CAF 9920/2019/CA1; BAUMGARTNER, MARIO CESAR TF 40513-I s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de diciembre de 2020.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 106/107 vta. el Tribunal Fiscal de la Nación –TFN–, Sala C, resolvió declarar la nulidad de las resoluciones apeladas, con costas.

Para así resolver, luego de reseñar las expresiones vertidas por las partes contendientes, afirmó que correspondía tratar la nulidad opuesta por el apelante, precisando que el achaque giraba en torno a la afectación del principio debido proceso.

Sostuvo que el apelante se remitió a los argumentos expuestos al presentar los descargos en la instancia administrativa, en los cuales acusaba que en la orden de intervención –en lo sucesivo "O.I."– que inició la fiscalización, no se había consignado el número de legajo de los inspectores actuantes ni los impuestos y periodos fiscales involucrados.

Relató que de los antecedentes administrativos surge que a través de la O.I. Nº 728473 –formulario Nº 8107 del 16/4/12– se dio comienzo al proceso de fiscalización, en cuyo contenido puede leerse el nombre y el domicilio del contribuyente y el nombre de los funcionarios a cargo de la misma (Cpo. ppal. Impuesto a las ganancias, fs. 4).

Luego de efectuar reseñas de jurisprudencia de ese tribunal administrativo y de doctrina, expresó que "*...en definitiva se debe dar la posibilidad a los contribuyentes y responsables de que puedan ejercer sus derechos, toda vez que las facultades del ente recaudador deben llevarse a cabo en el marco otorgado por la ley, para que la cuota de discrecionalidad de que goza la Administración no se transforme en arbitrariedad*".

"*Que en consecuencia la O.I. Nº 728473 no cumple con lo dispuesto en la Instrucción General (AFIP) Nº 136/1998 –de cumplimiento obligatorio para los funcionarios y agentes fiscales– y a la luz de la jurisprudencia y doctrina citada, corresponde declarar la nulidad, así como la de las actuaciones posteriores llevadas a cabo en*

virtud de aquélla, incluso de las determinaciones de oficio apeladas en autos".

Al así decidir, consideró que no correspondía tratar las demás cuestiones planteadas en la causa.

II. Que contra dicho pronunciamiento se alza la parte demandada a fs. 113, expresando agravios a fs. 115/119. El recurso fue concedido a fs. 121, y el memorial no fue replicado por la contraria, según surge de fs. 151.

Expone el fisco nacional que el pronunciamiento apelado adolece de una arbitrariedad manifiesta, al no ajustarse a los hechos probados en la causa y al efectuar una errónea interpretación del derecho aplicable.

Expresa que no existe norma que obligue a notificar la extensión de la O.I.

Desconoce que se haya menoscabado garantía alguna, máxime teniendo en cuenta que el encartado presentó el descargo de ley en tiempo y ofreciendo prueba; incluso –puntualiza– pudo recurrir al TFN.

Manifiesta que el vicio que el contribuyente acusa debe ser considerado con criterio restrictivo, tanto en lo que hace a su existencia como a su entidad. Niega que el mismo torne nulo el procedimiento administrativo.

Invoca el artículo 173 del CPCCN, cita jurisprudencia de la Sala I de esta Cámara de Apelaciones y de la Corte Suprema de Justicia, y solicita que se revoque la sentencia recurrida, con costas. Mantiene la reserva del caso federal

III. Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a la recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso*

de conocimiento", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15; "*Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 72680/18, del 2/7/19, entre otros).

IV. Que, desde otro ángulo, cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 (t.v.) otorga carácter limitado a la revisión de este Tribunal de Alzada, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (CSJN, Fallos: 300:985).

En esta tónica, teniendo en vista el contenido de los agravios reseñados, cabe advertir que el análisis de las cuestiones planteadas exige la revisión de cuestiones de hecho y prueba ajenos, por regla general, a la jurisdicción de esta Cámara, en razón de lo previsto en el artículo recientemente citado.

En tal orden, por principio, cabe estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (CNACAF, Sala I, *in re "Merlino Automotores S.A*." del 12/3/09; Sala II, "*Frigorífico Marejada S.A.*" del 29/12/2009; Sala IV, "*Agropecuaria Laishi S.A.*" del 15/04/10; Sala V, "*Del Buono, Jorge Luis*" del 15/03/07; Sala III, "*Adicción al Deporte SA*", Causa Nº 72746/2017, del 15/11/18, entre otros).

Ahora bien, es importante destacar que este principio cede no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino también ante supuestos de arbitrariedad en la

apreciación de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (CNACAF, Sala V, "*Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c. DGI*", Causa Nº 35.379/10, sentencia del 21/03/2011; Sala II, "*Caterina Consignatarios S.R.L. c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 74722/2018, del 18/7/19).

En definitiva, si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba de la sentencia del TFN, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que *la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria*.

V. Que, ello sentado, dado el modo en que se encuentra presentada esta *litis*, incumbe definir la materia elevada a estudio y resolución por parte de esta Alzada.

En autos, el fisco nacional practicó sendos ajustes en el impuesto a las ganancias –períodos fiscales 2009 y 2010– y en el impuesto al valor agregado –períodos fiscales 01/09 a 06/12, al tiempo que liquidó los intereses resarcitorios y aplicó multas en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, graduadas en 3 veces el impuesto presuntamente evadido (v. Resolución Nº 92/14 y Nº 93/14 DV RRSF, glosadas a fs. 11/42 y 44/47, respectivamente).

En atención a diversas circunstancias que se suscitaron en la *etapa de fiscalización*, la contienda fue resuelta declarando la nulidad de las resoluciones dictadas por la AFIP, sin ingresar al estudio de los ajustes fiscales y de las sanciones impuestas.

Vale destacar que ya al momento en que la fiscalización se venía desarrollando, el encartado anunciaba los vicios que a la postre serían recogidos por el *a quo*. Particularmente, al presentar los descargos de ley (ley 11.683, art. 17 y 71), expuso ampliamente los argumentos en torno de los defectos en cuestión (copia del mismo luce a fs. 52/66).


#33239524#275208826#20201130181534040

En rigor, la exposición del contribuyente se ha asentado en tres ejes temáticos, a saber: *i)* la incompleta redacción de la O.I. Nº 728473; *ii)* el libramiento extemporáneo del formulario F.8900 Nº 025000201367377905, por el cual se hizo saber la finalización de la fiscalización, y; *iii)* la incorrecta inclusión de los períodos fiscales 1/11 a 6/12 del impuesto al valor agregado en la vista y en la determinación de oficio.

Vale desde ya mencionar que el TFN sólo trató el primero de los puntos enunciados, lo cual, atento al modo en que resolvió la contienda, juzgó innecesario atender a los restantes (v. Considerando III de la sentencia, fs. 107 vta).

VI. Que el primero de los asuntos gira en torno al inicio del procedimiento de fiscalización. Como se dijo, el actor cuestionó la validez de la O.I. Nº 728473 por no consignar el número de legajo de los inspectores, ni los tributos y períodos fiscales involucrados.

De la compulsa de los antecedentes que se tienen a la vista, se corrobora que lo indicado es verdadero (Cpo. ppal Impuesto a las ganancias, fs. 4).

Sin desmedro de ello, se colige que el examen del procedimiento de fiscalización no ha de quedar reducido a esa pieza. Veamos su desarrollo integral.

El 16/4/12 –como se sabe– se confeccionó la O.I. Nº 728473 y se notificaron sendos requerimientos al encargado (fs. 4, 5 y 6).

El 22/11/12 se le notificó al contribuyente una "prevista" (cf. ley 11.683, art. 36.1, texto ordenado en 1998) con los ajustes proyectados (fs. 7), los cuales, según expresión del contribuyente, serían conformados parcialmente (20/12/12, fs. 30).

El 26/2/13 la inspección libró una nueva prevista, con el ajuste proyectado en ambos impuestos (fs. 36); previo a ello había requerido más información al encartado (fs. 32). El Sr. Baumgartner manifestó su disconformidad total el 6/3/13 (fs. 128).

Ahora bien, el **7/3/13** se libró un nuevo formulario F. 8000, que llevó por número 025000201320613907 –O.I. Nº 728473–, suscripto por el Inspector, el Supervisor y el Jefe de División, en el cual se consignaron los nombre y números de legajo de los agentes a cargo de la fiscalización, y se describió que la auditoria incluiría el impuesto a las ganancias –períodos 2009 y 2010– y el impuesto al valor agregado, períodos 01/09 a 12/10 (fs. 118). La misma fue notificada el **13/5/13** (fs. 119).

Luego de ello, el 23/8/13 se libró una nueva prevista, mediante la cual se le hizo saber al encartado el ajuste proyectado en ambos gravámenes, manifestando aquél en ese mismo acto su disconformidad (fs. 142).

El 9/9/13 se labró el Informe Final de Inspección (fs. 180/194).

Pues bien, efectuada esta breve descripción de la secuencia de actos, se evidencia con claridad que el libramiento y notificación del formulario F. 8000, Nº 025000201320613907 no ha sido incorporado al campo de investigación fijado por el *a quo*; al menos en la sentencia ninguna mención se efectúa al respecto. Nótese que en las Resoluciones Nº 92 y Nº 93/14 (DV RRSF) se dio cuenta de aquél formulario (*vide* fs. 14 y 25).

En este sendero, tienen para sí estos juzgadores que la confección y notificación del formulario descripto en el párrafo precedente obliga al intérprete a evaluar sus efectos, centralmente en aras de conocer si la garantía del debido proceso se halla a resguardo.

La singularidad apuntada torna disímil el planteo de autos respecto del presentado en la Causa Nº 29.443/2014, *in re* "*Servicios Paraná SRL c/Dirección General Impositiva s/recurso de organismo externo*", resuelta por esta Sala III el 7/5/15, referida por el TFN en el considerando II de su decisorio.

En suma, en atención al modo en que se encuentra exhibida la cuestión, deberá el tribunal de grado incorporar a su examen las piezas glosadas a fs. 118 y 119 de los antecedentes administrativos

(Cpo. ppal impuesto a las ganancias), y consiguientemente juzgar si, a pesar de ellas, el procedimiento realmente se encuentra viciado.

VII. Que el segundo de los ejes introducidos por la parte actora se vincula con el libramiento del formulario F.8900 Nº 025000201367377905, a través del cual se hizo saber la finalización de la inspección.

Acusa que el mismo, al confeccionarse el **11/11/13**, es posterior al inicio de los procedimientos de determinación de oficio e instrucción de los sumarios, que tuvieron lugar el **8/11/13**.

Corresponderá pues al TFN evaluar si dicha circunstancias afectan la validez del procedimiento administrativo desarrollado.

VIII. Que por último, pone de relieve el actor que si bien la fiscalización abarcaría los períodos fiscales 1/09 a 12/10 del impuesto al valor agregado, el procedimiento de determinación de oficio incluyó los períodos 1/09 a 6/12.

Siendo ello así, y vinculado con lo apuntado en el *Considerando VI*, deberá el TFN corroborar si es certera la acusación y resolver en consecuencia.

IX. Que a tenor de lo expuesto en el *Considerando V*, fundamentalmente el penúltimo párrafo, se colige que el examen que efectuó el *a quo* es segmentado, al no haber evaluado la totalidad de la prueba instrumental que se encuentra incorporada en los antecedentes administrativos.

Al ser ello así, se impone en esta instancia de revisión dejar sin efecto la sentencia apelada y devolver las actuaciones a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo aquí expuesto.

En mérito de lo expuesto **SE RESUELVE**: hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, dejar sin efecto la sentencia apelada, y, en consecuencia, remitir las actuaciones al

tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo aquí expuesto.

En atención al modo en que se resuelve, déjese sin efecto la regulación de honorarios practicadas a fs. 130/vta., lo que torna insustancial el tratamiento del recurso de apelación interpuesto a fs. 133.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 02/12/2020
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA

#33239524#275208826#20201130181534040