Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 14 de octubre de 2014.

Vistos los autos: "Ciccone Calcográfica S.A. (TF 15.134-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 3132/3140 vta.) confirmó —en lo sustancial— la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 2700/2714vta.) y, en consecuencia, mantuvo el ajuste efectuado por la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva en cuanto determinó de oficio las obligaciones tributarias de Ciccone Calcográfica S.A. en: i) el impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales diciembre de 1989, enero a diciembre de 1990, junio a diciembre de 1991, y enero de 1992 a octubre de 1994, ii) el impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 1990, 1991, 1992, 1993 y 1994 y iii) el impuesto a las ganancias —en concepto de 'salidas no documentadas'— por los pagos realizados por la empresa actora en diciembre de 1989, enero y febrero de 1990, entre mayo y diciembre de ese año, en enero de 1991, entre julio y diciembre de ese año y entre enero de 1992 y julio de 1994; con la actualización pertinente según el período involucrado, y en todos los casos con los intereses resarcitorios correspondientes. Asimismo, confirmó las multas (art. 46 de la ley 11.683, t.o. en 1978 y modificaciones), excepto la vinculada con la determinación del impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales septiembre a diciembre de 1991, que fue dejada sin efecto. Por lo demás, man-

tuvo la revocación de las multas impuestas en lo referente al tributo a las ganancias en concepto de 'salidas no documentadas' que dispuso el Tribunal Fiscal.

Finalmente, redujo a $ 3.022.000 los honorarios del Dr. Vicente Oscar Díaz —quien actuó en el pleito en representación de la actora— cuyo pago debía afrontar el Fisco Nacional y elevó a la suma de $ 2.360.000 los emolumentos del mismo profesional que quedaron a cargo de la actora. Del mismo modo, por la actuación de otro de los profesionales de Ciccone Calcográfica S.A. —el Dr. Horacio Díaz Sieiro— redujo los honorarios regulados a su favor, y a cargo del Fisco Nacional, al importe de $ 2.939.000 y elevó a la suma de $ 2.310.000 los que quedaron a cargo de la accionante.

2°) Que para decidir en el sentido indicado, el a quo confirmó el rechazo de la defensa de cosa juzgada administrativa opuesta por la actora con sustento en que el dictado de la resolución por la que el ente recaudador determinó de oficio el impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas imposibilitaba a aquél determinar en un acto administrativo posterior el impuesto a las ganancias de la actora por idénticos períodos con base en la impugnación de la deducción de las erogaciones antes mencionadas. Al respecto la sala señaló que si bien la resolución del 26 de diciembre de 1996 —por la que se determinó el impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas por pagos realizados durante los ejercicios 1989, 1990 y 1991— y la resolución del 15 de diciembre de 1997 —por la que se determinó el impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 1990 y 1991— responden a conceptos vincu-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

lados, tal circunstancia no implica que las referidas cuestiones deban necesariamente ser tratadas en forma conjunta. En consecuencia, concluyó que el Fisco Nacional no había alterado lo decidido en la primera resolución con el dictado de la siguiente (confr. considerando IV, fs. 3134vta./3135).

Asimismo juzgó que resultaba improcedente el planteo de nulidad de las resoluciones del ente recaudador articulado con fundamento en que los mencionados actos administrativos no contenían las planillas de cálculo de la actualización y de los intereses allí consignados. Al respecto el a quo consideró que no se verificaba el estado de desconocimiento o indefensión alegado por la actora por cuanto las tasas aplicables surgían de las normas citadas en las determinaciones de oficio y porque los cálculos respectivos se habían practicado en liquidaciones y formularios que se encontraban agregados en las actuaciones administrativas (confr. considerando V, 1° párr., fs. 3135). De igual modo confirmó el rechazo del planteo de nulidad de los mencionados actos, fundado en que aquéllos se encontrarían motivados en causas penales en las que la accionante no fue parte. En este punto, la sala señaló que tanto los antecedentes fácticos como el detalle de las tareas de verificación que había llevado a cabo el ente recaudador respecto de los proveedores cuestionados surgían claramente de las determinaciones en cuestión (confr. considerando V, 2° párr., fs. 3135). Por otra parte, también desestimó el agravio vinculado con el rechazo de algunas de las pruebas ofrecidas por la actora en sede administrativa, por entender que ello no constituyó una afectación del derecho de defensa (confr. considerando V, 3° párr., fs. 3135). Por

último, afirmó, en síntesis, que el objeto y finalidad de las nulidades procesales consiste en resguardar el derecho constitucional de la defensa en juicio y que el afectado debe acreditar el perjuicio ocasionado en cada caso, requisito que, en su criterio, la actora no había cumplido en las presentes actuaciones (confr. considerando V, fs. 3135 vta.).

3°) Que la cámara desestimó, asimismo, los agravios de la actora referentes al fondo de la cuestión. En primer lugar, juzgó que la AFIP se encontraba habilitada para emplear el método de determinación de oficio sobre base presunta por cuanto consideró que los gastos observados se habían instrumentado mediante documentación apócrifa (confr. considerando VI y VII, fs. 3135 vta. y 3136). A fin de confirmar el ajuste fiscal en los impuestos al valor agregado y a las ganancias, efectuó una reseña del art. 33 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), como así también de los requisitos que según la jurisprudencia deben verificarse para que los contribuyentes computen válidamente los créditos fiscales contenidos en las operaciones celebradas con terceros, y concluyó que las registraciones contables de la empresa actora no se encontraban respaldadas por documentación fehaciente que acredite la real existencia de las operaciones invocadas en sustento de los créditos fiscales consignados en sus declaraciones juradas. Al respecto tuvo en cuenta que el Tribunal Fiscal observó que la fiscalización actuante había cotejado los domicilios denunciados de cada uno de los proveedores involucrados sin poder comprobar la real existencia de las respectivas empresas, situación que impidió al ente recaudador constatar la documentación respaldatoria y la registra-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

ción contable con las supuestas prestaciones y operaciones que dicha documentación reflejaba. Asimismo puso de relieve que según el citado tribunal administrativo esa circunstancia había conducido al Fisco a presumir que las empresas mencionadas nunca habían operado con la empresa actora y que esta última no había efectuado una crítica concreta y razonada de los fundamentos expuestos por aquél, toda vez que omitió acreditar la real existencia de las operaciones impugnadas (confr. considerandos VIII, IX, X, XI y XII, fs. 3136/3137).

En lo referente a la determinación del impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas juzgó que los instrumentos acompañados por la actora no resultaban aptos para determinar las operaciones comerciales invocadas, toda vez que —según lo establecido por esta Corte en el precedente de Fallos: 326:2987— debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar —al tratarse de actos carentes de sinceridad— a su verdadero beneficiario. En particular, puso de relieve que la actora debió haber demostrado que sus egresos de caja o bancos tuvieron su respectiva contraprestación. Según el criterio de la cámara, tal extremo no fue acreditado en autos, porque a tal fin es insuficiente el mero libramiento de "cheques a la orden por el importe de cada operación" por cuanto tales instrumentos "no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni [tampoco] para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de

quienes nominalmente recibieron los fondos". Por lo demás señaló que "al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella" (confr. considerandos XIII, XIV, XV y XVI, fs. 3137 in fine, fs. 3137 vta. y 3138).

4°) Que, por otra parte, el a quo desestimó los agravios de la actora respecto de la confirmación de la multa vinculada con el impuesto al valor agregado y a las ganancias. Para ello consideró que la conducta del contribuyente, en cuanto declaró operaciones inexistentes para computar mayor crédito en el impuesto al valor agregado y deducir mayores gastos en el impuesto a las ganancias, denota una maniobra por la que se omitió ingresar los tributos en su justa medida, situación que consideró incluida en el art. 46 de la ley 11.683. En este punto, desestimó los restantes argumentos con fundamento en que en los actos administrativos apelados no se habían aplicado las presunciones establecidas en el art. 47 de la citada ley (confr. considerando XVII, fs. 3138). Asimismo rechazó -con cita de Fallos: 323:1315- los agravios vinculados con la confirmación de los intereses resarcitorios, como también los referidos a su alegado carácter confiscatorio. En igual sentido desestimó el planteo de la actora relacionado con la aplicación del art. 129 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) con fundamento en que el contribuyente no había demostrado la configuración de los requisitos allí previstos a fin de obtener su morigeración. Por último, distribuyó las costas por su orden en atención a la com-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

plejidad de la cuestión debatida (confr. considerandos XIX y XX, fs. 3139/3139 vta.).

5°) Que contra tal sentencia el Fisco Nacional y Compañía de Valores Sudamericana S.A. interpusieron sendos recursos ordinarios de apelación a fs. 3143/3144 y 3158/3162, respectivamente, que fueron concedidos a fs. 3165. Los memoriales de agravios obran a fs. 3239/3256 y 3260/3268; y sus contestaciones a fs. 3272/3277 vta. y 3282/3298.

6°) Que cabe señalar que a fs. 3147/3148 se presentó la representante de la Intervención de la empresa actora quien denunció (i) el cambio de la denominación social de Ciccone Calcográfica S.A. por el de Compañía de Valores Sudamericana S.A., (ii) la intervención transitoria de la empresa por un plazo inicial de 60 días establecida por el decreto 1338/2012, prorrogada por otro lapso de igual duración a través del decreto 1865/2012 y (iii) la entrada en vigencia de la ley 26.761, publicada en el Boletín Oficial del 29 de agosto de 2012, por la que se declaró de utilidad pública y sujeta a expropiación a la Compañía de Valores Sudamericana. Asimismo cabe destacar que posteriormente, a fs. 3300, fue comunicada en autos la quiebra de Compañía de Valores Sudamericana S.A.

7°) Que con respecto al recurso interpuesto por el organismo recaudador (fs. 3143/3144), en el que se cuestiona el importe de los honorarios regulados a favor de los Dres. Vicente Oscar Díaz y Horacio Díaz Sieiro por su actuación ante el Tribunal Fiscal, cabe recordar que, según conocida jurisprudencia de esta Corte, para la procedencia del recurso ordinario de apela-

ción en tercera instancia en causa en que la Nación directa o indirectamente revista el carácter de parte, resulta necesario demostrar que el "valor disputado en último término", o sea aquel por el que se pretende la modificación de la condena o "monto del agravio", exceda el mínimo legal a la fecha de su interposición (Fallos: 245:46; 297:393; 302:502; 310:1505, entre otros).

8°) Que, si bien del art. 244 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación —después de la reforma 22.434— resulta que la fundamentación del recurso de apelación contra las regulaciones de honorarios es facultativa, tal circunstancia no exime al apelante de la carga de justificar, en oportunidad de interponer el recurso ordinario de apelación para ante esta Corte, el cumplimiento del citado recaudo, lo que no se ha verificado en el sub lite respecto del recurso en examen. En efecto, el Fisco Nacional se ha limitado a indicar el importe de los honorarios regulados a los profesionales que actuaron por su contraparte, y a expresar que son elevados, pero ha omitido precisar la sustancia económica discutida, que se hallaría representada por la diferencia entre la suma regulada y la menor que se pretende que sea fijada, porque tal sería el valor disputado en último término o monto del agravio (conf. Fallos: 308:917; 310:1505 y sus citas, entre otros).

En tales condiciones, y ante la deficiencia señalada, corresponde concluir que el mencionado recurso es improcedente.

9°) Que el recurso ordinario de apelación interpuesto por Compañía de Valores Sudamericana S.A. fue bien concedido por

Corte Suprema de Justicia de la Nación

el a quo en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

10) Que en lo concerniente a lo decidido por el a quo sobre las defensas y nulidades planteadas respecto del procedimiento y los actos administrativos, cabe concluir que la actora no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados en la anterior instancia para sustentar lo resuelto sobre el punto, circunstancia que conduce a considerar desierto al recurso en este aspecto, desde que las razones expuestas en el memorial respectivo deben ser suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados en la sentencia para llegar a la decisión impugnada (confr. art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 315:689 y 316:157, entre muchos otros).

11) Que, en efecto, el memorial de agravios de fs. 3239/3256 no logra desvirtuar los fundamentos que tuvo en cuenta el a quo para decidir del modo como lo hizo, que fueron reseñados en el considerando 2° de la presente. A ello cabe agregar que las críticas contenidas en el citado memorial presentado ante esta Corte se reducen a la reiteración de planteos formulados en piezas precedentes ante las instancias anteriores y no aportan elementos nuevos de convicción para rebatir las consideraciones efectuadas en la sentencia apelada (confr. sentencia del Tribunal Fiscal, considerandos V, VII -a, b y c-, fs. 2706 vta.,

2707/2708; sentencia de cámara, considerandos IV y V, fs. 3134 vta., 3135 y 3135 vta.; y memorial de agravios, ap. III.1 y III.2, fs. 3246/3251 vta.).

12) Que la insuficiencia del recurso comprende también lo relativo a la decisión del a quo en lo referente al aspecto sustancial de la controversia. En efecto, en su memorial de agravios la apelante no logra desvirtuar las razones expuestas por la sala para confirmar la validez del método de determinación sobre base presunta utilizado por el ente recaudador. Las aseveraciones de la apelante sobre este punto, relativas a que no existe "anomalía o irregularidad alguna en la forma en que Ciccone Calcográfica S.A. llevó sus registraciones impositivas" ni tampoco "carencia o irregularidades en la documentación respaldatoria de las mismas", constituyen afirmaciones genéricas y dogmáticas que denotan una mera discrepancia con lo decidido (confr. considerando VII, fs. 3136 —2° y 4° párr.—; confr. asimismo, memorial, fs. 3252, 2° párr.). Tampoco se hace cargo la actora de lo afirmado por la cámara en cuanto a que la apelación deducida ante esa alzada no había efectuado una crítica concreta y razonada de los argumentos dados por el Tribunal Fiscal en sustento de la decisión de confirmar el ajuste fiscal ante la comprobación de operaciones apócrifas, lo que resultaba insoslayable habida cuenta de que la cámara se había encargado de puntualizar detalladamente los motivos por los cuales los agravios expuestos por el ente fiscal eran insuficientes para alterar las conclusiones a las que había llegado aquel tribunal en su sentencia (confr. considerandos XI y XII, fs. 3137; confr. asimismo, memorial, fs. 3253/3254). Menos aun controvierte la senten-

cia apelada en cuanto juzgó que correspondía confirmar la aplicación del instituto de las salidas no documentadas —previsto en el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias— ante la existencia de erogaciones respecto de las cuales se desconoce su causa y sus verdaderos beneficiarios. Al respecto basta señalar que en el memorial de agravios la actora insiste en afirmar dogmáticamente que "en el presente supuesto no hay erogaciones carentes de documentación —ni se ha demostrado la falsedad de la documentación existente— así como tampoco existe falta de individualización de los beneficiarios de las erogaciones", pero no se hace cargo de las razones dadas por el tribunal de alzada en sustento de la conclusión de considerar la existencia de operaciones apócrifas vinculadas con erogaciones cuya causa y verdaderos beneficiarios se desconocen no obstante encontrarse nominalmente individualizados los supuestos beneficiarios de los cheques librados para su cancelación (confr. fs. 3253 últ. párr.; asimismo, confr. sentencia del Tribunal Fiscal, considerandos VII -pto. d—, VIII, IX, X, XI, XII y XIII, fs. 2707vta./2712vta.; sentencia de cámara, considerandos VI, VII, VIII, IX, X, XI, XIII, XIV, XV y XVI fs. 3135vta./3138; memorial, ptos. III.3, III.4 y III.5, fs. 3251vta./3254).

13) Que tampoco resulta atendible el agravio atinente a la imposición de multa en los términos del art. 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones), pues la aducida inexistencia de maniobra alguna tendiente a omitir los tributos en su justa medida, aparece desprovista de sustento para controvertir lo decidido por la alzada sobre el punto en cuestión. Del mismo modo corresponde rechazar el agravio relativo a la aplicación de

la sanción con base "en una determinación impositiva fundada en presunciones" por cuanto carece del desarrollo necesario para refutar la conclusión a la que se llega en la sentencia (confr. memorial, pto. III.6, fs. 3254/3255).

14) Que, en lo que respecta a los intereses resarcitorios, los agravios resultan igualmente inatendibles pues de acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal en la causa "Citibank" (Fallos: 323:1315, considerando 10), las razones expuestas en la contestación del memorial no son aptas para la eximición de tales accesorios. Por lo demás, tampoco pueden prosperar los restantes agravios fundados en la alegada exorbitancia de los mencionados intereses en la medida que la apelante no ha demostrado que éstos superen el límite invocado del art. 129 de la ley de procedimiento tributario, ni tampoco que resulten confiscatorios como genéricamente aduce ante esta Corte (confr. memorial, pto. III.7, fs. 3255/3255 vta.).

Por ello, se resuelve: 1) declarar mal concedido el recurso ordinario de apelación deducido por el ente recaudador, con costas; 2) declarar desierto el recurso ordinario de apelación interpuesto por Compañía de Valores Sudamericana S.A., con costas.

-//-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

-//-En atención a lo manifestado a fs. 3302/3303 notifíquese la presente al síndico de la quiebra en el domicilio allí consignado y a la empresa actora y al Fisco Nacional en los domicilios constituidos en autos. Cumplido, devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

CARLOS S. FAYT

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

Recurso ordinario de apelación interpuesto por la intervención de **Compañía de Valores Sudamericana S.A. –antes Ciccone Calcográfica S.A.–**, representada por la Dra. **Elena Noemí del Potro**, con el patrocinio letrado del Dr. **Ricardo Eduardo Yamone**.

Traslado contestado por el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la Dra. **Cristina Noemí González**, con el patrocinio letrado de la Dra. **Agostina Carla García**.

Recurso ordinario de apelación interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la Dra. **María Alejandra Incolla Garay**. En el memorial de agravios fue representado por el Dr. **Nicolás Sarmiento**, con el patrocinio letrado de la Dra. **Agostina Carla García**.

Traslado contestado por los Dres. **Horacio D. Díaz Sieiro y Vicente Oscar Díaz**, con el patrocinio letrado del Dr. **Horacio Díaz Sieiro**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.