República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-88980093-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 25 de Agosto de 2022

Referencia: Expediente N° 37.417-I caratulado "AGROFERIA S.R.L. s/ recurso de apelación".- SENTENCIA

En la ciudad autónoma de Buenos Aires, se reúnen los Vocales de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación), Claudio Esteban Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal titular de la 9na. Nominación), a fin de resolver en el expediente N° 37.417-I caratulado "AGROFERIA S.R.L. s/ recurso de apelación".

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 14/26 vta. la sociedad de responsabilidad limitada Agroferia interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 4/2013 dictada por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Junín de la AFIP-DGI, por la que se aplica una multa equivalente a tres veces el impuesto al valor agregado determinado en los períodos septiembre de 2001 a agosto de 2002, con sustento en los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones).

En primer lugar peticiona como de previo y especial pronunciamiento la nulidad absoluta e insanable del acto administrativo. Sostiene que se trata de un incumplimiento del derecho, requisito contenido en el artículo 7° inciso b) de la ley 19.549, el que se configura a partir de negar la producción de la prueba ofrecida, ya que sólo a través de dicha prueba se puede dilucidar la correcta o no realización de las operaciones en cuestión, afectándose de esta manera el derecho de defensa y el debido proceso. Asimismo, afirma que se ha violado el precepto previsto en el decreto 1759/72, reglamentario de la ley de procedimientos administrativos por el cual la contribuyente tiene derecho a alegar, hecho que no habría sido cumplido por el Fisco.

Seguidamente argumenta que la motivación de la resolución tiene serias carencias en su sustento, toda vez que se invocan normas no vigentes, ilegales o ilegítimas, violentando el requisito contenido en el artículo 7° inciso e) de la citada ley.

Afirma que por el carácter esencial que el legislador otorga a estos requisitos, la inexistencia o el incumplimiento de alguno de ellos importa la afectación de la validez del acto y es el mismo ordenamiento administrativo el que declara que ese menoscabo a la validez del acto importa que el mismo sea nulo de nulidad absoluta e insanable.

En relación con el fondo de la cuestión, informa que los responsables de la firma fueron objeto de proceso penal, el que concluyó sin condena para los procesados, en la causa "AGROFERIA SRL SI INF. LEY 24769", Expte. N° 10345 que tramitara ante el Juzgado Federal de Junín. En función de ello, argumenta que teniendo en consideración los preceptos constitucionales y del derecho penal, mal se puede procesar a quien fue procesado por la misma causa y hechos.

Continúa alegando que su conducta, más allá de que fuera juzgada en la causa penal citada donde los procesados no fueron condenados, no se encuentra inmersa en ningún presupuesto legal punitivo que permita aplicar una multa como la insinuada por el Fisco en la resolución apelada. En tal sentido, afirma que la sanción es sólo la derivación de una interpretación parcial y errónea, configurada por el Fisco al efectuar una serie de consideraciones fácticas que no ameritaron la prueba en contrario, dado que no se permitió la apertura del procedimiento.

Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo a su postura, ofrece prueba y solicita se haga lugar a la nulidad impetrada y subsidiariamente se revoque la resolución apelada.

II.-Que a fs. 50/66 contesta el recurso la representación fiscal. Expone que el acto administrativo en crisis se encuentra relacionado con la resolución 44/2005 (DV RJUN) que determinara de oficio la materia imponible y la obligación fiscal de la recurrente frente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales marzo de 2001 a agosto de 2002,con más sus intereses resarcitorios, aplicara una multa en relación a los períodos fiscales marzo a agosto de 2001 y difiriera la instrucción sumarial respecto de los períodos septiembre a diciembre de 2001 y enero a agosto de 2002. Destaca que dicha resolución fue apelada ante este Tribunal en el expediente N° 26.614-I, acumulado oportunamente al 25.785-I.

Respecto de la nulidad opuesta por la contribuyente señala que de los antecedentes administrativos acompañados surgen constancias de haberse cumplido acabadamente con todas las previsiones que rigen el procedimiento determinativo de oficio. En tal sentido sostiene que la resolución dictada por juez competente es un acto administrativo que goza de legalidad y reúne los requisitos necesarios que lo convalidan tanto en lo que hace a la causa fuente de su dictado, como al procedimiento seguido y a su motivación.

Seguidamente, argumenta que Agroferia, teniendo la obligación de sustentar los extremos asentados en sus declaraciones juradas por medio de constancias válidas y suficientes, no ha aportado elementos fehacientes acerca de la veracidad de las constancias que permitan desvirtuar el ajuste fiscal. Agrega que no se ha visto menguado el derecho de defensa y por tanto, si la contribuyente discrepa con la postura fiscal, es una cuestión que debe dirimirse al resolver el fondo de la cuestión litigiosa.

Expresa que la causa penal en trámite ante el Juzgado Federal de Junín, se relaciona con los períodos fiscales septiembre de 1998 a agosto de 1999, que no corresponden con los debatidos en autos. Agrega que se está en presencia de dos procesos distintos, uno judicial y otro jurisdiccional, ante los que se ventilan, en el primer caso la aplicabilidad o no de la ley penal tributaria, y en el segundo la procedencia o no del pago del impuesto al valor agregado.

Posteriormente efectúa consideraciones respecto de la conducta dolosa de la recurrente derivada de 1) diferencias entre los montos registrados en el Libro IVA y los débitos consignados en las DDJJ de los períodos 10/01, 11/01, 02/02, 04/02 y 05/02, 2) diferencia entre los créditos fiscales de los Libros por los meses 09/01 a 07/02, con lo declarado en las respectivas DDJJ de IVA, 3) cómputo incorrecto de créditos fiscales provenientes de operaciones comerciales con los proveedores "Predelli, Emilio Mario", "Compañía Agropecuaria El Nazareno

S.R.L." y "Monetto, Rodolfo Lorenzo", todos ellos apócrifos, a su criterio.

Cita doctrina y jurisprudencia en sustento de su postura, solicita se tenga presente la oposición formulada a la prueba de la actora, introduce reserva de caso federal y peticiona que oportunamente se dicte sentencia rechazando la demanda incoada en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la contraria.

III.- Que en primer término, procede expedirse respecto de la excepción de nulidad planteada por la actora como cuestión de previo y especial pronunciamiento, la que fue diferida por este Tribunal para ser resuelta con el fondo de la cuestión.

En relación con el planteo de falta de causa por parte del acto aquí recurrido en virtud de haberse denegado en sede administrativa la producción de la prueba, cabe señalar en primer lugar que la pericial ofrecida por la contribuyente en dicha instancia, efectivamente fue llevada a cabo por el perito designado por ella en oportunidad de contestar la vista otorgada de conformidad con lo normado por el artículo 17 de la ley 11.683 (ver fs. 435/435 vta, del cuerpo de IVA de las actuaciones administrativas) y que en esta instancia se hizo lugar a la totalidad de las probanzas ofrecidas, algunas de las cuales fueron desistidas por el propio recurrente.

Cabe recordar que es inveterada y pacífica la doctrina judicial -ratificada recientemente- que señala que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite jurisdiccional subsiguiente (cfr. CNACAF Sala II Delia, Carmelo F 14/6/16; Sala III Círculo de Inv SA de Ahorro previo para fines determinados 20/11/12 y CSJ Fallos 212:456, 218:535, entre muchos otros).

"De ese modo, el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de las pruebas en sede administrativa…pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en el procedimiento administrativo, en la instancia jurisdiccional posterior pudo ejercer plenamente su derecho de defensa, ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegado sobre su mérito. Así, se satisface la exigencia de la defensa en juicio brindando la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (conf. CSJN 205:549).

Que respecto del agravio sustentado en la falta de motivación de la resolución en crisis, cuadra precisar que, tal como lo expresara Devis Echandía (citado por Pérez Benech en su artículo "Motivación del acto administrativo: análisis de criterios jurisprudenciales y admisibilidad de su omisión" ,publicación on line Revistaderecho.um.edu.uy) *Motivar un acto administrativo es reconducir la decisión que en el mismo se contiene a una regla de derecho que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge. Por ello, motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya decisión se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica y en segundo lugar, razonar como tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto".*

Asimismo, la motivación tiene como finalidad…"*que la Administración sometida al derecho de un régimen republicano, dé cuenta de sus decisiones, que éstas puedan ser examinadas en su legitimidad por la justicia en caso de ser impugnadas y que el particular afectado pueda ejercer su defensa" (Comadira, Julio R, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos Anotada y Comentada. La ley).*

En definitiva, un acto administrativo está motivado cuando expresa su causa, es decir, las razones de hecho y derecho que lo sustentan.

En esa línea de pensamiento, puede afirmarse que la resolución recurrida cumple con tal requisito, toda vez que se hallan explicitados en la misma los hechos que le sirvieron de antecedente y la norma jurídica a la luz de la que

se ha resuelto el caso. En tal sentido, la discrepancia de la agraviada en cuanto a la interpretación efectuada por el funcionario fiscal no constituye fundamento suficiente para declarar la nulidad del acto, en especial cuando la contribuyente a raíz del dictado del mismo no vio menguada la posibilidad de hacer valer su derecho ante una instancia imparcial e independiente como es la de este organismo jurisdiccional.

En virtud de lo expuesto, corresponde rechazar la excepción de nulidad articulada por la recurrente, con costas.

IV.- Que sentado lo que antecede procede analizar el agravio de la empresa respecto de la duplicidad de procesos por los mismos hechos y causa.

Que los socios Carlos A González y Ana K Gatti fueron objeto de proceso penal por evasión fiscal en la causa N°10345 "AGROFERIA SRL SI INF. LEY 24769 en trámite ante el Juzgado Federal de Junín en relación con el impuesto al valor agregado del ejercicio fiscal 2002, habiendo recaído sentencia el 22/2/2012 disponiendo su sobreseimiento en virtud de la sanción de la ley 26735, modificatoria de la ley penal tributaria que estableció un nuevo monto como condición objetiva de punibilidad (ver antecedentes administrativos, fs. 497 y vta del cuerpo IVA 3).

El artículo 17 de la ley 24.769 aplicable al momento de la aplicación de la sanción prevé que*: "Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales"*, en tanto que su artículo 20 prescribe, en lo que aquí interesa que *"Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de los hechos contenidas en la sentencia judicial"*

En virtud de ello, la existencia de una sentencia penal no obsta la facultad del organismo recaudador de aplicar las sanciones contempladas en la ley de procedimiento tributario, debiendo destacarse además que en la especie en dicha sede no hubo pronunciamiento en relación con los hechos imputados, tal como se detallara precedentemente.

V.- Que corresponde analizar entonces, la procedencia de la sanción aplicada en el acto administrativo aquí controvertido, vinculada con el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales septiembre de 2001 a agosto de 2002, con sustento en los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones) y por la presunta detección de: 1) diferencias entre los montos registrados en el libro IVA y los débitos consignados en las DDJJ de los períodos 10/01, 11/01, 2/02, 4/02 y 5/02 ; 2) diferencias entre los créditos fiscales consignados y los declarados en la DDJJ por los meses 9/01 a 7/02; 3) cómputo incorrecto de créditos fiscales provenientes de operaciones comerciales con los proveedores Predelli, Emilio M, Compañía Agropecuaria El Nazareno SRL y Monetto, Rodolfo Lorenzo, todos ellos considerados apócrifos por el organismo recaudador.

Al respecto, mediante el dictado de la resolución 44/2005 el Fisco Nacional determinó de oficio a Agroferia SRL su obligación fiscal en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales marzo de 2001 a agosto de 2002, con más intereses resarcitorios y aplicó multa por los meses de marzo a agosto de 2001, dejando en suspenso el análisis de la conducta por los períodos septiembre de 2001 a agosto de 2002 hasta la oportunidad indicada en el artículo 20 de la ley 24769, precisamente los controvertidos en autos.

Dicha resolución fue apelada ante esta Sala "C" en el expediente N° 26.614-I, acumulado al N°25.785-I , la que en su anterior integración, por sentencia del 24/3/2013 que se tiene a la vista, confirmada por la Sala II de la Alzada el 15/3/2018, resolvió en lo que aquí interesa, revocar los ajustes sustentados en diferencias entre los débitos y créditos fiscales declarados y los registrados en los Libros IVA –Ventas e IVA Compras y confirmar la impugnación de los créditos fiscales originados en operaciones con los proveedores Predelli, Emilio, Cía

Agropecuaria El Nazareno SRL y Monetto, Rodolfo. Asimismo se ordenó al Fisco practicar la reliquidación de los montos adeudados, la que fue aprobada el 7/7/2015 y se encuentra firme.

En consecuencia, respecto de la sanción apelada en autos sustentada en los ajustes no convalidados, según lo detallado "up supra", corresponde su revocación.

VI.- Resta expedirse sobre la procedencia de la multa vinculada con la impugnación de operaciones con los proveedores detallados en el Considerando precedente, a la luz de la normativa invocada por el organismo recaudador.

Teniendo en consideración que las infracciones tributarias poseen indiscutida naturaleza penal, habiéndose configurado el elemento objetivo de la infracción al confirmarse el ajuste en cuestión, corresponde verificar si queda acreditada la existencia del dolo requerido por la ley procedimental, en los términos de los incisos a) y b) del artículo 47 de la ley de rito que disponen: *"Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11; b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible."*

En oportunidad de convalidarse el ajuste, se sostuvo que *"habiendo dado el Fisco Nacional sustento a su pretensión objetiva, corresponde a la actora acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones cuestionadas… Dicha situación no se advirtió en autos. En efecto, la prueba informativa ofrecida por la recurrente consistente en el libramiento de oficios a las distintas delegaciones del Senasa se dio por decaída a fs. 518; ello a los fines de acreditar fehacientemente la autenticidad de las Guias de Transporte emitidas a normbre de los Sres PEDRELLI Y MONETTO, obrantes en los antecedentes de la causa. Por otra parte, los puntos 22) y 23) de la pericia contable producida en esta instancia obrante a fs. 502/514, tampoco arrojan luz a la cuestión, atento tratarse de conclusiones elaboradas en base a la presunción de veracidad de las Guías de Transporte aludidas.*

En consecuencia, dado no haberse aportado en esta instancia - pese a tener la recurrente amplias posibilidades para hacerlo- probanza alguna tendiente a acreditar la real existencia de los proveedores impugnados, no cabe más que confirmar el ajuste en cuestión."

Por lo tanto, teniendo en consideración las inexactitudes de la declaración jurada original puestas de manifiesto como consecuencia de la inspección iniciada, le incumbía a la contribuyente la carga de probar que aquellas *"...habían sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia"..."porque...si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente"* (Wekser, Marcelo A -CNACAF Sala V 23-6-15).

Sobre el particular, en relación con la prueba informativa y pericial producida en autos, la misma ha sido dirigida a controvertir el ajuste de la obligación tributaria que motivara la multa aquí discutida, situación que, como se detallara, motivara el pronunciamiento firme de esta Sala en la causa 25.785-I.

VII. En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la sanción aplicada, en función de lo desarrollado en los Considerando V y VI del presente pronunciamiento. Las costas se imponen en proporción a

los respectivos vencimientos.

Por ello voto por:

1.-Rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas.

2.-Confirmar parcialmente la sanción aplicada, en función de lo desarrollado en los Considerandos V y VI del presente pronunciamiento. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

3.-Ordenar al Fisco Nacional que en el término de 30 (treinta) días practique la liquidación de la multa que se confirma, teniendo en consideración lo aquí resuelto y la liquidación oportunamente practicada en el expediente N° 25.785-I

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto que antecece.

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere a la conclusión a la que arriba la Vocal preopinante.

Por ello, SE RESUELVE:

1.-Rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas.

2.-Confirmar parcialmente la sanción aplicada, en función de lo desarrollado en los Considerandos V y VI del presente pronunciamiento. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

3.-Ordenar al Fisco Nacional que en el término de 30 (treinta) días practique la liquidación de la multa que se confirma, teniendo en consideración lo aquí resuelto y la liquidación oportunamente practicada en el expediente N° 25.785-I

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.22 17:07:20 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.24 14:58:13 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.25 11:37:49 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.25 11:37:50 -03:00