CAF 47404/2019/CA1; AUTORA SA (TF 48584-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de diciembre de 2020.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 81/84 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió declarar nula, de nulidad absoluta e insanable la resolución apelada, con costas.

Para así resolver, luego de reseñar las expresiones vertidas por las partes contendientes en sus respectivas presentaciones, señaló que a fs. 73 se llevó a cabo la audiencia prevista en el artículo 173 de la ley 11.683, ocasión en la que el tribunal advirtió que la prueba ofrecida hacía referencia a un contribuyente respecto del cual no se lo mencionaba en la resolución apelada ni en el informe final de inspección. Siendo ello así, ponderó que la parte actora manifestó que dicho proveedor sería el único ajustado en el periodo 2016 y, consultada la representación fiscal acerca de la existencia de otro informe final de inspección, indicó que las obrantes en autos consistían en la totalidad de las actuaciones que correspondían al sumario en cuestión.

A partir de lo descripto, consideró que la prueba ofrecida resultaba inconducente a efectos de resolver la cuestión en los términos en que había quedada trabada la *litis* y, en consecuencia, rechazó la prueba ofrecida, haciendo constar que la presente causa se resolvería con las constancias de autos y aquellas que surgieran de las actuaciones administrativas que corren por cuerda; así entonces –agregó–, quedó la causa conclusa para definitiva (Considerando III).

Posteriormente se abocó al análisis de la nulidad articulada por Autora SA, y sostuvo que en el Visto del acto apelado se advertía que el sumario había sido iniciado por haber presentado la declaración jurada del impuesto a las ganancias, periodo fiscal 2016, consignando montos netos imponibles inexactos, y por haber omitido ingresar el impuesto a las salidas no documentadas correspondiente a las operaciones realizadas en junio de 2016.

Expuso que el juez administrativo efectuó un extenso desarrollo del accionar de la inspección, aunque haciendo referencia a facturas de compras de bienes a la firma Aberturas Lujan Sociedad de Hecho de Mamolite, Figueroa y Sosa, registradas en septiembre de 2014, y a Servicios y Transportes SA, respecto de la cual no aportó documental de respaldo acerca de las operaciones realizadas, consistente en prestación de servicios.

Adujo que el juez administrativo achacó el cómputo de compras improcedentes por encontrarse respaldas en facturas apócrifas, expresando también que por los servicios se calcularon las correspondientes salidas no documentadas, por la suma de $ 187.711,13.

A su vez –prosiguió refiriendo a las expresiones del juez administrativo–, se impugnaron compras del ejercicio 2014, lo que dio lugar a un ajuste favorable al contribuyente, originado en la amortización de instalaciones.

Consideró que los proveedores analizados en los considerandos de la resolución apelada habrían originado ajustes en el ejercicio 2014, no guardando relación con el periodo por el que se aplica la sanción objeto de autos. Tampoco –adicionó– los montos de los ajustes involucrados guardan relación con los importes sobre los cuales se calcularon las multas aplicadas en la parte resolutiva del mismo.

Destacó que las actuaciones administrativas agregadas –dentro de las cuales se halla el informe de inspección– reviste la totalidad de las que corresponden al sumario que dio origen a las multas apeladas, no aportando la demandada ningún elemento respecto de los periodos por los que se aplican las mismas.

Expresó que de las actuaciones administrativas se extrae que los inspectores analizaron las compras correspondientes a dos facturas de la firma Aberturas Luján S.H. del mes de septiembre de 2014, y también la falta de respaldo documental de las operaciones realizadas con Servicios y Transportes S.A., y agregó que son las mismas cuestiones reproducidas por el juez administrativo en el acto apelado.

Precisó que la única referencia a facturas de compras del año 2016 se encuentra en un listado de proveedores ajustados –obrante a fs. 28 de las actuaciones administrativas– y que se relacionaría con la proveedora María Ester Rossi, contribuyente sobre la cual nada dice el informe de inspección y tampoco merita el juez administrativo como sustento de las multas que aplica en la resolución que se discute en autos.

Consideró que surge evidente que el juez administrativo no ha sustentado correctamente las multas que pretende aplicar, toda vez que las mismas no guardan relación con los fundamentos que expone en los considerandos del acto administrativo.

Refirió a la ley 19.549, en particular los artículos 7º y 14 y citó precedentes jurisprudenciales.

II. Que contra dicho pronunciamiento se alza la parte demandada, interponiendo recurso de apelación a fs. 85, fundándolo a fs. 91/94 vta. –replicado por la actora a fs. 98/102–. El mismo fue concedido a fs. 88.

III. Que en su memorial, la parte demandada expresa que la sentencia apelada no se ajusta a derecho y que produce un resultado arbitrario e infundado.

Expone que la fiscalización se desarrolló bajo la orden de intervención Nº 1.578.569, como derivación de la anterior trabajada bajo el Nº 1.516.993.

Afirma que se impugnaron gastos computados por considerar la inspección, y aceptar la firma actora, que las compras a la firma Aberturas Luján S.H. debían ser consideradas como activación de bienes de uso.

Expresa que "*Previo a la instrucción del sumario, se requirió a la inspección actuante informe complementario para conocer, entre otros datos, los proveedores que habían sido impugnados en la O.I. anterior, obteniéndose de tal modo los correspondientes papeles de trabajo, de donde surge que para el período fiscal analizado -2016, ya que el resto forma parte de un plan de facilidades de pago de acuerdo a*

la Ley Nº 27260-, se impugnaron operaciones relativas al proveedor María Ester ROSSI – CUIT 27144769274".

"*Posteriormente, al momento de resolver se hizo expresa alusión al cuestionado ajuste, con referencia a los papeles de trabajo antes mencionados en donde constan todos los datos de las facturas cuestionadas, respecto de lo cual no puede la actora alegar desconocimiento toda vez que fue ella misma quien conformó los resultados de ambas fiscalizaciones, incluyendo –a excepción de la presente– sus resultados impositivos en planes de facilidades de pago*".

Sostiene que lo contrario implicaría convalidar que se contraríe la doctrina de los actos propios, ya que la actora pretende impugnar una conducta anterior o ejercitar algún derecho en contradicción con una conducta propia anterior.

Acusa que la propia actora refiere al "*único proveedor ajustado – María Ester Rossi – en el período que nos ocupa…*", resultado evidente que conocía la calificación de apócrifo y demás circunstancias del caso.

Precisa que el acto administrativo en cuestión expresa que "*... del cruce informático entre el SICORE y la BASE APOC realizado bajo la O.I. 1516993, surgen indicios de la utilización por parte de la fiscalizada de facturas apócrifas, dicha situación se comprueba en el análisis de los registros IVA compras aportados por los responsables de la firma. Las facturas involucradas se detallan en papel de trabajo. Se detallaron los comprobantes cancelatorios de las operaciones indicadas en el punto anterior a partir de la documentación aportada en cumplimiento al requerimiento efectuado al inicio de la inspección*".

En función de ello, asevera que no caben dudas que el acto administrativo cumple con los requisitos esenciales de causa y motivación, ya que se sustenta en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable, pues la responsable, a raíz de la auditoría fiscal practicada, conocía los ajustes efectuados por los inspectores actuantes, los cuales fueron conformados por la recurrente luego de instruirse el sumario.

Niega que resulte acertada la conclusión a la que arriba el Vocal instructor, al señalar que las multas no guardan relación alguna con los fundamentos expuestos en los considerandos del acto administrativo; por el contrario –dice– los proveedores y periodos allí mencionados guardan relación con el ajuste que dio origen a las multas de autos, vinculado con la proveedora Rossi, ya que obran como antecedentes del mismo.

Expresa que no existió estado real de indefensión en perjuicio de la recurrente, que amerite la declaración de nulidad del acto administrativo en cuestión, pues tuvo pleno conocimiento de las imputaciones que se le realizaran y contó con todas las instancias correspondientes para ejercer su derecho de defensa.

Expone que las nulidades, especialmente las procesales, deben considerarse de manera restrictiva, para lo cual se requiere siempre la existencia y acreditación de un perjuicio concreto.

Mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

IV. Que antes de ingresar al tratamiento de los agravios presentados por la demandada, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes 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).

V. Que, asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos: 300:985).

Así pues, "*…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se*

evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)" (cfr. CNACAF, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI"*, Causa Nº 27.409/2012 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/2014 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/2016 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33.113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/2016 del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/2018 del 7/5/19, entre otros).

VI. Que según se aprecia, el debate gira en torno a la validez de la Resolución Nº 495244-02 del 16/1/18, glosada a fs. 7/17, a través de la cual el fisco nacional aplicó a Autora SA dos multas: una en el impuesto a las ganancias-período fiscal 2016 (fijada en $ 35.55,69.-) y otra en el impuesto a las salidas no documentadas, correspondiente a junio de 2016, establecida en $ 26.330,41.-

El planteo de nulidad fue articulado por la actora al apelar la mentada resolución (fs. 18/33) y, tal como se expuso en el *Considerando I*, fue recogido por el Tribunal Fiscal de la Nación, que declaró nula, de nulidad absoluta e insanable a aquélla.

Apelado que fuera dicho decisorio, corresponde a esta Alzada juzgar y resolver si el mismo se ajusta a derecho.

VII. Que de la lectura de la Resolución Nº 495244-02 se observa que en el VISTO se alude a la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del periodo 2016 por parte de Autora SA, y a las operaciones realizadas en junio de 2016, con impacto en el impuesto a las salidas no documentadas.

Luego, en los CONSIDERANDOS –en cuanto incumbe aquí referir– se hace mención a la utilización de factura apócrifa en el segmento de tiempo 6/12 a 6/16, con implicancias en el IVA (primer párrafo, fs. 7); a las registraciones que la actora habría realizado en

septiembre de 2014 respecto de la firma Aberturas Lujan Sociedad de Hecho de Mamolite, Figueroa y Sosa (cuarto párrafo, fs. 8) y a las operaciones realizadas con la empresa Servicios y Transportes SA (quinto párrafo, fs. 8), para luego efectuar una detallada descripción de dichos proveedores, sus características, los pagos e importes (párrafos sexto a décimo primero, fs. 8/9).

Posteriormente, aún dentro de los CONSIDERANDOS del acto, a fs. 14 se cuantifican las sanciones, describiendo el período fiscal 2016 y adoptando guarismos disimiles a los que surgen de los ajustes con los dos proveedores recientemente descriptos (v. fs. 14 y 16).

Finalmente, en la parte del RESUELVE del acto administrativo, se aplican las sanciones correspondientes a los períodos y valores descriptos en el párrafo precedente.

Por otro lado, de la compulsa se las actuaciones administrativas, que se tienen a la vista, se desprende que en el informe final de inspección los actuantes analizaron todo lo relativo a los dos proveedores mencionados, arribándose a la siguiente conclusión: "*Del presente análisis surge un ajuste por impugnación de compras, a favor de la AFIP, en el ejercicio 2014 que asciende a $ 1.191.599,00 y un ajuste a favor de la contribuyente por el monto de la amortización de $ 119.159,90 en los ejercicios 2014, 2015 y 2016*" (ant. adm., Actuación Nº 12018-356-2017/1, fs. 20/26).

A su vez, en el mismo cuerpo de antecedentes, se encuentra agregada una planilla titulada "*Proveedores ajustados*", en los cuales se encuentra la Sra. María Ester Rossi, con detalle de "*Mano de obra, chapa y pintura s/ orden de trabajo*", durante los meses marzo, abril y junio de 2016 (fs. 28).

VIII. Que lo señalado en el considerando anterior alcanza para reconocer que el acto administrativo en examen adolece de deficiencias, pues en el VISTO, en una sección de los CONSIDERANDOS y en el RESUELVE se hace referencia a una

realidad, mientras que en la otra sección de los CONSIDERANDOS se describe otra totalmente distinta. Y, precisamente, en esta última se pretende fundar la decisión adoptada.

En términos concretos, el acto aplica sendas sanciones, derivadas de infracciones de las que nada dice.

Estos juzgadores tienen para sí que, un acto administrativo de tales características, se encuentra fatalmente viciado en su causa y en su motivación.

Al respecto, ha dicho esta Sala que "*La causa y la motivación son dos de los requisitos esenciales de todo acto administrativo: la causa está constituida por los hechos y antecedentes que le sirven de causa al acto y el derecho aplicable, en los cuales el acto administrativo debe sustentarse y; la motivación es la expresión en forma concreta de las razones que inducen a emitir el acto y, asimismo, de la causa (confr. art. 7° incs. b) y e) de la LNPA)".*

"A su vez, no cabe soslayar que, entre los requisitos generales del procedimiento administrativo, se encuentra el derecho de los interesados al debido proceso adjetivo, que comprende: el derecho a ser oído, el derecho a ofrecer y producir pruebas y el derecho a una decisión fundada —este último significa que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas en tanto fueren conducentes a la solución del caso— (confr. art. 1° inc. f) de la LNPA)" (*in re, "Camuzzi Gas del Sur S.A. c. Resolución 567/2004 Enargas*", Causa Nº 8731/04, del 24/4/07. Los subrayados fueron aquí agregados).

Asimismo, esta misma Sala sostuvo que "*... es de advertir que en aquellos casos en que el acto administrativo careciera de causa, por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados como antecedentes que justificasen su emisión, no se encuentre debidamente motivado, no considerare expresamente las cuestiones propuestas, o dispusiere algo jurídicamente imposible, el artículo 14 de la Ley N° 19.549 prevé su nulidad absoluta e insanable*" (*in re "Axle SA y otros c/*

EN-M° Planificación Resol N° 266/08 s/ proceso de conocimiento", Causa Nº 4203/08, del 13/3/18).

IX. Que en razón de lo antedicho, se aprecia que el decisorio apelado es merecedor de confirmación en esta instancia, puesto que los agravios esgrimidos por el organismo recaudador en nada afectan sus correctas consideraciones y resolución.

En mérito de todo lo expuesto **SE RESUELVE**: Desestimar el recurso interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas (CPCCN, art. 68, primer párrafo).

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