República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-89571097-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 14 de Agosto de 2025

Referencia: 47.929-I, AGROINPUL SA, SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación), para resolver el expediente **47.929-I**, caratulado: **“AGROINPUL S.A. s/ recurso de apelación”:**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 30/47vta. se apeló la Res. 438/2017 de la AFIP-DGI que aplicó una multa equivalente a un tercio de 2 veces el gravamen defraudado en el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) de los períodos 2 y 4/2011 y 1/2012 -cfrme. arts. 46 y 47 inc. “a” y “b” y 49, ley 11.683-.

La apelante planteó que la resolución apelada es arbitraria por carecer de causa y motivación al no haberse explicitado las razones concretas que llevaron al juez administrativo a su dictado, en violación del art. 7° de ley 19.549. Destacó que se tuvo por ciertos, hechos falsos no expuestos al momento de la instrucción sumarial, sin prueba o antecedente legal alguno que los justifique y que le permita ejercer una defensa adecuada al no haberse delimitado la conducta imputada y adicionarse nuevos hechos en la resolución apelada, por lo que solicitó que sea declarada nula. Además, reiteró la violación a su derecho de defensa al resultar manifiesta la grave contradicción de los hechos invocados en la resolución con los antecedentes, pues no se indica cuáles son los elementos que “prima facie” indican ardid, maquinación, ocultamiento, falsedad, sino que sólo se describen circunstancias meramente objetivas.

Sostuvo que el solo acto de conformar un ajuste no puede ser considerado como presupuesto único para tipificar la defraudación prevista en el art. 46 de la ley 11.683, pues de tal forma no se comprueba ningún accionar doloso, sino que es necesario que el fisco haya sido inducido a error, situación que –a su juicio- no se configuró en autos.

Destacó que no se le puede imponer sanción alguna con la sola atribución objetiva de los presuntos hechos ilícitos, debido a que no surgen de las actuaciones elementos de juicio que permitan establecer de manera inequívoca y con la certeza que se requiere en un proceso penal, la existencia de la subjetividad requerida por la figura, por lo cual se tornó atípica la conducta endilgada.

Señaló además que a los fines de tener por configurada la conducta típica, no surgió de la instrucción del sumario, ni de los antecedentes administrativos previos al dictado del mismo, prueba fehaciente, directa y demostrativa del ardid o engaño requeridos para la configuración de la infracción, habiéndose omitido precisar cualquier tipo de elemento probatorio. Destacó entonces que no se configuran los tres elementos necesarios para la configuración de la figura, esto es, el error en el fisco, el resultado dañoso efectivo y el dolo directo del sujeto activo.

Alegó la existencia de error excusable que eliminó su aptitud para ser penalmente responsable, pues su conducta no puede tildarse de negligente o culpable, toda vez que el ajuste se basó en hechos que no le son jurídica ni técnicamente imputables, habiendo efectuado el fisco una incorrecta interpretación de cómo podía operar comercialmente con su proveedor.

Consideró que a lo sumo su conducta pudo haber sido encuadrada en la figura del art. 45 de la ley 11.683, que castiga la omisión de impuesto, pero jamás en la del art. 46 por faltar los elementos tipifícantes de la conducta descripta en la ley.

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo de su postura y peticionó que se haga lugar al recurso interpuesto, con costas.

II. Que a fs. 55/67 el fisco contestó el traslado conferido, acompañó los antecedentes administrativos y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando la multa impuesta, con costas.

III. Que a fs. 142 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala C. A fs. 148 se pusieron los autos para alegar y a fs. 153/155vta. alegó el fisco, sin que la actora hiciera uso de su derecho. Finalmente, a fs. 157 se pusieron los autos para dictar sentencia.

IV. Que primeramente debo señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes sino solo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros), ni tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

V. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde me pronuncie respecto de la nulidad planteada por la actora en su escrito de inicio, por entender que la resolución apelada es arbitraria por carecer de causa y motivación al no haberse explicitado las razones concretas que llevaron al juez administrativo a su dictado, entre otros argumentos.

Cabe precisar que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo y, en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que lo preceden y justifican. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que lo motivaron.

Al respecto, cabe efectuar las siguientes consideraciones: de la lectura del acto apelado surge que la multa aplicada fue por los períodos 2 y 4/2011 y 1/2012 del IVA, mientras que de los considerandos de aquél se

desprende que la misma se originó en la impugnación de operaciones celebradas con 10 proveedores -cuyas observaciones son citadas en forma pormenorizada- entre los que se encuentran Roca Cereales S.A., que supuestamente operó con la actora entre 7 y 9/2011; Agroprocesos del Oeste S.A. que operó entre 6 y 11/2012; Agrícola de la Merced S.A. entre 3 y 7/2012; Ampakama S.R.L. sólo operó en 5/2011; Rossi, Emilio René entre 5 y 7/2011; San Miguel Cereales S.R.L. entre 5 y 6/2012 y Tubello, Jorge Omar entre 8 y 12/2011 (v. detalle de fs. 5/49, informe final de inspección, aa).

Como se advierte, los períodos de tiempo en que la actora habría celebrado operaciones con estas firmas no coinciden con los períodos fiscales respecto de los cuales se aplicó la sanción aquí apelada, es más, en varios casos refieren a operaciones que exceden el ejercicio 1/2012.

Al respecto, debe destacarse que si el acto emitido por la Administración carece de una razonable fundamentación fáctica –como en el caso-, máxime si se trata de un acto que impone una sanción cuya naturaleza penal resulta indiscutible, se violentan también otras garantías constitucionales y legales, por ejemplo, la referida al derecho a ser oído ofreciendo la prueba que haga al derecho del imputado infractor. Pero si además en el acto se consideran hechos imprecisos o erróneos –como también aquí sucede-, resulta intolerable pretender asignarle una legitimidad que no posee.

Es que –a criterio del suscripto- ello se debe a que al momento de instruir el sumario infraccional correspondiente, el fisco no expuso en forma clara e inequívoca el cargo achacado al supuesto infractor, máxime si tal como lo dispone el art. 70 de la ley 11.683 *"Los hechos reprimidos por los artículos … 46 … serán objeto, en la oportunidad y forma que en cada caso se establecen, de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de juez administrativo, en la que* ***deberá constar claramente el acto y omisión que se atribuyen al presunto infractor****"* (el destacado es propio).

Tengo para mí que este error fue el que se trasladó al acto sancionatorio, ocasionando que la actora ofreciera y produjera prueba inconducente que no se relaciona con los períodos fiscales por los que se aplicó la sanción apelada.

En consecuencia, y teniendo en cuenta que en los considerandos de la resolución apelada se argumentó que la base de la sanción impuesta surgió de los ajustes practicados respecto de las operaciones concertadas con **todos los proveedores indicados ut supra**, cuando ello no fue así, y que dicha situación ocasionó un error en la conducta de la actora quien –reitero- ofreció y produjo prueba respecto de todos aquéllos, es que cabe declarar la nulidad de la resolución apelada, con costas.

La Dr. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, SE RESUELVE

Declarar la nulidad de la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia que suscriben este pronunciamiento dos Vocales Titulares de la Sala C, conforme a lo previsto por el artículo 184, 4° párrafo, ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.13 12:37:54 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.14 13:00:17 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.14 13:00:18 -03:00