad de los comprobantes (sólo el 0,0118%, Punto 13, informe pericial), extremo probatorio que ha sido soslayado.

Agrega que es falso que no haya demostrado tal circunstancia, puesto que no se negó el

número total de facturas que componían el universo, reconociendo que la muestra operó en una fracción mínima del universo, pero igualmente se consideró el accionar como correcto. Destaca que ha quedado demostrado (Puntos 13, 14 y 17 de la Pericia) que la Dirección no ha seguido ningún método razonable en el proceso de muestreo, ni usado un método probabilístico que permitiese calcular el error muestral, que no se describen en la determinación de oficio los criterios, ni el plan de muestreo, ni los procedimientos seguidos para la determinación del tamaño de la muestra, ni para la selección concreta de los elementos que la integraron.

Asevera que ha quedado acreditado en la prueba pericial (Puntos 15 y 16) que la Dirección ha utilizado un método no probabilístico que sigue un patrón consistente en que los comprobantes seleccionados se corresponden a un solo mes calendario por año, que no hay garantías de que la muestra seleccionada sea representativa de la población, que una pequeña variación en el universo considerado produce un alto impacto en el porcentaje del margen de utilidad considerado sobre las compras.

Razona que nada exime al Fisco a ajustarse a las reglas de procedimiento dispuestas en la totalidad de la normativa aplicable, puesto que tiene siempre el deber de actuar conforme a derecho y no debiera ampararse un accionar arbitrario y carente de fundamento lógico y normativo por haber sido conducido a ello por la propia interesada.

Explica que es una falsa lógica, toda vez que el Organismo fiscal cuenta con amplísimas facultades para realizar una determinación tributaria conforme a derecho, y debe actuar siempre en búsqueda de la verdad real y del principio de realidad económica, sin crear ficciones que perjudiquen o beneficien a los contribuyentes.

Expresa que el Tribunal de Mérito al aseverar que no acompañó ningún informe técnico que permita determinar en forma cierta (con los comprobantes de todo el periodo fiscalizado) cual fue el margen real de utilidad, omitió considerar la presentación realizada del día siete de octubre de dos mil catorce, manifestando que no hay un margen de utilidad único por

producto ni por cliente, pero que en un análisis de los ejercicios contables correspondientes a los períodos inspeccionados que incluye la totalidad de los productos, le permitía estimar un margen promedio (24,3%).

Concluye que se produce así una equivocación en la regla del derecho aplicada, toda vez que si un contribuyente presenta DDJJ juradas, invoca y acredita con la documentación contable el margen de utilidad referido, es al Fisco a quien corresponde la carga de probar la indebida declaración y luego es el contribuyente quien debe acreditar el incorrecto criterio fiscal, tal como se hizo en la prueba pericial contable oficial.

Se pregunta cómo es posible, ante una determinación de oficio, que la Cámara sostenga la inactividad probatoria de su parte, cuando la demandada no ha ofrecido prueba pericial alguna en orden a sostener su propia determinación ni ha propuesto ningún punto de pericia.

Indica que la Juzgadora no ha realizado valoración alguna en relación a los siguientes puntos periciales: 2) falta de intimación por parte de la Dirección a cumplimentar faltantes y la inexistencia de rechazos, 3) y 4) inexistencia de contradicción entre lo declarado por la empresa y lo manifestado por los terceros contribuyentes, 5) ausencia de requerimiento de inventarios iniciales y finales por parte de la Dirección, 6) número de facturas emitidas por la empresa en el período inspeccionado, 7) omisión de indicación del procedimiento considerado por la Dirección respecto al tratamiento de variaciones de las existencias, 10), 11) y 12) inexistencia de constancias del procedimiento seguido por la Dirección en el cálculo del margen bruto, 13) que la muestra representa el cero coma cero ciento dieciocho por ciento (0,0118%) de la población bajo estudio, 14) y 17) falta de indicación del método utilizado para la obtención de la muestra representativa y del método probabilístico utilizado, y 21), 22), 23) y 24) no consideración de stocks, roturas, devoluciones, etcétera.

Formula que la omisión de tratamiento de todos estos puntos de pericia le producen agravios fácilmente detectables, pues fueron propuestos para demostrar la arbitrariedad de la determinación tributaria y dan cuenta de que el procedimiento de determinación realizado es

un absurdo carente de todo fundamento fáctico, lógico y jurídico, que habilitó inválidamente al Fisco a duplicar el margen de utilidad declarado por ella y, consecuentemente, a ampliar exponencial e ilegítimamente la base imponible.

Destaca que se valoró indebidamente la prueba pericial al invocarse que el perito oficial no contó con la totalidad de la facturación del período pese a que sí la tuvo, al apreciar que la aportada fue así decidido por ella, al aplicarse indebidamente la regla de derecho vinculada a la carga de la prueba, cuando se invocó que probó el margen de utilidad mediante informe pericial pese a que la contraparte ni siquiera ha ofrecido prueba o puntos de pericia y en relación al IVA, puesto que el método de liquidación ha sido calculado considerando el IVA Débito Fiscal incluido en la base de ajuste ficticiamente presumida (Punto 20 de la Pericia).

Niega que la fórmula utilizada para el cálculo del margen de utilidad bruta sea la propia para el cálculo de la rentabilidad total de una empresa y que, aun así, nada malo tendría ya que reflejaría la realidad económica de la actividad para el contribuyente puntual, siendo incorrecto el cálculo realizado por el Organismo Fiscal.

Observa, tras explicar cómo se calcula el margen de utilidad bruta y su diferencia con la utilidad bruta, que la Inspección cree estar calculando el primero, pero en realidad sólo estima la segunda, lo que no sólo es un coeficiente inocuo a los fines propuesto, sino que sólo se trata del numerador de la fórmula técnica para calcular el margen de utilidad bruta y que tan sustancial error técnico arroja un resultado muy superior al real y explica gran parte del injustificado ajuste fiscal.

Nota que surge de las constancias de la causa que la Dirección jamás solicitó información sobre inventarios iniciales y finales, pese a los extensos requerimientos realizados. Agrega que luce arbitrario restarle importancia a las fluctuaciones de los precios por efecto de la inflación, las estacionalidades, el stock, las roturas, las devoluciones, el vencimiento de mercadería perecedera, las donaciones, extremos jamás considerados ni mucho menos valorados en la sentencia (Punto 7 de la Pericia).

Menciona que la Sentenciante confunde los descuentos comerciales por compras con los por ventas planteados y arriba a una ilógica solución al decir que por no detraerse los descuentos en las compras el margen utilizado le es más favorable.

Opina que inválidamente la Cámara ha entendido que todas las compras del mes se vendieron el mismo mes sin considerar la variación de lista de precios, el stock, la estacionalidad, etcétera, lo que confronta abiertamente la realidad económica de la operatoria de la empresa. Entiende que es arbitrario considerar irrelevante la variación en la lista de precios, por cuanto la Cámara no ha podido aportar un fundamento lógico y válido a los fines de realizar tal afirmación, soslayando la Pericia contable en los puntos 21 y 22 en donde se prueban estos extremos.

Indica que coincide con el Tribunal de Mérito en que la responsabilidad solidaria es accesoria, subsidiaria y refleja de la obligación principal, y que se trata de una obligación por deuda ajena, determinada por la ley, pero no coincide con la solución final por cuanto la mera invocación del cargo de socio gerente no habilita sin más a la atribución de dicha solidaridad en el marco normativo y constitucional aplicable.

Apunta que, en el caso concreto, se aplica una responsabilidad refleja por deuda ajena y que funciona a título represivo contra un tercero que en forma culposa o dolosa incumplió con las obligaciones a su cargo, por lo que el Organismo fiscal sólo puede atribuir esa responsabilidad imputando como presunto responsable de la participación efectiva y cuando menos culposa en el incumplimiento del deudor principal, lo que jamás sucedió en su caso. Cita jurisprudencia y doctrina.

Continúa que se omitió todo tratamiento vinculado a la indebida aplicación de jurisprudencia de la Provincia de Buenos Aires realizada por el Fisco, por la simple razón de que la normativa bonaerense no coincide con la del Código de Córdoba ni con la Ley 11.683 (que coinciden entre sí).

Entiende que, suponiendo que resultara aplicable la responsabilidad objetiva, la Cámara ha

omitido aplicar un reciente precedente de gran relevancia ("Toledo", 30/08/2021, S.C. Bs. As.) que declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la responsabilidad objetiva (no subsidiaria) de los directivos de las sociedades por no admitirse posibilidades razonables de eximición.

Comenta que no debiera pasar el test de constitucionalidad y de razonabilidad la inversión de la carga de la prueba con la sola invocación de la ocupación de un cargo en la empresa.

Resume que, de haberse observado el texto de la demanda, las constancias de autos y los precedentes invocados, el Tribunal debió pronunciarse en un sentido diametralmente opuesto, admitiendo la demanda.

Hace reserva del caso federal.

8.- RECURSO DE LA DEMANDADA:

Solicita la revocación parcial de la sentencia impugnada sólo en cuanto dispuso la nulidad de los actos administrativos impugnados en lo referido a la imposición de la multa por defraudación fiscal y las costas por el orden causado.

Destaca que la afecta que en el pronunciamiento atacado se efectúa una incorrecta interpretación de las normas que rigen la cuestión, además de valorarse inadecuadamente la prueba rendida en autos.

Apunta que, sin cuestionar la configuración del elemento objetivo para imponer la sanción, la Juzgadora decide hacer lugar a la demanda al entender que no se presenta el elemento subjetivo, sin resultar suficientes las presunciones que la norma específica establece.

Sintetiza que la Sentenciante estima que no resulta viable la multa porque las diferencias surgieron como consecuencia del procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta sin probarse la existencia de un proceder engañoso.

Manifiesta que del análisis armónico de la normativa involucrada y de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas aparece que la actora cometió la infracción.

Explica que aparecían enormes diferencias que no pudieron ser ignoradas, ya que el margen

de utilidad sobre compras exteriorizado por la contribuyente es del orden del veinte por ciento (20%) en todo el periodo fiscalizado, pero de la constatación efectuada por la inspección sobre los comprobantes de compras y ventas es del cuarenta y dos por ciento (42%), y que el rendimiento normal de empresas similares dedicadas al mismo ramo se encuentra en el orden del treinta y cinco al cuarenta y cinco por ciento (35% y 45%).

Asevera que resulta claro que es el sujeto responsable quien debe poner en su conocimiento el hecho imponible realizado y la consecuente medida pecuniaria de la obligación impositiva, y cuando no declara o declara de menos (al no exteriorizar la totalidad de ingresos que retribuyen sus actividades) le imposibilita tomar el debido conocimiento de que ha sufrido un perjuicio en los ingresos fiscales.

Indica que queda acreditado con la mera compulsa de las actuaciones administrativas, las irregularidades detectadas y con el propósito de determinar la obligación tributaria se hizo menester una verificación para descubrir la ocultación efectuada, por lo que la falta de inclusión en las declaraciones juradas y la grave manipulación de la documental y registros contables en aras de simular un margen de utilidad insignificante, que distaba de la realidad económica latente en la operatoria comercial, determinan la presencia de la omisión maliciosa.

Agrega que resulta irrelevante que durante el proceso determinativo la accionante haya colaborado con la inspección, pues no alcanza a avizorarse cuál es el nexo causal entre los hechos invocados y la ausencia de la subjetividad por parte del infractor, ni puede servir de fundamento para dejar al margen expresas directivas legales y concluir de manera directamente opuesta.

Apunta que el comportamiento juzgado para imponer la sanción surge como consecuencia de los acontecimientos que provocaron la necesidad de practicar la determinación de oficio, porque la parte actora no tuvo una actitud de colaboración ni fue veraz en su declaración ni en la autoliquidación del impuesto, y fue remisa en aportar documentación y ocultó otra que

hubiera sido útil a los efectos de establecer los importes en concepto de impuesto.

Insiste en que el mero hecho de que la contraria hubiera aportado cierta documentación durante el proceso determinativo o que se le hubiera efectuado una determinación de oficio sobre base presunta, no altera la configuración de la infracción por lo que no podía establecerse la carga de la prueba en su perjuicio, dejando a un costado las presunciones que surgen del texto de la ley.

Señala que en el presente caso se tornó necesario recurrir al procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta, porque se advirtió que al realizar la autoliquidación existía una grave manipulación de la documental y registros contables con el propósito ingresar un importe menor en concepto de impuesto, simulando para ello un margen de utilidad insignificante, casi irrisorio, a contrapelo del devenir normal de las cosas, y que distaba completamente de la realidad económica latente en su operatoria comercial.

Reflexiona que no es posible que se repare en el procedimiento que se vio forzada a seguir del deliberado obrar anterior.

Acusa que era la contribuyente quien debía ajustarse a lo dispuesto por la normativa y demostrar con algún elemento de prueba idóneo que no había obrado con la subjetividad requerida.

Alega que el Código Tributario Provincial consagra que la omisión de ingresar lo percibido crea una presunción de dolo. Añade que la intencionalidad, sin dejar de ser un elemento subjetivo, surge objetivamente de hechos exteriores que hacen presumible su existencia, salvo prueba en contrario.

Entiende que es de pura lógica reconocer que resulta inaceptable que una empresa de la envergadura de la actora y que seguramente cuenta con calificado asesoramiento fiscal, pueda evadir sus obligaciones legales y que sea posible presumir que no obró con la conciencia debida. Cita jurisprudencia.

Expresa que el elemento subjetivo como requisito para aplicar una sanción no puede estar

sujeto exclusivamente a la simple declaración de ese sentimiento interno o íntimo del presunto infractor, sino que debe estar basado en pautas objetivas, puesto que de otro modo la suerte de la infracción y de las causas de interés general que la inspiran estarían libradas al mero albedrío o subjetivismo del quejoso.

Reitera que si se repasan las constancias de autos se convendrá que no se ha producido ningún elemento que acredite fehacientemente que la contraria no actuó con la intencionalidad que marca la ley.

Remarca que el dolo en la especie se presume por los motivos expuestos en los incisos 1 y 2 del entonces artículo 79 del Código Tributario, cuyas hipótesis engastan perfectamente con los hechos ventilados en autos.

Mantiene reserva del caso federal.

9.- Ambos recursos han sido oportunamente interpuestos, por partes legitimadas, en contra de una sentencia definitiva dictada en primera instancia, razón por la cual corresponde su tratamiento (arts. 43 y ss., Ley 7182).

10.- La sentencia de la Cámara contiene una adecuada relación de causa, la cual debe tenerse por reproducida en la presente a los fines de evitar su innecesaria reiteración (art. 329, Ley 8465).

11.- Mediante el pronunciamiento recaído en autos el Tribunal de Mérito hizo lugar parcialmente a la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción incoada por Canna Melis S.R.L. y el Señor Luis Tomás Manzanares en contra de la Provincia de Córdoba, y declaró la nulidad de la Resolución Número PFD 171/2015 de fecha 29 de diciembre de 2015 (fs. 163/185vta.) y de la Resolución Número PFD 191/2016 de fecha 20 de diciembre de 2016 (fs. 108/120), ambas emanadas de la Dirección de Policía Fiscal de la Provincia, sólo en cuanto impusieron la multa por defraudación fiscal, y la rechazó en cuanto dispusieron una determinación sobre base presunta del Impuesto a los Ingresos Brutos por los períodos fiscalizados, con intereses y accesorios.

En contra de dicha resolución interpusieron sendos recursos de apelación ambas partes en los términos reseñados anteriormente.

12.- El Tribunal de Mérito desarrolló los siguientes argumentos:

a) La facultad de la Administración para proceder a la determinación de oficio se encuentra ínsita en el poder de policía que ejerce, sin que sea necesario ninguna otra formalidad previa al inicio del procedimiento, en el que la administrada cuenta con el resguardo del debido proceso que asegure su derecho de defensa, tal como sucedió en este caso.

b) La impugnación o cuestionamiento de la documentación contable de la empresa no constituye un imperativo a fin de habilitar al Organismo a efectuar la determinación de oficio sobre base presunta, si de la misma surgen inconsistencias que permitan poner de manifiesto la irregularidad de la autodeterminación formulada.

c) La parte actora cuestiona el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta, invocando que de las constancias de autos surge que aportó todos los elementos probatorios de los hechos imponibles que le fueron solicitados, lo que -en su caso- sólo hubiese habilitado a la determinación de oficio sobre base cierta, pero que, al encontrarse con demasiada información, se limitó a construir una ficción seleccionando algunas facturas del universo inspeccionado (23 de 650.000).

d) Pese a lo invocado por la accionante en la demanda, no existe manifestación alguna relacionada con que la elección de tal documentación obedeció a un pedido de la Inspección, por lo que ha sido la contribuyente quien seleccionó los meses indicados como representativos de su actividad para todo el periodo fiscalizado, ya que el requerimiento formulado lo fue con relación a toda la documentación del período.

e) No habiendo aportado la contribuyente la totalidad de los elementos probatorios del hecho imponible necesarios para la determinación de oficio sobre base cierta, fue ella quien habilitó al Organismo Fiscal a realizar la determinación de oficio sobre base presunta.

f) El margen de utilidad sobre compras calculado por la accionada fue estimado con base en

los elementos aportados por la propia contribuyente, los que constituyen el elemento cierto sobre el cual se asienta el procedimiento presuntivo de determinación de impuestos realizado.

g) La representatividad de la muestra tomada por el Fisco estuvo dada por las facturas aportadas por la contribuyente, de lo que se infiere que las consideró representativas de la actividad por el periodo inspeccionado.

h) De la lectura del acto cuestionado surge que, a los fines de determinar el margen de utilidad sobre compras, la Administración adoptó dos criterios: al azar para la documentación correspondiente al periodo 08/2013 y la selección de los productos más representativos para los periodos 03/2010, 04/2011 y 05/2012.

i) No ha quedado demostrado que la muestra sobre la cual se realizó la estimación no fuera representativa de la actividad de la accionante.

j) Pese a contar con la documentación necesaria para hacerlo, la actora no acompañó en autos ningún informe técnico que permita determinar en forma cierta cuál fue el margen real de utilidad sobre compras que obtuvo y de esta manera demostrar el error en la estimación realizada. Si no era posible debido a la cantidad de comprobantes que implicaba, pudo acompañar idéntico informe referido a la totalidad de los correspondientes al periodo 08/2013 y a la totalidad de los productos comercializados en los periodos 03/2010, 04/2011 y 05/2012, para poner de resalto que el margen de utilidad estimado no era real. Las planillas acompañadas al contestar la vista resultan parciales y no se compadecen con el método seguido por la Inspección, ya que no calculan el margen por producto para los últimos periodos.

k) La pericia contable tampoco estuvo orientada a arribar a tal conclusión. El Informe Pericial parte de considerar que la Inspección contaba con la totalidad de la facturación del periodo, cuando le fueron aportados por el contribuyente comprobantes correspondientes a un solo mes calendario de cada uno de los años inspeccionados, siendo esta selección la principal crítica formulada. El Perito si bien elabora conceptos teóricos relacionados con la correcta

metodología de selección de una muestra a fin de que sea representativa y llega a la conclusión de que la adoptada por la demandada no lo es con base en la totalidad de la facturación del periodo, no realiza tarea alguna tendiente a demostrar en base a dichos conceptos que, de haberlos seguido, el resultado hubiese sido distinto.

l) Surge de autos que con sustento en las facturas de compra y venta de mercadería aportadas por el propio contribuyente (datos ciertos y conocidos) el Organismo Fiscal elaboró el margen de utilidad sobre compras, estableciendo la existencia de una diferencia con lo declarado por la contribuyente, y es ésta quien tenía a su cargo la producción de prueba idónea para derribar las conclusiones del Juez administrativo.

m) Con relación a la fórmula del cálculo del Margen de Utilidad Bruta, se advierte que la que propone la accionante como correcta es la utilizada para el cálculo de la rentabilidad total de una empresa, que no es lo que se pretende calcular en este caso. Como se explica en el acto cuestionado, tal concepto difiere del utilizado que es el margen de utilidad sobre compras, que mide el incremento del precio de costo para llegar al precio de venta de un producto, por lo que el agravio resulta improcedente.

n) El Organismo Fiscal aduce que las circunstancias no consideradas no resultan significativas, lo que tampoco ha sido desvirtuado por la accionante, ni le fue encomendado al Perito oficial estimar un cálculo de su incidencia en el resultado final.

ñ) El Perito oficial en su informe expresa que se ha determinado la totalidad de ingresos, estimándolos sin incluir el Impuesto al Valor Agregado para determinar el ingreso imponible, lo que corrobora lo dicho por la Administración.

o) La actora, descontextualizando los fundamentos dados por el Organismo Fiscal, extrae sólo la afirmación de que los descuentos no fueron considerados por la Inspección, sin advertir o no queriendo hacerlo, que se refiere solo a las facturas de compra a sus proveedores, ya que en sus ventas tales descuentos fueron respetados.

p) Al no controvertir ni probar que los descuentos que la empresa realizaba a sus clientes en

sus ventas sí se consideraron, debo tenerlo por cierto. En tal contexto, luce correcta la aclaración que realiza el Organismo Fiscal en cuanto a que, al no detraer los descuentos en las compras el margen utilizado es más favorable a la administrada, ya que la brecha entre el mayor valor de compra y el valor de venta correctamente calculado (con el descuento financiero) será obviamente menor.

q) Con relación a la falta de consideración de los aumentos en listas de precios y el consecuente incremento del costo de reposición que alega la accionante, al corresponder el costo del producto utilizado con el periodo de la factura de venta seleccionada, la variación en la lista de precios es irrelevante.

r) Nada aporta la Pericia oficial que permita convalidar las afirmaciones de la actora y acreditar la falta de relación entre el margen de utilidad calculado por la accionada y la realidad económica de la actividad de la actora.

s) La accionante era quien debía aportar la prueba pertinente tendiente a derrumbar la determinación de oficio realizada por el Organismo Fiscal y la mejor forma de hacerlo era mediante una pericia técnica tendiente a demostrar que, siguiendo las pautas procedimentales por ella invocadas, ya fuera sobre la totalidad de la documentación correspondiente al período verificado en su poder o sobre la totalidad de los comprobantes acompañados a la Inspección o mediante la selección de una muestra representativa de los mismos, conforme a la metodología por ella plasmada, el resultado hubiese sido distinto al que llegara la Inspección. No habiendo acompañado prueba técnica idónea a tal fin, y no advirtiendo la ilegalidad del procedimiento seguido por la accionada, no se ha podido desvirtuar en autos la presunción de legitimidad de la que gozan los actos cuestionados.

t) La demandada consideró operativa las presunciones (art. 79. incs. 1 y 2, Ley 6006 t. o. 2012) y tuvo por configurada la figura de la defraudación fiscal sobre la base de las diferencias detectadas por la Inspección. La determinación de oficio se practicó sobre base presunta, partiendo del hecho cierto de los precios de compra y de venta de la mercadería en

un periodo determinado y presumiendo que tal margen de utilidad sobre compras podía replicarse en todo el período sujeto a inspección que, a la luz de la doctrina citada, no alcanza para tener por configurada la infracción de que se trata.

u) La obligación de los responsables es accesorio, subsidiaria y refleja de la obligación principal del contribuyente; se trata de una obligación por deuda ajena, determinada con dicho carácter por la propia Ley.

v) En el presente caso, el Señor Manzanares fue el Socio Gerente de la actora en los periodos fiscales de que se trata, lo que no se encuentra cuestionado en autos. Incumplida que fuera parcialmente la obligación del contribuyente (deudor principal) y acreditada la posición del nombrado en la estructura de la Sociedad a cargo de la administración del negocio, le resulta aplicable el artículo 27 del Código Tributario y su artículo 30, según el cual debe asumir su responsabilidad solidaria, salvo que probare que hubiere sido impedido de cumplir con las obligaciones tributarias o que se le hubiese hecho imposible el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación, lo que no aconteció en autos.

13.- Por razones de orden metodológico que coadyuvan a una correcta resolución de la causa, se analizarán, en primer lugar, los agravios de la parte actora.

14.- En la presente causa no se encuentra en discusión que la Empresa actora es contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. El conflicto traído a revisión se circunscribe a si correspondía la determinación de oficio y, en su caso, si ella debía realizarse sobre base cierta o presunta.

Por tal motivo y a efectos de dilucidar la cuestión bajo examen, resulta necesario efectuar un detenido repaso de las constancias acreditadas en el proceso.

14.1.- De las actuaciones administrativas incorporadas a la causa (Expte. Adm. SAC N° 6270977) y no controvertidas por ninguna de las partes (cfr. demanda, contestación, alegatos y recursos) surge:

a) La Orden de Tarea LCF N° 170 (21/10/2013), con el objeto de fiscalizar a la contribuyente

"Canna Melis SRL", con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los periodos 01/2010 a 09/2013 (fol. 2).

b) Los legajos de los Antecedentes de Análisis Fiscal (fols. 3/58, ibídem) y Antecedentes de la Inspección (fols. 59/125).

c) El procedimiento de fiscalización se inició con el Requerimiento N° LC 000435 (fols. 127/128vta.), en el que se manifiesta que: " *...se procede a REQUERIR para que en el plazo de cinco (05) días, EXHIBA ORIGINAL y APORTE COPIA...*" en el domicilio indicado, la documentación detallada en 19 puntos para los períodos requeridos (01/2010 a 09/2013) con la aclaración de que " *...deberá mantenerse a disposición de la fiscalización hasta la finalización de la misma*" y que: " *Todas las hojas de la documentación solicitada deben ser firmadas en original por el responsable de la empresa*".

Además, se destaca la advertencia de que: " *La falta de cumplimiento del requerimiento efectuado, lo hará pasible de las sanciones previstas en el Art. 70° del Código Tributario Provincial – Ley 6006 t.o. 2012 y modificatorias (Multa por infracción a los deberes formales, según Ley Impositiva Anual Vigente)*", transcribiéndose a continuación el citado artículo.

Inmediatamente se labra el Acta N° LC001808, incorporando las escrituras públicas referenciadas en ella (fol. 129).

d) El Acta N° LC 001812 en el domicilio de Av. Gral. Savio 5656, lote 4, con las manifestaciones del Gerente Administrativo indicando quien es el socio gerente (Sr. Luis Manzanares), que en dicho lugar se realizan las tareas de administración, facturación, logística y depósito como distribuidores oficiales y exclusivos del Grupo Arcor en la zona asignada, además de otros datos referidos a la cantidad de empleados, preventas, distribución, etcétera y la intervención de dos facturas (fols. 135/137).

e) La contribuyente aporta 1011 fojas de documentación solicitada, consistentes en facturas de venta, compras y notas de crédito correspondientes al período 08/2013 (fol. único 138).

f) El Acta N° LC 001865 que detalla la documentación acompañada en cumplimiento del Requerimiento LC 000435 con Nota firmada por el Señor Manzanares como socio gerente de Canna Melis S.R.L. En ella consta que se entregó en soporte magnético (CD) Libro IVA Ventas, Libro IVA Compras, facturas de compras realizadas a sus proveedores de mercadería y facturas de venta correspondiente a los períodos 03/2010, 04/2011 y 05/2012. El detalle de las facturas de compras y ventas que fueron impresas, como así también se dejó constancia de la documentación presentada en el punto anterior, de la constitución del domicilio fiscal y la advertencia de que: "*La documentación original aportada queda en poder del Sr. Manzanares Luis Tomás, quien deberá conservarla por el tiempo de ley y presentarla toda vez que esta Dirección así lo disponga...*" (fols. 139 y vta.).

g) El Requerimiento N° LC 000908 de que se aporte planilla de gastos con los detalles que allí se solicitan para los períodos fiscalizados, acompañadas de los correspondientes comprobantes, y también que se indique "*...el margen de ganancia aplicado al precio de compra para conformar el precio de venta de los productos, discriminado por proveedor y respaldado por los correspondientes comprobantes de compra y ventas*" (fol. 1100).

h) La contribuyente contesta el requerimiento acompañando la planilla pedida con los correspondientes comprobantes, junto a una nota indicando que "*...no tiene un margen de Ganancia único aplicado al precio de compra, sino que el mismo es variable dependiendo de múltiples factores tanto internos como externos a la empresa tales como: estacionalidad, volumen, forma de cobro y de pago, tipo de producto, frecuencia, acciones comerciales propias y acciones comerciales exigidas por Arcor, entre otras.*

En consecuencia no hay un margen de utilidad único por producto ni por cliente, tal cual es requerido durante los períodos comprendidos entre el 01/2010 a 09/2013 (ambos inclusive).

No obstante lo manifestado, y con la finalidad [de] darle claridad a lo solicitado por esa inspección, a pesar de encontrarnos en una época de inflación estando ésta reconocida por el Gobierno Nacional, pero siendo mucho más grande la no reconocida, podemos estimar

nuestro margen promedio aplicado al precio de compra de los ejercicios contables correspondientes a los períodos 2010 a 2013, en un análisis que incluye la totalidad de los productos, el cual no podría ser aplicado individualmente a cada uno de ellos, en el 24.3%. Así mismo, y tal cual fuere requerido verbalmente por los inspectores actuantes y en los términos requeridos, adjuntamos a la presente detalle con composición de los márgenes de utilidad sobre compras resultantes de 25 operaciones comerciales correspondientes al período 08/2013, de distintos clientes y productos, del cual surge un margen de utilidad sobre compra promedio del 22.3%" (fol. único 1101-1/55).

i) Las Solicitudes de Información a diversos proveedores de las operaciones realizadas con la contribuyente detallando la información requerida junto con sus respuestas (fols. 1112/1407) y Papeles de Trabajo de la Inspección (fols. 1408/1443).

j) El Acta N° LC 001871 mediante la cual se pone a consideración de la contribuyente las planillas de cálculos con las diferencias detectadas por la Inspección en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los periodos requeridos y se le hace saber que en el caso de que no sean conformadas se iniciará el procedimiento de determinación de oficio (art. 57, CTP - fols. 1445/1453), las cuales son rechazadas por carecer de sustento técnico y legal (fol. único 1454-1).

k) El Informe de Inspección, en el que luego de detallar los antecedentes de la firma, los responsables solidarios, el procedimiento, la documentación aportada, el encuadramiento legal y la actividad desarrollada, señala que el ajuste realizado por la inspección surge como consecuencia de: "*Diferencia entre las bases impositivas declaradas y las estimadas por esta Dirección en función a las compras realizadas por el contribuyente.*

El procedimiento seguido para estimar la base imponible correspondiente a dicha actividad fue el siguiente:

-A las compras totales de mercaderías registradas en los libros IVA Compras se les aplicó el margen de utilidad bruta calculado en base a los comprobantes de compras y ventas del

contribuyente.

-A los ingresos totales así estimados se les dedujo el débito fiscal registrado por el contribuyente en sus libros IVA Ventas.

-Las bases imponibles resultantes fueron asignadas a las Jurisdicciones de Córdoba y Buenos Aires en función a los ingresos obtenidos en cada una de ellas, teniendo en cuenta las altas y bajas de Jurisdicción, considerando las disposiciones del Art. 14 inciso "a" del Convenio Multilateral.

-Dichas bases imponibles anuales se asignaron a cada anticipo en proporción a las bases imponibles declaradas por el contribuyente en ese mismo periodo."

Explica las alícuotas aplicables, la adición del Fondo para el Financiamiento del Sistema Educativo, la deducción de las Retenciones, Percepciones y Recaudaciones sufridas y de los pagos realizados por la contribuyente, para luego destacar que surge una diferencia a favor del Fisco, de carácter parcial y "...limitada exclusivamente a la información obrante en el presente Legajo de Inspección".

Finalmente, se detallan los antecedentes para el sumario, las infracciones formales por las presentaciones tardías de dos declaraciones juradas (anticipos 03/2010 y 08/2010), las infracciones sustanciales por las diferencias de tributos en los períodos inspeccionados y el resultado fiscal con las diferencias (fols. 1475/1480).

l) El Área Determinaciones convalida "*...el procedimiento de Determinación de Oficio...*" realizado, se ordena la instrucción del sumario previsto por el artículo 82 del Código Tributario (C.T.) por la presunta comisión de las infracciones que allí se exponen, la aplicación de recargos resarcitorios por falta de pago, hace extensiva la responsabilidad solidaria al socio gerente y dispone correr vistas simultáneas a ambos (art. 83, C.T. - fols. 1506/1507)

m) La contribuyente y el Socio gerente formulan sus descargos, impugnando las conclusiones arribadas (fols. únicos 1523 y 1524) con base en los siguientes motivos:

- La determinación de oficio sobre base presunta es ilegal porque toda la documentación e información solicitada fue debidamente aportada, al igual que los proveedores y, sin señalarse ni una sola objeción o duda, se realizó una estimación presuntiva.
- La forma originaria de determinación de oficio es sobre base cierta y sólo queda habilitado realizarla sobre base presunta cuando no se presentan DDJJ o cuando las presentadas ofrecen dudas relativas a su sinceridad o exactitud o fuesen impugnables. Sin embargo, fueron presentadas y no hay referencia alguna a su sinceridad, exactitud o impugnabilidad, y en caso de existir sería nula por la total falta de motivación.
- De haber sido posible la determinación de oficio debió haberse realizado sobre base cierta, porque se suministraron a la Inspección todos los elementos probatorios de los hechos imponible y sólo se recurre a la estimación presuntiva cuando es imposible conocer los elementos necesarios.
- Subsidiariamente, se sostiene que de haber estado habilitado el método presuntivo, debió seguirse la normativa al respecto y un recto proceder, teniendo en cuenta hechos y circunstancias que normal y razonablemente se vinculen con el hecho imponible.
- Para la validez de la presunción se requiere que el indicio sea cierto e indudable y no puede nunca atribuirse a otro hecho presunto ni servir de base para otra presunción.
- El procedimiento de liquidación es impugnable pues no se utilizó ninguno de los indicios del artículo 60 del Código Tributario, ya que de haberse utilizado se habría llegado a una conclusión diferente y acorde con la realidad.
- La liquidación practicada se realizó a partir de presunciones de presunciones concatenadas: primero se presumió mediante un mal elaborado coeficiente un irreal margen de utilidad bruta; segundo se presumió la utilidad de la empresa al aplicarlo a todas las compras; tercero se tomaron las cifras así obtenidas, como si fueran hechos ciertos, indubitables y comprobados, como el indicio base de la presunción del artículo 60 del Código Tributario para presumir la base imponible omitida de declarar.

- No se corroboró la presunción con elementos concurrentes que reflejasen la situación fiscal presumida. El sistema de presunciones utilizado adolece de graves y notorios vicios lógicos y técnicos (estadísticos, matemáticos y contables).
- No se calculó el margen de utilidad bruta en base a los comprobantes de compras y ventas del período fiscalizado, sino que sólo se hizo un muestreo de los comprobantes de venta del año dos mil trece (pese a que los tenía a todos a disposición, incluso en soporte digital), en tanto que para los años dos mil diez a dos mil doce inexplicablemente se hace un cambio de metodología y se hace un muestreo de unos pocos productos.
- De un universo de seiscientos cincuenta mil comprobantes, la muestra utilizada fue de veintitrés comprobantes para el año dos mil trece, mientras que para los años 2010 a 2012 se hizo un muestreo respectivamente de catorce, veintiuno y veinticuatro productos para un universo de más de ochocientos productos.
- No se explica el método de selección utilizado por lo que no puede ser auditado, lo que le resta valor técnico, o se eligieron las facturas que daban el resultado que se quería obtener (superior al 40%), cuando gran parte de las facturas emitidas poseen un margen menor (entre 10% y poco más del 20%).
- Las facturas utilizadas (23 del 2013) son muestra inferior al 0.003% del universo total evaluado, incluso resulta insignificante para un solo día por cuanto se emiten quinientas facturas diarias por lo que no alcanza al cinco por ciento (5%) ni sirve para calcular la reconstrucción del margen de utilidad anual, puesto que representa aproximadamente el 0.01% de la facturación anual.
- El inciso c) del artículo 60 del Código Tributario considera como muestra porcentual los ingresos de cinco días en un mes y de tres meses en un año, lo que si se aplicara al caso daría un análisis muestral de ciento ocho mil facturas para los cuatro años y si se aplicase dicho porcentual a la cantidad de productos daría ciento treinta y tres productos por año, además de que debería tenerse en cuenta el factor estacional (que tampoco se hizo).

- La insignificante muestra no otorga ninguna fiabilidad, por lo que si se volviese a hacer lo mismo con una muestra distinta se obtendría un resultado diferente.
- La inspección expresamente informa que calcula el margen de utilidad bruta pero en realidad sólo calcula la utilidad bruta, dado que en la técnica contable el primero se define como el porcentaje resultante de restar a los ingresos totales de una empresa los costos de venta y dividir el resultado por el total de ingresos, mientras que la segunda es la consecuencia de restar a las ventas totales el costo de las ventas, tan sustancial error técnico arroja un resultado muy superior al real y explica gran parte del injustificado ajuste, que se acrecienta con los demás vicios cometidos.
- La Inspección aumenta artificialmente la base imponible por la metodología de cálculo adoptada, ya que calcula el ingreso bruto sobre parte del IVA al calcular el ajuste sobre las compras realizadas con IVA y aplicarle el erróneo coeficiente para luego deducir el débito fiscal, además de presumir la venta de todo lo comprado sin contemplar la existencia de stocks, roturas, devoluciones, vencimientos, donaciones, etcétera.
- Se incrementa artificialmente la rentabilidad y consecuentemente la base imponible al no considerar los descuentos financieros, los aumentos en la lista de precios y los descuentos comerciales.
- Hubo una constante variación de criterios durante la inspección, al punto de ponerse a disposición (sin agregar al expediente) papeles de trabajo con cálculos de rentabilidad plagado de errores, por ejemplo, cuando no se tenía el costo de un producto se dejó en cero, no se contempló el costos de la mercadería bonificada a valor cero, se calcularon costos por promedio y no por el valor real de los productos, se tomó como costo el valor de un producto de menor gramaje al vendido, se cambiaron los costos de productos más caros por costos de productos más baratos, se indicaron facturas de compras en las que no existía el producto analizado.
- Se cambió el criterio entre la prevista y la vista. En la primera, el criterio debió ser adivinado

por falta de explicación, apareciendo una oscilación entre los ajustes propuestos para cada uno de los años (17%, 18%, 8% y 25%) cuando cualquier idóneo en el área comercial sabe que es materialmente imposible. En la segunda, el criterio cambia y se calcula un margen de utilidad (42,7%) en una linealidad asombrosa y divorciada de la realidad.

- La aplicación lineal del mal elaborado margen de utilidad, ignora algo tan evidente y relevante como que el veinte por ciento de los clientes representan casi el ochenta por ciento de la facturación de la empresa que genera la menor rentabilidad por operación, en tanto que el ochenta por ciento de los clientes (aprox. 2300) apenas implican el veinte por ciento de las ventas que generan la mayor rentabilidad por operación, lo que indica un enorme desconocimiento de la actividad fiscalizada.

n) El Área Verificaciones incorpora "... *el cálculo del margen de utilidad bruta*" (fols. 1533/1556).

ñ) La Jueza Administrativa dicta la Resolución PFD 171/2015 en la que resuelve impugnar las declaraciones juradas presentadas, aprobar la determinación impositiva practicada, establecer que la determinación de oficio tiene el carácter de parcial y declarar a la contribuyente obligada al pago de las diferencias de impuesto, de los recargos resarcitorios, incurso en la infracción de los deberes formales y sustanciales con sus respectivas multas, y al Señor Luis Tomás Manzanares responsable solidario en su calidad de Socio gerente (fols. 1557/1579vta.).

Para así resolver, se basó en lo siguiente:

- La corrida de vista se encuentra debidamente motivada al haberse acompañado la instrucción sumarial, las planillas de ingresos, de bases imponibles y de determinación de diferencias, y el informe final, documentación que exterioriza metódicamente el origen y encuadramiento legal de cada una de las imputaciones formuladas.

- Mediante el Acta N° 001865 se constató el aporte de la documental solicitada y de su análisis se verificó que "...*los ingresos por ventas exteriorizados por el contribuyente no*

resultan razonables ni concordantes con las compras, exhibiendo de esta manera un margen de utilidad sobre compras notablemente exiguo, que incide directamente sobre los ingresos declarados ante esta Dirección".

- La Inspección se centró en el monto de las compras por resultar un indicio cierto, al que se le aplicó un margen representativo de la actividad, "*...denominado margen de utilidad sobre compras, calculado como el porcentaje que mide el incremento del costo de la venta y que ciertamente sirve para fijar el precio de venta de los productos, que destacamos, nada tiene que ver con el margen de utilidad bruta sobre ventas -indicador netamente financiero que mide cuanta utilidad se obtuvo por cada peso vendido-*" que no guarda relación alguna para determinar en cuanto hay que incrementar el costo de venta para llegar al precio de venta.

- El volumen de la información involucrada en el período fiscalizado, la cantidad y variedad de artículos y la oscilación de los precios en los diferentes productos implicó que se partiera de los comprobantes aportados (1011), seleccionando facturas de compras y ventas en las cuales se verificó la concordancia de los productos comprados y vendidos por ser los más representativos y relevantes a los efectos del análisis, obteniéndose un margen de utilidad promedio sobre compras por factura de venta (el 42% de 23 facturas).

- Con los comprobantes de compras y ventas correspondientes a los períodos 03/2010, 04/2011 y 05/2012 se relevaron y verificaron los valores de costo y venta de catorce, veintinueve y veinticuatro productos respectivamente, que arrojaron márgenes de utilidad sobre compras del cuarenta y dos coma cuarenta y nueve por ciento (42,49%) cuarenta y uno coma setenta y tres por ciento (41,73%) y cuarenta y seis coma diecisiete por ciento (46,17%), respectivamente.

- En atención al planteo de falta de representatividad de la muestra tomada (23 facturas) se procedió a recalcular (tomando como universo 927 facturas), estableciéndose con fórmulas estadísticas el tamaño de la muestra representativa de comprobantes seleccionados al azar (88), obteniéndose un nuevo margen promedio (44% - fols. 1533/1555).

- Los cuadros aportados por la contribuyente exhiben márgenes que no se acercan al promedio obtenido por la Inspección, notándose que no se indicó el método técnico de selección, ni el universo o tamaño de la muestra, a efectos de mostrar un margen que no es representativo de su realidad económica (incluso considerando un indicador que no resulta aplicable sobre compras), sin arrimar las facturas que han servido de base para su confección ni elementos que permitan corroborar los datos y cálculos vertidos.
- La fórmula del margen de utilidad sobre compras utilizada, que refleja el índice de marcación de los artículos adquiridos para la venta, es igual a ventas menos compras dividido compras.
- Los descuentos financieros de las compras no fueron considerados en virtud de que al haber sido consignados en comprobantes distintos de las facturas emitidas no pudieron identificarse en todos los casos las facturas o los productos sobre los cuales se obtuvo el descuento. Sin embargo, los descuentos comerciales en ventas fueron respetados e incluidos a efectos de determinar el margen, con lo cual, al no detraerse los descuentos en las compras, el margen utilizado favorece a la administrada.
- No se contó con la información relativa a la cantidad de unidades de productos en existencia al inicio o al final del período fiscalizado, ni fue arrimada por la contribuyente, denotando su conducta de exponer afirmaciones carentes de respaldo probatorio que revierta lo actuado. Han sido evaluados los valores monetarios de las existencias iniciales y finales que surgen de los balances, surgiendo que los incrementos interanuales no resultan significativos considerando las fluctuaciones de los precios por inflación, y producto de ello las estacionalidades quedaron reflejadas en la determinación practicada.
- Las ventas a responsables inscriptos en IVA representan solo el cuarenta y cinco por ciento (45%) de la facturación y el cincuenta y cinco por ciento (55%) restante a sujetos no inscriptos, lo que demuestra empíricamente que su margen de rentabilidad por operación proviene mayoritariamente de sus pequeños clientes.

- Al no existir elemento alguno que desvirtué el criterio fiscal atacado queda limitada la defensa a la mera disconformidad con el ajuste practicado.

o) La contribuyente y el responsable solidario presentan recurso de reconsideración (fol. único 1599-1/39) argumentando que la resolución adolece de la misma ilegalidad y carencia de rigor técnico como toda la actuación fiscal.

p) El Director de la Dirección de Policía Fiscal resuelve rechazarlo, aprobar la liquidación practicada, establecer que la determinación tiene el carácter parcial y limitada exclusivamente a la información obrante en el expediente y ratifica la responsabilidad solidaria (Resolución PFD Nro. 191/2016 fols. 1633/1645).

15.- Como ha expresado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, es regla de hermenéutica de las leyes atender a la armonía que ellas deben guardar con el orden jurídico restante y con las garantías de la Constitución y, en casos no contemplados expresamente, ha de preferirse la interpretación que favorece y no la que dificulta aquella armonía y los fines perseguidos legislativamente (Fallos 303:248).

Por ello, no es siempre el método recomendable el atenerse estrictamente a las palabras de la ley, ya que el espíritu que las nutre es lo que debe determinarse en procura de una aplicación racional, que elimine el riesgo de un formalismo paralizante; debe buscarse en todo tiempo una valiosa interpretación de lo que las normas, jurídicamente, han querido mandar, de suerte que la admisión de soluciones notoriamente injustas cuando es posible arbitrar otras de mérito opuesto, no resulta compatible con el fin común de la tarea legislativa y de la judicial (Fallos 302:1284 y 306:940).

Desde esta perspectiva debe tenerse presente que, según el Código Tributario, la cuantificación de la obligación tributaria está a cargo del sujeto obligado mediante la confección de una declaración jurada y, en caso de su no presentación o de su cuestionamiento, podrá ser realizada mediante determinación de oficio por la Administración fiscal. De manera tal que queda habilitada únicamente la determinación ante el

incumplimiento del contribuyente o por ser cuestionable la presentación efectuada, de lo contrario la declaración jurada es válida.

Es de destacar que el procedimiento de determinación de oficio es un procedimiento reglado y no discrecional, que habilita a cuantificar la obligación del contribuyente sobre base cierta para establecer con exactitud el valor de la obligación tributaria, para lo cual debe emplearse la misma información utilizada para confeccionar la declaración jurada o la proporcionada por terceros vinculados al hecho tributario o por la investigación fiscal, sin interesar de donde proviene la información e incluso sin la colaboración del contribuyente.

Solo se puede recurrir a la estimación de oficio sobre base presunta cuando no se ha podido disponer de la información que determina la exacta dimensión de la materia imponible, ya sea por su ausencia, por su insuficiencia o por su descalificación, situaciones que habilitan a recurrir a un método indirecto de determinación estimativa.

Es decir, que primero se deben agotar los medios que permitan la reconstrucción sobre base cierta y, sólo ante su imposibilidad, recurrir excepcionalmente a la determinación sobre base presunta razonablemente, que requiere la concurrencia de circunstancias correlativas y concordantes que coherentemente evidencien que la estimación alcanzada guarda una correspondencia acorde con la realidad económica verificada.

Los motivos para la determinación sobre esta base deben ser justificados, pues si se exhibe la información requerida, la determinación será sobre base cierta, salvo que los elementos aportados merezcan fundadamente su rechazo, habilitando entonces la determinación presuntiva.

Estos conceptos son compartidos tanto por la doctrina provincial como por la nacional (ver en este sentido los conceptos desarrollados y la jurisprudencia mencionada en: QUINTEROS DE VILKELIS, Antonia, "Arts. 44 a 76", en: MANERA DE FANTÍN, Graciela y ALANIS, Lilian (Directoras), *Código Tributario de la Provincia de Córdoba – Ley N° 6006*, Ed. Advocatus, Cba., 2022, págs. 133/134; VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho*

financiero y tributario, Octava Ed. Actualizada y ampliada, Ed. Astrea, Bs. As., 2002, págs. 397/398 y 429/432; ZICCARDI, Horacio, "Parte IV. Derecho Tributario administrativo o formal", en: GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (Director), *Tratado de Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 2, Ed. Astrea, Bs. As., 2003, págs. 228/232; GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, Novena Ed. Actualizada y ampliada, Ed. Lexis Nexis, Bs. As., 2005, págs. 186/188; GARCÍA VIZCAINO, Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo II, Tercera ed. Ampliada y actualizada, Ed. Lexis Nexis, Bs. As., 2006, págs. 72 y 101/107).

16.- El repaso realizado y su contrate con las actuaciones administrativas analizadas, pone de resalto que el acto de determinación tributaria adolece de defectos que tornan nulo el rechazo del reclamo de la firma contribuyente.

Ello es así, atento a que la Jueza Administrativa convalidó las actuaciones de la Inspección sin agregar fundamentación decisiva alguna a partir de las circunstancias concretas y objetivas obrantes en el expediente administrativo que respalden adecuadamente la postura asumida. No surge de las constancias de la causa que la contribuyente haya incumplido los requerimientos fiscales que dieran lugar a la determinación de oficio sobre base presunta, como así tampoco surge que le fuera imposible al Fisco acceder a la información necesaria para realizar una determinación sobre base cierta, ni tan siquiera que le fuera dificultoso, dado que no se desprende del expediente administrativo una falta de colaboración ni mucho menos resistencia pasiva por parte de la contribuyente inspeccionada.

Efectivamente, puede apreciarse que ante el requerimiento realizado (N° LC 000435) se labró el acta correspondiente de recepción de la documentación solicitada (N° LC 001865), sin realizarse ningún tipo de observación sobre documentación faltante o de intimación para su aporte, o aplicarse alguna sanción por incumplimiento, pese a haber sido enfáticamente resaltado en dicha solicitud. Es más, posteriormente se realizó un nuevo requerimiento (N° LC 000908) sin hacer mención alguna a la documentación de los períodos requeridos.

Ello permite inferir el cumplimiento de la requisitoria fiscal por parte de la contribuyente, además de impedir descartar como improbable que, ante el volumen de la documentación a inspeccionar (645.300 comprobantes, Pericia oficial, fs. 343/351), el Inspector pidiera o aceptara los comprobantes de un mes por cada año fiscalizado.

En efecto, un simple cálculo hipotético permite apreciar la magnitud del requerimiento fiscal (ver Punto c), suponiendo que la contribuyente hubiera hecho copias de la totalidad de los comprobantes (645.300) a razón de una copia por segundo, le habría tomado siete días y medio sin descansar día y noche su realización (60 copias en 1 minuto, 3600 en 1 hora, 86.400 en 24 horas), a la cual tendría que sumarse el resto de la documentación pedida, más la firma en original por el socio gerente de toda ella.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta también con respecto a la documentación solicitada que la contribuyente tenía la obligación de tenerla a disposición de la Inspección y exhibirla cuando le fuere requerida, no constando en autos que se hubiera negado a hacerlo. Es por ello que, ante el rechazo -por carecer de sustento técnico y legal- de las planillas de cálculos con las diferencias detectadas según la Inspección, el Fisco debió extremar los recaudos para obtener toda la información disponible para realizar la determinación de oficio sobre base cierta, y recién recurrir a la determinación sobre base presunta ante la imposibilidad de conseguirla, ya sea porque por las circunstancias del caso no era posible o por la falta de colaboración de la contribuyente ante reiterados requerimientos -cuestión que posteriormente encontró recepción normativa en el artículo 48 del Decreto Reglamentario Número 1205/2015 del Código Tributario (t. o. 2015), cuando estableció que será considerada resistencia pasiva la actitud persistente del contribuyente para subsanar en el plazo establecido la adecuada presentación de la documentación requerida por el funcionario actuante en una verificación o fiscalización-.

A lo cual se suma que el Código Tributario y la Ley de Policía Fiscal otorgan amplias facultades al Fisco para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales (art. 20, Ley

6006 t. o. 2012 y arts. 3 a 6, Ley 9187) que deben ser utilizadas dentro de los límites legales con respeto de los principios constitucionales.

Es que, constituye un verdadero principio rector de la actividad administrativa la búsqueda de la verdad material de la situación fiscal verificada, pues el Fisco está obligado a determinar con exactitud la obligación tributaria, tal como lo dejó establecido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "La Biznaga" al sostener: *"Si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero, generador de intereses y actualización sobre deudas inexistentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar"* (Fallos 310:714).

Así es que el contribuyente debe proveer la información necesaria o bien el Fisco obtenerla en ejercicio de su función fiscalizadora, en cuyo caso debe agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo o estimarla -en forma subsidiaria y excepcionalmente- sobre base presunta cuando no sea posible determinar el monto de la obligación en forma directa y cierta.

17.- Por otra parte, es importante tener presente que según lo dispuesto por la normativa aplicable (art. 57, Ley 6006 t. o. 2012) la determinación debe ser de oficio cuando la declaración jurada ofrece dudas sobre su sinceridad, exactitud o impugnabilidad, situaciones que no son debidamente aclaradas en las actuaciones administrativas ni fundamentadas en forma previa a su realización.

En principio, el Fisco parece referirse a su dudosa exactitud cuándo se ponen a disposición de la contribuyente las planillas de cálculos con las diferencias detectadas (Acta N° LC 001871, cfr. fol. 1445) y, ante su rechazo, la Inspección informa agregando más planillas de cálculos y explicando que las diferencias entre las bases imponibles declaradas y las estimadas surgen de aplicarle a las compras totales *"...el margen de utilidad bruta..."* calculado en base a los comprobantes de la contribuyente sin mayores precisiones (cfr. fols. 1457/1480).

Luego el Área Determinaciones convalida *"...el procedimiento de Determinación de Oficio..."*

" y, sin explicación alguna, le corre vista a la contribuyente, quien cuestiona que sin ninguna objeción a la información brindada se realizó directamente una determinación de oficio sobre base presunta con un muestreo carente de rigor técnico (cfr. fols 1506/1507vta. y fol. Único 1523).

Posteriormente, el Fisco parece aludir a su falta de sinceridad cuando la Jueza Administrativa hace referencia a que "*...los ingresos por ventas exteriorizados por el contribuyente no resultan razonables ni concordantes con las compras, exhibiendo de esta manera un margen de utilidad sobre compras notablemente exiguo...*" (subrayado agregado) sin fundamentar dicha afirmación, y se refiere a su impugnabilidad al momento de resolver en tal sentido sin más (cfr. fol. 1557/1579vta.).

Como resulta evidente, el cuestionamiento a las declaraciones juradas fue posterior a la determinación de oficio cuando, en rigor, debió ser al correrse vista *fundadamente* para que la contribuyente supiera el porqué de las objeciones (art. 61, CT t. o. 2012).

Y, ante un eventual descargo formulado en la contestación de la vista desconociendo las objeciones, recién entonces correspondía proceder a realizar la determinación de oficio sobre base cierta con la información aportada y la puesta a disposición por la contribuyente, por ser la misma información utilizada para la confección de las declaraciones juradas cuestionadas. Eventualmente, ante la imposibilidad de conseguir toda la información necesaria luego de realizar un razonable esfuerzo en tal sentido, podía el Fisco recurrir a la determinación sobre base presunta.

En este punto es importante aclarar que, si bien nada impide al Fisco realizar un muestreo como forma de control, al surgir diferencias con lo declarado y ser negadas por la contribuyente, debió extremar los recaudos para demostrar que el cuestionamiento a las declaraciones juradas estaba adecuadamente fundado.

Del mismo modo, de haber realizado una determinación sobre base cierta y dado el volumen de la información, era posible realizar un muestreo estadístico, siempre y cuando lo fuera

sobre todo el universo investigado siguiendo las reglas estadísticas para ello debidamente explicadas a los fines de que la contribuyente pudiera controlarlo.

Finalmente, de haber tenido que recurrir a la determinación sobre base presunta, el Fisco debía respetar las pautas técnicas de un adecuado muestreo y corroborar el resultado obtenido con la información disponible.

18.- Finalmente, no puede pasarse por alto, la incoherencia por parte del Fisco en torno a la controversia sobre el margen de utilidad bruta.

En el Requerimiento N° LC 000908 el Fisco le solicita a la contribuyente que indique "...el margen de ganancia aplicado al precio de compra para conformar el precio de venta de los productos..." (subrayado agregado, cfr. fol. 1100), a lo que la contribuyente contesta que "...no tiene un margen de Ganancia único aplicado al precio de compra, sino que el mismo es variable dependiendo de múltiples factores (...) En consecuencia no hay un margen de utilidad único por producto ni por cliente..." (cfr. fol. Único 1101-1).

Luego, en el Acta N° LC 001871 se pone a consideración de la contribuyente las planillas de cálculos con las diferencias detectadas por la Inspección (cfr. fol. 1445) y en el Informe de Inspección se explica que: "A las compras totales de mercaderías registradas en los libros IVA Compras se les aplicó el margen de utilidad bruta calculado en base a los comprobantes de compras y ventas del contribuyente" (subrayado agregado, fol. 1479).

Con posterioridad al descargo de la contribuyente impugnando las conclusiones, el Área Verificaciones incorpora "...el cálculo del margen de utilidad bruta..." (cfr. fol. 1556), e inmediatamente a continuación la Jueza Administrativa dicta la Resolución Número PFD 171/2015, en la que resuelve impugnar las declaraciones juradas presentadas, analizando que "...los ingresos por ventas exteriorizados por el contribuyente no resultan razonables ni concordantes con las compras, exhibiendo de esta manera un margen de utilidad sobre compras notablemente exiguo..." (el subrayado es agregado) para cuyo cálculo se aplicó un margen representativo de la actividad "...denominado margen de utilidad sobre compras,

calculado como el porcentaje que mide el incremento del costo de la venta y que ciertamente sirve para fijar el precio de venta de los productos, que destacamos, nada tiene que ver con el margen de utilidad bruta sobre ventas -indicador netamente financiero que mide cuanta utilidad se obtuvo por cada peso vendido-" (cfr. fol. 1557/1579vta.).

Ello fue controvertido por la contribuyente en su recurso de reconsideración y rechazado por el Director de la Policía Fiscal (fol. único 1599-1/39 y Resolución PFD Nro. 191/2016 fols. 1633/1645).

Como puede apreciarse la incoherencia resulta evidente, puesto que primero se solicita que la contribuyente indique el margen de ganancia sin ningún tipo de aditamento, luego se explica que las diferencias surgen a partir del margen de utilidad bruta y se acompañan planillas de su cálculo, pero sorpresivamente al momento de resolver se esgrime que las declaraciones juradas son impugnables porque el margen de utilidad sobre compras es exiguo y que nada tiene que ver con el margen de utilidad bruta.

Si la controversia giraba en torno a que se tratan de conceptos diferentes, el Fisco debió explicar adecuadamente por qué requirió información sobre el margen de ganancia sin especificar a qué tipo se refería, y la razón por la cual luego, según sus propios términos, utilizó el margen de utilidad bruta para el ajuste e incorporó las planillas de dicho cálculo, para finalmente sostener que no tiene nada que ver con el exiguo margen de utilidad sobre compras utilizado como fundamento de la impugnación de las declaraciones juradas.

19.- Consecuentemente, al no haberse dado una acabada explicación sobre la razonabilidad del cuestionamiento a las declaraciones juradas de la contribuyente y del procedimiento seguido por la Administración fiscal, se configura en autos una indebida fundamentación que afecta directamente la motivación del acto administrativo dictado, atento que dicha exigencia es una necesidad imperiosa para la debida observancia del principio de legalidad.

Esta exigencia se funda en la protección de los derechos tributarios del contribuyente, ya que sirve para determinar la razonabilidad y la consecuente legitimidad del acto de determinación

tributaria, atento la necesidad de un adecuado nexo causal entre la causa o motivo del acto y su objeto para evitar que la ilegalidad se oculte bajo apariencia de legitimidad. La adecuada protección del contribuyente depende de conocer de manera real y efectiva las razones que justifican la resolución dictada en el momento oportuno.

Esta deficiencia es determinante de la nulidad absoluta del acto administrativo de determinación tributaria enjuiciado y, de conformidad con todo lo hasta aquí analizado, los actos administrativos cuestionados (acto base y su confirmatorio) son ilegítimos, en razón de la contradicción objetiva entre las circunstancias de hecho y la hipótesis jurídica aplicada.

Esta transgresión fulmina de por sí la validez de los actos impugnados por cuanto se ha contrariado el orden jurídico vigente por violación de la causa o motivo y principios que informan el procedimiento para su dictado (GORDILLO, A., *Tratado de Derecho Administrativo*, T. II-B, págs. 332 y ss.; FIORINI, B., *Derecho Administrativo*, T. I, págs. 511 y ss.; ZANOBINI, G., *Curso de Derecho Administrativo*, T. I, págs. 400 y ss. y SANDULLI, A., *Manuale de diritto amministrativo*, págs. 470 y ss.).

20.- En tales condiciones, al acogerse favorablemente el recurso de la actora resulta innecesario el análisis de los agravios expuestos por la accionada, correspondiendo su rechazo en virtud de los motivos expresados y la decisión propiciada.

21.- En mérito de las razones expuestas y las premisas sentadas en su desarrollo, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora. En consecuencia, por los mismos fundamentos, revocar la sentencia impugnada, hacer lugar a la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción incoada por Canna Melis S.R.L. y el Señor Luis Tomás Manzanares y declarar la nulidad de los actos administrativos impugnados.

Asimismo, procede no hacer lugar el recurso de apelación de la Provincia de Córdoba.

22.- En cuanto a las costas de todas las instancias, resulta justo y equitativo imponerlas por su orden atento a que la demandada pudo creerse con mejor derecho para dictar el acto de determinación tributaria en virtud de las particulares circunstancias que caracterizan la

presente causa y que dan cuenta de las diferentes perspectivas de interpretación jurídica de las normas tributarias aplicadas en su resolución, como así también a las razones institucionales que subyacen en la interpretación sistemática de los textos normativos de orden público (art. 130, Ley 8465, aplicable por remisión del art. 13, Ley 7182).

Así voto.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL DOCTORA AÍDA LUCÍA TERESA TARDITTI, DIJO:

Estimo correcta la solución que da el Señor Vocal preopinante, por lo que adhiero a la misma en un todo, votando en consecuencia, de igual forma.

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL DOCTOR LUIS ENRIQUE RUBIO, DIJO:

Comparto y hago propias las razones expuestas por los Señores Vocales que me precedieron con su voto, por considerarlas ajustadas jurídicamente al caso, por lo que voto en igual sentido.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL DOCTOR DOMINGO JUAN SESIN, DIJO:

Corresponde: I) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora (17/09/2021) en contra de la Sentencia Número Ciento dieciséis dictada el ocho de septiembre de dos mil veintiuno por la Cámara Contencioso Administrativa de Tercera Nominación y, en consecuencia, revocar dicho pronunciamiento.

II) Hacer lugar a la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción incoada por Canna Melis S.R.L. y el Señor Luis Tomás Manzanares en contra de la Provincia de Córdoba y declarar la nulidad de los actos administrativos impugnados.

III) No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la demandada (15/09/2021).

IV) Imponer las costas por su orden (art. 130, Ley 8465, por remisión del art. 13, Ley 7182).

V) Disponer que los honorarios profesionales del Doctor Héctor E. Villegas Ninci -parte

actora-, por los trabajos desarrollados en la instancia, sean regulados por la Cámara a quo, si correspondiere (arts. 1 y 26, Ley 9459), previo emplazamiento en los términos del artículo 27 ib., en el treinta y tres por ciento (33%) del mínimo de la escala del artículo 36 de la ley citada (art. 40 ib.), teniendo en cuenta las pautas del artículo 31 ib.

Así voto.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA LA SEÑORA VOCAL DOCTORA AÍDA LUCÍA TERESA TARDITTI, DIJO:

Considero que las razones dadas por el Señor Vocal preopinante deciden acertadamente la presente cuestión y, para evitar inútiles repeticiones, voto en igual forma.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL SEÑOR VOCAL DOCTOR LUIS ENRIQUE RUBIO, DIJO:

Voto en igual sentido que el Señor Vocal Doctor Domingo Juan Sesin, por haber expresado la conclusión que se desprende lógicamente de los fundamentos vertidos en la respuesta a la primera cuestión planteada, compartiéndola plenamente.

Por el resultado de los votos emitidos, previo acuerdo, el Tribunal Superior de Justicia, por intermedio de su Sala Contencioso Administrativa, por unanimidad,

RESUELVE:

I) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora (17/09/2021) en contra de la Sentencia Número Ciento dieciséis dictada el ocho de septiembre de dos mil veintiuno por la Cámara Contencioso Administrativa de Tercera Nominación y, en consecuencia, revocar dicho pronunciamiento.

II) Hacer lugar a la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción incoada por Canna Melis S.R.L. y el Señor Luis Tomás Manzanares en contra de la Provincia de Córdoba y declarar la nulidad de los actos administrativos impugnados.

III) No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la demandada (15/09/2021).

IV) Imponer las costas por su orden (art. 130, Ley 8465, por remisión del art. 13, Ley 7182).

V) Disponer que los honorarios profesionales del Doctor Héctor E. Villegas Ninci -parte actora-, por los trabajos desarrollados en la instancia, sean regulados por la Cámara a quo, si correspondiere (arts. 1 y 26, Ley 9459), previo emplazamiento en los términos del artículo 27 ib., en el treinta y tres por ciento (33%) del mínimo de la escala del artículo 36 de la ley citada (art. 40 ib.), teniendo en cuenta las pautas del artículo 31 ib.

Protocolizar, dar copia y bajar.

Texto Firmado digitalmente por:

SESIN Domingo Juan

VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

Fecha: 2024.02.22

TARDITTI Aida Lucia Teresa

VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

Fecha: 2024.02.22

RUBIO Luis Enrique

VOCAL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

Fecha: 2024.02.22