Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional

Buenos Aires, 3 de mayo de 2016.

Vistos los autos: "Volkswagen Argentina S.A. y otros c/ AFIP DGI - resols. 66, 67 y 68/98 s/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

1°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, por el voto de la mayoría de sus miembros, confirmó la sentencia de la instancia anterior —excepto en lo relativo a la valuación de los bienes de cambio— y, en consecuencia, rechazó en su totalidad la demanda deducida con el objeto de impugnar las resoluciones 66/98; 67/98; 68/98; 48/99; 49/99 y 50/99 —y sus confirmatorias— dictadas por la demandada y de obtener el reconocimiento de los quebrantos acumulados en el impuesto a las ganancias, conceptos que conforme a las previsiones de la ley 24.073 serían convertidos en créditos fiscales cuya cancelación realizaría el Estado Nacional mediante títulos públicos.

2°) Que para así decidir el a quo, en primer término, desarrolló en extenso las razones por las que debía ser rechazado el agravio de la actora consistente en impugnar la metodología utilizada por la administración fiscal para determinar los quebrantos y, la Resolución General 3540/92, en tanto esta norma al establecer el trámite para el reconocimiento de dichos quebrantos remite a las facultades genéricas establecidas por la ley fiscal en materia de verificación y fiscalización de los

tributos (arts. 33 y 35, ley 11.683, t.o. 1998). En este sentido, el tribunal a quo expresó que existe un paralelismo entre los resultados positivos y los resultados negativos de las actividades generadoras de renta, pues ambos inciden en la determinación de la materia imponible y quedan reflejados en las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, razón por la que resulta adecuado que para su verificación la administración fiscal siga los mismos procedimientos. Dicha conclusión, según lo expresó, no varía por el hecho de que la ley 24.073 —bajo ciertas condiciones— haya transformado a los quebrantos en créditos contra el Estado, pues el Fisco siempre conserva sus atribuciones de verificación del mismo modo en que lo haría -en el supuesto de no existir quebranto alguno- si considerara que el contribuyente ha declarado una materia imponible inferior a la que hubiera correspondido. En consecuencia, concluyó que es razonable el criterio adoptado por la mencionada resolución general —reglamentaria de la ley 24.073—, esto es, la remisión a las facultades de verificación y fiscalización que la ley 11.683 pone en cabeza de la administración fiscal.

Por otra parte, con sustento en precedentes de esta Corte, el a quo sostuvo que en el régimen instituido por los arts. 31 a 33 de la ley 24.073, la carga de probar **la existencia y la cuantía** de los quebrantos que dan lugar al crédito fiscal pesa sobre quien pretende el reconocimiento de dicho crédito, sin que nada permita suponer que en tales supuestos el Fisco deba abdicar de las facultades de control que le han sido conferidas legalmente. En especial, recordó que este Tribunal en el pronunciamiento registrado en Fallos: 334:1903, expresó que dada

la importancia económica de la operación y la magnitud del crédito cuyo reconocimiento solicitó la actora (circunstancias que también concurren en el sub examine), el criterio seguido por el organismo recaudador, en cuanto exigió la presentación de los elementos de juicio que justificasen y explicasen plena y circunstanciadamente el ajuste de valor contable de los bienes de cambio lejos de resultar arbitrario, importó un razonable ejercicio de las funciones que le son propias. Asimismo, consideró inaceptable que la petición de la actora sea juzgada —como esta pretende— únicamente sobre la base de los estados contables y conforme a las técnicas usuales de las auditorías contables, pues a ello se oponen los criterios jurisprudenciales antes citados, las normas contenidas en el código de comercio —vigente a esa fecha— (art. 43), la ley 11.683 (art. 33) y la Resolución General 3540/92. Agregó que, por lo demás, la dificultad o la imposibilidad para acreditar los quebrantos que alegó la actora son insuficientes para sustentar en ello la invalidez de la resolución general antes mencionada; máxime si se tiene en cuenta que la actora no podía desconocer su obligación como contribuyente de conservar la documentación necesaria a fin de colaborar con el Fisco en sus tareas de verificación y fiscalización (art. 35 inciso c y normas concordantes de la ley 11.683, y art. 48 del decreto reglamentario 1397/79), y que se trató de un crédito de magnitud relevante que surgiría de las propias declaraciones juradas impositivas que aquella había presentado.

También rechazó los agravios relativos a que el juez de primera instancia había omitido ponderar el peritaje contable

realizado en la causa. En este sentido recordó que no es necesario que el juez pondere todas y cada una de las pruebas obrantes en las actuaciones sino que es suficiente con que indique los elementos de juicio esenciales y decisivos para resolver la causa, y que las conclusiones de la prueba pericial deben ser apreciadas según las reglas de la sana crítica, lo cual permite al juzgador apartarse de las conclusiones del dictamen pericial. Específicamente en cuanto a lo sucedido en autos, afirmó que el juez de grado rechazó globalmente diversos rubros que compondrían el quebranto sobre la base de una circunstancia común: la ausencia de documentación respaldatoria, que ya había sido señalada en sede administrativa y no fue subsanada en la instancia judicial, razón por la que las afirmaciones del perito sin el debido respaldo documental pierden eficacia. Hizo hincapié en que en esta materia juega un papel relevante la compulsa de la documentación respaldatoria y su correlación con los libros de comercio, de manera tal que no es aceptable la tesis de la actora en el sentido de que la tarea pericial debe limitarse a su propia contabilidad sin aportar documentación adicional como la requerida por el Fisco. En este sentido recordó, nuevamente, las previsiones contenidas en los arts. 43 y 44 del código de comercio —vigente a esa fecha— y en el art. 33 de la ley 11.683 que, en su parte pertinente, establece que "[t]odas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas" (fs. 1710/1710 vta.).

3°) Que después de establecer los principios generales que rigen la prueba de la existencia y la cuantía de los

quebrantos, el tribunal a quo examinó cada uno de los rubros cuyo rechazo motivó los agravios de la actora.

En primer término, se refirió al concepto "Reclasificaciones efectuadas", denominación bajo la que se asentaban en una cuenta genérica los anticipos percibidos por el precio de venta de los vehículos pendientes de entrega al finalizar cada período fiscal (años 1988, 1989 y 1990) que eran comercializados mediante planes de ahorro. Según fue relatado, se trataba de transacciones realizadas en períodos de altísima inflación, en forma veloz e informal, que la empresa contabilizaba a "valor auto" y registraba mediante asientos globales. La objeción del a quo consistió en que la actora efectuó "...asientos globales cuya composición no pudo explicar, esto es, no hay elementos de juicio para establecer cuántas eran las unidades pendientes de entrega al final de cada período fiscal" y, este dato tampoco pudo ser conocido ni verificado por la pericia (fs. 1711). En particular señaló que en sede administrativa se le requirieron a la actora precisiones sobre sus registros contables indicándosele específicamente las cuentas por las que se le requería información, pero aquella no pudo explicar la composición de dichas cuentas ni subsanó esa deficiencia en sede judicial. En consecuencia, la cámara afirmó que "...la pericia incurre en una petición de principio, al presumir aquello que estaba en tela de juicio: que las cuentas en cuestión correspondieran efectivamente al concepto indicado por la actora". Sostuvo que "...más allá de la corrección aritmética de los cálculos del perito, ellos no permiten extraer conclusión alguna. No basta con afirmar, dogmá-

ticamente, que es 'razonable' el cálculo de los importes que corresponde deducir por actualizaciones de deudas...si se desconoce la composición del asiento contable y que éste efectivamente corresponda al rubro invocado. En efecto, el experto hizo un cotejo de las variaciones del índice utilizado por la actora ('valor auto') y el de precios nivel general, pero no consideró —pues la actora no estuvo en condiciones de informarlo— cuántas eran las unidades de vehículos pendientes de entrega al 31/12 de cada período fiscal involucrado" (fs. 1711 vta.). Por último, en este aspecto, el a quo aseveró en forma contundente que era cierto que "...el experto calculó las actualizaciones conforme al índice previsto por la ley y al efectivamente empleado por la actora (el 'valor auto'), pero ello sólo le permitía comparar aritméticamente los resultados. Faltaba determinar si la suma sobre la que [se] aplicaron tales índices correspondía a conceptos por los cuales era procedente la deducción; esta tarea no fue realizada" (fs. 1712).

Con respecto al rubro "reembolsos por exportaciones", el a quo señaló que para su rechazo el criterio fiscal se había basado en dos órdenes de razones diversas: por un lado, se adujo que dichos reembolsos constituyen una renta exenta —art. 20, inciso 1, de la ley del tributo—, de modo tal que no debería ser considerado en el activo computable a los fines del ajuste por inflación; por otro lado, se sostuvo que no se hallaba acreditada la procedencia y la cuantía de tales reembolsos pues no se habían exhibido los comprobantes que avalaban su cobro con respecto a ciertos permisos de embarque que fueron individualizados en las resoluciones administrativas (fs. 1712 vta. y 1713). En

el criterio del a quo el agravio de la actora en relación a este rubro debía ser rechazado pues aun cuando le asistiera razón en cuanto al primer aspecto antes indicado —la procedencia de incluir o no los reembolsos por exportaciones en el activo computable a los fines del ajuste por inflación—, aquella no había rebatido la cuestión fáctica señalada por el organismo fiscal, esto es, la ausencia de pruebas acerca de los mencionados reembolsos por exportaciones (fs. 1713 vta.).

Con relación al tratamiento fiscal dado al concepto "litigios a cobrar/aforos", el a quo señaló que la impugnación de la demandada abarcaba la pérdida generada por ajustes por inflación impositivos correspondientes a los períodos fiscales 1988, 1989 y 1990. Con respecto a los dos primeros, indicó que, pese a que la actora adujo que la cuenta contable pertinente se relacionaba con créditos reconocidos en una causa que tramitó ante el Tribunal Fiscal de la Nación (causa 9548-A), el perito detectó diferencias significativas al comparar el saldo de aquella cuenta y el importe actualizado de la suma que surge de las sentencias dictadas en la causa mencionada, las que no han merecido explicación alguna por parte de la actora. Afirmó que, en rigor, se debía determinar si la cuenta contable correspondía a los créditos invocados por la parte demandante, pero el experto ha presumido que ello era así, simplemente porque lo alegaba dicha parte. Agregó que ante el requerimiento a la empresa de la documentación respaldatoria y de sus papeles de trabajo por parte de la inspección fiscal, aquella no dio cumplimiento a ese pedido ni subsanó la falencia en el trámite de la causa. En con-

secuencia, sostuvo que no fue posible correlacionar los asientos contables con las sentencias que haya podido acompañar la actora, ni establecer cuáles son los conceptos incluidos en dichos asientos (fs. 1714/1714 vta.). Realizó similares objeciones con relación al período fiscal 1990 pues, según lo expresó, "no existe certeza alguna respecto del origen del saldo contenido en la cuenta contable que reflejaría los litigios a cobrar, lo cual determina la suerte [adversa] de este agravio" (fs. 1714 vta.).

El tribunal a quo también rechazó la pretensión de la actora de tener por debidamente acreditada la operatoria llevada a cabo entre Autolatina Argentina S.A. y Metalúrgica Constitución durante los períodos fiscales 1987, 1989 y 1990 —esto es, reintegros de patrimonio con la finalidad de cubrir pérdidas de la empresa controlada— y el consiguiente ajuste dinámico negativo que se ha efectuado en aquellos períodos fiscales. En este sentido el a quo afirmó que lo expresado por el perito resultaba endeble porque no hacía referencia a la documentación que respaldaría los pagos que habría recibido Metalúrgica Constitución S.A., ni pudo hacer una constatación de los libros societarios, puesto que la actora no los exhibió. Indicó, finalmente, que "...la pertinaz actitud de la recurrente, al no proporcionar los elementos de juicio que le requería el Fisco en la etapa administrativa de verificación, se complementa con la actitud mantenida en el trámite judicial, donde procura que las presunciones o conjeturas del perito se conviertan en prueba fehaciente de asientos contables no justificados debidamente" (fs. 1715).

En cuanto a "...las amortizaciones efectuadas por Autolatina Argentina S.A. en el período fiscal 1990 respecto de los

vehículos automotores afectados al servicio de la terminal y componentes de los bienes de uso de la empresa", la sentencia mantuvo el rechazo de este rubro y la consiguiente reducción de los quebrantos pretendidos, restándole eficacia a las manifestaciones del dictamen pericial pues la única fuente de sus conclusiones han sido los papeles de trabajo exhibidos por la propia empresa sin ninguna clase de documentación que avalara los datos que aquellos contienen. Asimismo, descartó el agravio relativo a que el Fisco, al impugnar este rubro, no ajustó simétricamente las altas de los vehículos de servicio efectuadas en cada período fiscal, pues al no haber sido introducido por la actora en la demanda o su ampliación, se trataba de una reflexión tardía (fs. 1715/1715 vta.).

Con respecto al rubro "Inversiones", el a quo señaló que el quebranto alegado por la actora se originaría en "...los depósitos efectuados por la empresa y su existencia en custodia de dichos títulos en bancos y entidades de primera línea en el país y en el extranjero" y que, en parte, había sido aceptado por el organismo fiscal pues este conformó el 67,67% de los saldos de títulos públicos de la empresa al cierre del ejercicio 1987. Tras esta afirmación, descartó la pretensión de la actora de convalidar la totalidad de los saldos pretendidos por este concepto, pues aquella fundó su pretensión en el informe de sus consultores técnicos que aconsejaron confirmar el 86,87% de los saldos —criterio que fue aceptado por el perito basándose exclusivamente en las conclusiones de los expertos de esa parte y sin realizar la tarea profesional pertinente—, y porque la misma so-

lución se pretendió extender a la totalidad del rubro impugnado con sustento en las 'técnicas de auditoría de muestreo estadístico'" (fs. 1715 vta. y 1716).

En lo atinente al ítem que integraba el quebranto como "rentas exentas" por el período comercial 1988 y 1989, provenientes de depósitos en el exterior (operaciones de "money market" o colocaciones "overnight" y financiaciones de exportaciones), el a quo rechazó su procedencia pues, más allá de la discusión jurídica acerca de si se trataba de rentas de fuente argentina o de fuente extranjera, lo cierto es que existía una cuestión fáctica que no fue debidamente dilucidada, esto es, la acreditación o no de cada una de las operaciones financieras que generaron las diferencias de cambio (fs. 1716). Agregó en este sentido, que el propio perito afirmó que de "...la compulsa efectuada sobre la documentación aportada por la Actora, las respuestas a los oficios a entidades financieras y los registros contables, no surgieron evidencias suficientes que permitieran formar una opinión profesional" sobre ese punto de pericia (v. fs. 1324). Una afirmación análoga se efectúa a fs. 1317 (al referirse a los depósitos a plazo fijo en bancos efectuados por Ford Motors Argentina S.A. al 31/12/1983), de modo que ni siquiera el perito ha podido avalar la procedencia de este rubro (fs. 1716 vta.).

Asimismo, la cámara consideró insuficiente la prueba reunida en la causa para acreditar la existencia de ciertos rubros que integrarían el quebranto denominado "créditos por ventas" y "sociedades art. 33". Con relación al primero, afirmó que el único elemento en que se basó el perito para determinar la

existencia de las sumas que adeudaría Plan Óvalo S.A. de Ahorro para Fines Determinados a la actora, consistió en una certificación contable efectuada por otra profesional contable sobre los registros de aquella sociedad, lo que no constituye documentación respaldatoria del crédito invocado, e incluso, que según surge de las manifestaciones del experto de fs. 1319 no verificó por sí el libro Inventario y Balance Nº 6, ni la documentación que podría servir de respaldo a los asientos contables. Con respecto al segundo ítem —saldos a cobrar de parte de distintas firmas concesionarias de automóviles— también sustentó el rechazo en la inexistencia de documentación idónea que respaldara los créditos examinados (fs. 1717/1717 vta.).

Por otra parte, la cámara sobre la base de las deficiencias que señaló acerca del dictamen pericial, rechazó la pretensión de computar las diferencias de cambio provenientes de préstamos y las pérdidas derivadas de la evolución del tipo de cambio (fs. 1717 vta.). En este sentido el a quo expresó que los papeles de trabajo o la documentación unilateral de la actora (la sentencia se refiere a una hoja con datos elaborada por esta que ya había sido presentada en el curso del procedimiento administrativo y fue agregada como Anexo XX del dictamen), resultaban insuficientes para acreditar el punto pues el experto "...no informa haber revisado los libros de comercio ni se refiere a documentación respaldatoria, sino a elementos emanados de la propia actora que no tienen su correlato en los pertinentes documentos". Por lo tanto, sostuvo que "...la misma falta de docu-

mentación que motivó el rechazo por parte del ente recaudador no queda saneada por la realización de la pericia" (fs. 1718).

Para finalizar el tratamiento de los agravios de la parte actora en relación a los rubros que integrarían el quebranto invocado, el tribunal a quo concluyó que la posición de aquella se ha centrado en acreditar sus quebrantos mediante una metodología que resulta legalmente inaceptable, pues ha pretendido que sus registraciones contables fueran consideradas como prueba irrefutable sin demostrar cuál era el respaldo de los correspondientes asientos. En este sentido, expresó que tal "...endeblez probatoria no pudo ser remontada por el perito, pues la intervención del profesional contable no purga una forma de llevar la contabilidad que, desde el punto de vista tributario, resultó insuficiente para acreditar la existencia y la cuantía de los quebrantos". A ello agregó que, tampoco podría excusar a la actora el tiempo transcurrido "...ya que ésta sabía (o debía saber, obrando con prudencia y previsión) que los créditos que intentaba reclamar con base en la Ley N° 24.073 eran dudosos y podían transformarse en litigiosos, ya desde el momento en que —formulada la petición en sede administrativa— el Fisco realizó el procedimiento de verificación de los quebrantos" (fs. 1718 vta.).

4°) Que, finalmente, en cuanto al modo en que a la luz de las disposiciones de la ley del impuesto a las ganancias (arts. 52 y 56) correspondía valuar los bienes de cambio en los períodos fiscales 1988 y 1989 —aspecto sobre el que el juez de primera instancia había ordenado que la demandada dictara una nueva resolución y, que motivó la apelación de ambas partes—, la

Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional

cámara confirmó el criterio del organismo fiscal. Para así decidir afirmó que el art. 52 de la ley del tributo establece los métodos de valuación de los bienes de cambio (excepto inmuebles), según el bien de que se trate, de manera tal que para acudir a las previsiones del art. 56 del mismo ordenamiento y asignar a los bienes el valor de reposición o el de su costo en plaza, la actora debía justificar fehacientemente —y no lo hizo— la concurrencia de los presupuestos que dicha norma señala (fs. 1718 vta. a fs. 1720).

5°) Que contra tal sentencia la actora dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 1724), que fue concedido por el a quo (fs. 1750/1750 vta.) y que resulta formalmente admisible pues se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en la que la Nación es parte y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte, vigente al momento en que fue notificado el fallo, lo cual, por lo demás, tuvo lugar con antelación al pronunciamiento de esta Corte en el caso CSJ 494/2013 (49-A)/CS1 "Anadon, Tomás Salvador c/ Comisión Nacional de Comunicaciones s/ despido", del 20 de agosto de 2015. Obra a fs. 1759/1782 el memorial de agravios de la actora y a fs. 1787/1804 la contestación de su contraria.

6°) Que en el memorial la actora aduce que su principal agravio consiste en cuestionar la metodología utilizada por el Fisco para negar el reconocimiento de los quebrantos pues, al

ser avalada por la sentencia, "...desencadenó los restantes fundamentos aparentes y equivocados que se exponen a lo largo del decisorio..." (fs. 1770).

En el concepto del apelante no es razonable que —como lo establece la Resolución General (DGI) 3540/92— en la tramitación de las solicitudes de conversión de quebrantos en créditos fiscales se le confieran al organismo recaudador las atribuciones genéricas de fiscalización y verificación previstas en la ley 11.683 (arts. 33 y 35), puesto que por tratarse simplemente del **reconocimiento** de sus quebrantos y, atendiendo a la especial naturaleza del régimen previsto por la ley 24.073, basta con acudir a "...la técnica universalmente aceptada para auditar estados contables..." (fs. 1770 vta.). Expresa que, en el caso que se examina, resultaba apropiado realizar "...una 'verificación especial y acotada' de la declaración jurada a la que alude el art. 32 de la Ley 24.073 similar a una auditoría de estados contables —cuyo objetivo es determinar si la contabilidad refleja razonablemente la realidad patrimonial y financiera del ente auditado—...", pero no correspondía efectuar una impugnación mediante el procedimiento previsto en la ley 11.683 para el supuesto de determinación de oficio del impuesto declarado en los ejercicios en los que se originaron los quebrantos en cuestión (fs. 1772).

Asimismo, afirma que no puede adoptarse un criterio riguroso de fiscalización —con la consiguiente exigencia de un respaldo documental de cada una de las operaciones que generaron la pérdida cuando, como ocurre en el caso, existían diversas dificultades para reconstruir la contabilidad de las empresas con

absoluta precisión, entre ellas, las siguientes: se trataba de un universo de operaciones de gran magnitud y de una antigüedad significativa; en los períodos auditados existía una altísima inflación y las transacciones se realizaban "…veloz e informalmente para evitar la erosión propia de ese fenómeno"; muchas de ellas "…eran telefónicas respaldadas por notas internas y contablemente registradas en asientos globales…" (fs. 1764 vta.). En consecuencia, reitera que, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y en el contexto descripto, era pertinente seguir los procedimientos de auditoría en los que se utilizan muestreos selectivos de operaciones sin compulsar la documentación que respalda a todas y cada una de las operaciones (fs. 1773/1773 vta.).

7°) Que, según resulta de las expresiones precedentes, la actora no esgrime ninguna razón de peso para modificar la decisión apelada ni para apartarse del criterio establecido por el Tribunal en sentido adverso a su pretensión.

En efecto, esta Corte ha sostenido que en el régimen instituido por los arts. 31 a 33 de la ley 24.073 la carga de probar la ***existencia y cuantía*** de los quebrantos que dan lugar al crédito fiscal pesa sobre quien pretende el reconocimiento de dicho crédito (cf. sentencias dictadas en las causas "Sevel Argentina S.A.", registradas en Fallos: 324:4016 y 334:1903). En esta última oportunidad el Tribunal ponderó que ante "…*la importancia económica de la operación y la magnitud del crédito cuyo reconocimiento solicitó la actora [circunstancias que también*

concurren en el sub examine], el criterio seguido por el organismo recaudador, en cuanto exigió la presentación de los elementos de juicio que justificasen y explicasen plena y circunstanciadamente el ajuste del valor contable de los bienes de cambio… ***lejos de resultar arbitrario, importó un razonable ejercicio de las funciones que le son propias***" (ver Fallos: 334:1903, considerando 6°; el resaltado no pertenece al texto transcripto).

Asimismo, en la causa "Arfin S.A." (Fallos: 324:1573) esta Corte consideró ineficaces los argumentos ensayados contra la decisión de la cámara de apelaciones que, con sustento en el art. 40 de la ley 11.683 (t.o. en 1978, correspondiente al art. 33 del ordenamiento vigente), había considerado que los asientos contables de la actora —aun llevados en legal forma— carecían de eficacia para justificar la cuantía del quebranto impositivo que originaba el crédito fiscal reclamado, debido a la ausencia del pertinente respaldo documental. En este sentido, el Tribunal expresó que ante la claridad de la norma citada que dispone que "*[t]odas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas*" —que no había sido tachada de inconstitucional— y dada su específica referencia a la materia tributaria, los agravios planteados no resultaban aptos para sustentar la posición de la actora.

Más recientemente, en la sentencia dictada en el caso CSJ 333/2011 (47-B)/CS1 "Bridas Austral S.A. c/ Estado Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Dirección General Impositiva s/ Dirección General Impositiva", el 15

de abril de 2014, el Tribunal ha hecho mención de cuál es el rigor con que debe ser cumplida la carga procesal de acreditar la conformación de los quebrantos alegados como base del reconocimiento del crédito fiscal, en los términos de los arts. 31 a 33 de la ley 24.073, lo cual dista nítidamente de aceptar la técnica de "muestreo" que propicia la apelante. En efecto, sin perjuicio de las circunstancias fácticas disímiles que allí se examinaron, esta Corte exigió la prueba de la existencia y alcance de las operaciones que habrían originado los conceptos integrantes del quebranto, sin que al respecto resultaran suficientes los registros de los libros de comercio cuando la información que esos asientos contables reflejan surge de documentación inidónea o insuficiente, "*...por cuanto según la ley 11.683, el valor probatorio de todas las 'registraciones contables' se encuentra sujeto al respaldo de 'los comprobantes correspondientes' y a 'la fe que éstos merezcan' (conf. art. 33 —1° párrafo—, in fine)...*" (ver, en especial, considerandos 4°, 5° y 6° del caso citado).

En tales condiciones, la pretendida autosuficiencia de los registros contables —y la consiguiente innecesariedad de respaldo documental—, por tratarse en el caso de una solicitud de reconocimiento de un crédito fiscal en los términos de la ley 24.073, no se ajusta a la doctrina del Tribunal antes citada. Ello, sin perjuicio de destacar, por una parte, que la apelante nada ha dicho acerca de lo expresado por el a quo en el sentido de que otras disposiciones del ordenamiento jurídico entonces vigente —el código de comercio o el decreto 1397/79 reglamenta-

rio de la ley fiscal—, también imponían el deber de complementar las constancias contables con la respectiva documentación respaldatoria y el de su conservación y, por la otra, que resulta inaceptable la pretensión de ser eximido de dichas obligaciones legales sobre la base del obrar discrecional que la recurrente adoptó ante ciertas peculiaridades que menciona, como por ejemplo, el gran volumen de las operaciones o la rapidez que imponía el contexto inflacionario en que estas se desarrollaron (ver último párrafo, del considerando 6°, de la presente).

Más endeble aún resulta la irrazonabilidad que la recurrente le endilga a la Resolución General (DGI) 3540/92 con sustento en que habría incurrido en un exceso reglamentario al autorizar que en la tramitación de las solicitudes de reconocimiento de los quebrantos el organismo recaudador ejerza las facultades de verificación previstas en la ley 11.683 (art. 8°, de la resolución citada) y, por lo tanto, pueda exigir "...la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado" (art. 35, inciso b, de la ley 11.683, t.o. 1998).

En efecto, la alegación de la apelante no cumple el estándar exigido por esta Corte para impugnar una norma con apoyo en el art. 28 de la Constitución Nacional, pues no se advierte en la norma impugnada una alteración o desconocimiento de los derechos reglamentados, su falta de adecuación a los fines perseguidos por la ley 24.073, ni una iniquidad manifiesta (doctrina de Fallos: 256:241 y sus citas; 299:428; 327:3597, entre otros).

8°) Que, manteniéndose incólumes las razones expuestas por el a quo para rechazar el agravio central de la apelante, las restantes manifestaciones relativas al rechazo de cada uno de los ítems que integrarían los quebrantos, en tanto se han basado sustancialmente en la improcedencia de exigir la documentación respaldatoria de las operaciones, deberán ser desestimadas, pues no constituyen, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por los tribunales de las anteriores instancias, circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso (art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 310:2914; 311:1989; 312:1819; 315:689; 316:157; 317:1365; 329:5198; 330:1336, entre muchos otros). Máxime, si se repara en el exhaustivo examen que al respecto ha realizado el tribunal a quo (cf. considerandos 2° y 3° de la presente).

9°) Que, en efecto, es nítida la insuficiencia de las expresiones vertidas en el memorial de agravios pues aquellas se han ceñido a indicar el "rigorismo formal manifiesto" del voto de la mayoría al desestimar la metodología de utilizar "asientos globales mensuales" en ausencia de documentación que respaldara cada operación (ver lo expresado con respeto al rubro "reclasificaciones efectuadas", en especial a fs. 1775/1775 vta.); el "rigorismo formal impropio de la valoración probatoria bajo la metodología de la sana crítica que debió aplicar... y la suficiencia del muestreo como método de auditoría válida y aceptada" (ver fs. 1775 vta./1776, en relación al ítem "reembolsos provenientes de exportaciones"); la razonabilidad del registro conta-

ble relativo al rubro "litigios a cobrar/aforos" y la inadecuada metodología adoptada por el Fisco (ver fs. 1776 y 1777); "la subestimación y descarte de los papeles confeccionados por nuestra mandante por parte del Tribunal apelado..." (ver fs. 1777/1777 vta. y 1779 vta.); o bien, el inapropiado rechazo de la valoración por muestreo en supuestos como el de autos "por la antigüedad de las operaciones y el cúmulo de documentación" (ver fs. 1778, en relación al rubro "Inversiones").

10) Que por último, en lo atinente a la "valuación de los bienes de cambio" e "inventarios", el simple cotejo entre lo expresado en la sentencia en el sentido de que la actora no logró acreditar que se hallaban reunidas las condiciones en las que el art. 56 de la ley del tributo permite acudir al valor de costo en plaza de dichos bienes —ver considerando 4° de la presente—, y la escueta discrepancia expresada por la recurrente a fs. 1780, revela la insuficiencia de esta para refutar lo decidido sobre el punto.

Por ello, se confirma la sentencia apelada en el aspecto tratado en el considerando 7° de la presente y, en lo demás, se declara la deserción del recurso ordinario de apelación. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año del Bicentenario de la Declaración de la Independencia Nacional

Recurso ordinario de apelación interpuesto y memorial fundado por **Volkswagen Argentina S.A., actora en autos,** representada por los **Dres. José A. Díaz Ortiz y Carlos Alberto Velarde.**

Traslado contestado por **la Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva),** representada por la **Dra. Verónica I. Carra,** con el patrocinio letrado de la **Dra. María Alejandra Incolla Garay.**

Tribunal de origen: **Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.**

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal n° 2.**