CAF 15580/2021/CA1; SICEM BA SRL (TF 48497-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2024.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que por sentencia de fs. 82/89 el Tribunal Fiscal de la Nación –en lo sucesivo, "TFN"–, por mayoría resolvió lo siguiente: 1°) Rechazar la excepción de nulidad articulada por la recurrente contra las resoluciones 3211/17 (DV JUMR) y 3212/17 (DV JUMR), con costas. 2°) Hacer lugar a la excepción de nulidad articulada por la recurrente contra la resolución 3213/17 (DV JUMR), con costas. 3°) Reencuadrar las sanciones impuestas en las resoluciones 3211/17 (DV JUMR) y 3212/17 (DV JUMR) en la figura del artículo 45 de la ley 11.683, graduada en su mínimo legal, con la reducción contemplada en el artículo 49 de la misma ley. Costas según los respectivos vencimientos.

Reseñó los argumentos esgrimidos por las partes contendientes; describió que la cuestión tuvo origen en la fiscalización realizada a la firma actora, que tenía por actividad la prestación de servicios de despacho de aduana hasta el año 2015, y que, a causa de aquella, resolvió presentar las declaraciones juradas rectificativas vinculadas con el impuesto al valor agregado –"IVA"–, períodos fiscales 02-03/14 y 03 a 05/15, y en el impuesto a las ganancias –"IG"–, períodos fiscales 2014 y 2015.

En el pronunciamiento apelado se trataron las materias involucradas, estructurando su estudio y resolución en tres secciones diferentes, cada una con sus propias votaciones y mayorías.

La *primera cuestión* versó sobre el planteo de nulidad articulado por Sicem BA SRL contra las resoluciones apeladas, obteniéndose el voto mayoritario de los vocales Guzmán y Marchevsky, el cual, recogiendo parcialmente la posición de aquella, resolvió declarar la nulidad, únicamente, de la resolución 3213/17 (DV JUMR), con costas.

Concretamente, luego de efectuar una completa explicación acerca del "elemento motivación" de los actos administrativos, con invocación de calificada doctrina, el voto mayoritario expuso que la resolución 3213/17 (DV JUMR) carecía de una mínima explicación acerca de cuáles habrían sido los hechos que sustentaron la aplicación de la sanción, pues no describió, siquiera, el accionar doloso enrostrado. Sostuvo que el acto no mencionaba la situación ni la conducta comprobada en el contribuyente, encontrándose vacía de fundamentos razonables y jurídicos. Además, puntualizó que no se advertía justificación que otorgara concordancia y proporción entre la conducta que se intentó juzgar y su encuadramiento, ni contaba con las razones que condujeron a justificar el monto de la pena aplicada.

Por el contrario, ese mismo voto rechazó el planteo de nulidad, por falta del elemento motivación, respecto de las resoluciones 3211/17 y 3212/17 (DV JUMR), con costas.

Ello así, atento a que habría cumplido con el elemento regulado en el artículo 7° de la ley 19.549.

El voto disidente provino del vocal Magallón, quien, por un lado, expuso que no correspondía imponer las costas, dado que la cuestión había sido resuelta juntamente con los restantes asuntos de fondo; y, por el otro, con relación a la resolución 3213/17 (DV JUMR), aseveró que contaba con una suficiente descripción de la conducta observada en la encartada. A pesar de ello, consideró que la aplicación de la multa prevista en los artículos 46 y 47 inciso b) de la ley de rito fiscal carecía de todo sustento, motivo por el cual votó en el sentido de revocar la resolución en cuestión, con costas.

La *segunda cuestión* correspondió a la materia de fondo, es decir, a la procedencia de las sanciones aplicadas por el fisco nacional a la firma actora.

El voto mayoritario lo integraron los vocales Marchevsky y Magallón, resolviendo reencuadrar la multa en los términos del artículo 45 de la ley fiscal.

Para así resolver, en el voto se expresó que el elemento objetivo del tipo infraccional se encontraba acreditado, desde que Sicem BA SRL había presentado las declaraciones juradas rectificativas de los tributos en cuestión, pero que eso en modo alguno podía conllevar a interpretar que existió una actividad engañosa, ardidosa o maliciosa.

Especificó que, de la compulsa de las actuaciones administrativas, se extrajo que en el IG-2014 se ajustaron los gastos deducidos en exceso por pago de honorarios a directores. Sobre el particular, aseveró que dicha situación no alcanza por sí sola para justificar el encuadre en el inciso a) del artículo 47 de la ley 11.683, el cual refiere a la "grave incidencia" sobre la determinación de la materia imponible.

Desechó que el fisco nacional hubiera sustentado debidamente su conjetura como para avalar que se cometió una conducta defraudatoria, suficiente para aplicar la sanción prevista en el artículo 46 de la misma norma.

Sostuvo que la situación de la encartada encuadraba en la figura infraccional contemplada en el artículo 45, resolviendo, por tal razón, su reencuadre.

El voto minoritario de la vocal Guzmán propició convalidar el criterio fiscal, aseverando que existió una "grave contradicción entre los libros, registros, documentos y demás antecedentes, con los datos que surgen de las declaraciones juradas presentadas".

La *tercera cuestión* tuvo por objeto las costas del proceso.

El voto de la mayoría –de los vocales Guzmán y Marchevsky– resolvió que debían imponerse en proporción a los respectivos vencimientos, teniendo en cuenta el cambio de calificación resuelta; mientras que el vocal Magallón votó por

imponerlas a la actora en la porción que se confirma y por su orden en la porción que se redujeron (ley 11.683, art. 184).

II. Que contra dicha sentencia se alzan ambas partes. La actora presenta su recurso de apelación a fs. 100 y expresa agravios a fs. 95/98 vta. –contestado por la contraria a fs. 123/129–; la demandada interpone su recurso de apelación a fs. 101 y expresa agravios a fs. 102/112 –no contestados–; ambos recursos fueron concedidos a fs. 113/114.

Es importante dejar sentado, desde este momento, que por resolución del 21/5/24, esta Sala admitió el planteo de caducidad de instancia formulado por el fisco nacional, con costas, pasándose la causa al Acuerdo para dictar sentencia, respecto de la apelación interpuesta por el fisco nacional.

Por tal motivo, únicamente corresponderá adentrarse al análisis de los agravios presentados por la demandada.

III. Que en su memorial, el fisco nacional, en primer término, acusa que la sentencia apelada luce equivocada y contraria a derecho.

Luego de explicar los antecedentes del caso, siguiendo el orden impreso en el pronunciamiento apelado, expone tres órdenes de agravios, correlacionados con las *tres cuestiones* resueltas por el TFN.

En el *agravio N° 1*, direccionado contra la declaración de nulidad de la resolución 3213/17 (DV JUMR), señala que comparte el criterio del vocal Magallón, dado que el acto administrativo describió la conducta del contribuyente en forma correcta.

Destaca que la presentación de la declaración jurada rectificativa no borra la infracción cometida, y que la resolución en cuestión cuenta con la motivación y el fundamento debido.

En el *agravio N° 2* valora el voto de la vocal Guzmán, en cuanto resolvió confirmar las sanciones impuestas a Sicem BA SRL por medio de las resoluciones 3211/17 y 3212/17 (DV JUMR).

Afirma que la conducta dolosa de la actora se configuró, en el IG-2014, al deducir en exceso los gastos vinculados con los honorarios de los directores de la sociedad, por valor de $310.537,16, y en el IVA, al detectarse la duplicidad de registraciones de comprobantes; por el computo en exceso de las retenciones por el mismo mecanismo de duplicidad, y por ajustarse sus ventas. Señala que la evasión alcanzó el valor de $396.328,92.

Declara que el comportamiento observado por la firma actora devino fraudulento, pues consignó datos inexactos con grave incidencia en la determinación de los gravámenes.

En el *agravio N° 3*, referido a las costas vinculadas con el reencuadre de las multas –la "*segunda cuestión*"–, tilda de arbitraria a la sentencia apelada, invocando el artículo 184 de la ley 11.683, concordante con el artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Señala que su parte no resultó vencida al reencuadrarse las multas, coincidiendo el TFN, al confirmar la procedencia de las dos multas, en que existió una conducta punible.

Sostiene que las costas deben ser impuestas en su totalidad a la actora.

En subsidio peticiona que las costas sean impuestas a la actora en la proporción que se confirmaron las multas, y por su orden en las que fueron reducidas.

En el título denominado "Corolario", esgrime argumentos en orden a los cuales critica los términos generales de la sentencia apelada.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, en lo que es materia de agravios, con costas de ambas instancias a la actora.

IV. Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir al 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 (cfr. 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 CAF 72680/2018, del 2/7/19; esta Sala —en su actual integración—, causa CAF 49.932/2015/CA2, *"D´Alessandro, Jorge Héctor (TF 33405-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", del 2/5/24).

V. 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 (cfr. CSJN, 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. esta Cámara, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27409/12 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/14 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/16 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/16, del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/ DGI*", Causa Nº 72673/18, del 7/5/19, entre otros; esta Sala –en su actual integración–, Causa CAF 47840/2023/CA1, "*Sol Frut SA (TF 79199011-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", del 9/5/24).

VI. Que, en atención al modo en que fue elevada la causa a consideración y resolución de esta alzada, se estima aconsejable proseguir con el orden impuesto por el TFN al estructurar su decisorio, máxime cuando la expresión de agravios del fisco nacional prosiguió con ese esquema.

(i) En cuanto a la *primera cuestión*, se estima que la sentencia apelada debe ser modificada.

El fundamento empleado por la mayoría para invalidar la resolución 3213/17 (DV JUMR) radicó en que no contaría con una mínima explicación acerca de los hechos que habían sustentado la aplicación de la pena.

Pues bien, de una cuidadosa lectura del acto administrativo en crisis (v. antecedentes administrativos, que corren por cuerda, fs. 12/15), se aprecia que el fisco nacional expuso suficientemente los móviles que lo condujeron a comprender que la conducta desplegada por Sicem BA SRL, era contraria al ordenamiento jurídico tributario, merecedora, por tanto, de reproche.

En efecto, aludió a la falta de presentación de declaración jurada; al *quantum* de la materia imponible; a las defensas articuladas por la encartada, con especial referencia a la prueba arrimada en la instancia administrativa y al plexo normativo

que consideró aplicable. Asimismo, graduó la sanción de acuerdo a ello.

De conformidad con lo reseñado, se concluye que la resolución 3213/17 (DV JUMR) no adolece del vicio que acusara la parte actora y que recogiera el tribunal *a quo.* Es que, como lo tiene dicho esta Sala "*...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*" (esta Sala, *in re "Axle SA y otros c/ EN-M° Planificación Resol Nº 266/08 s/ proceso de conocimiento*", Causa CAF 4203/2008, del 13/3/18 y "*Autora SA (TF 48584-I) c/Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 47404/2019, del 23/12/20, entre otras), circunstancia que, como se dijo, no se avizora en la especie.

Ahora bien, y a modo de adelanto a lo que será examinado en la *segunda cuestión*, se estima aquí que la multa impuesta a través de la resolución 3213/17 (DV JUMR), debe ser reencuadrada en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

Como resultado de lo examinado en este segmento, se concluye que la sentencia del TFN, en cuanto hizo lugar a la excepción de nulidad articulada por la parte actora contra la **resolución 3213/17 (DV JUMR)**, con costas, **debe ser revocada**.

Sobre el singular, no corresponde imponer **costas**, dado que Sicem BA SRL no introdujo el planteo de nulidad como una cuestión de previo y especial pronunciamiento, ni el propio TFN lo trató como tal; por el contrario, el asunto fue examinado y resuelto como un tópico más, junto con la cuestión de fondo.

Esa fue la posición adoptada por esta Sala en la Causa CAF 34625/2006, *in re* "*Ferioli Jorge Oscar (TF 23812-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo*

externo" y causa conexa 5116/2005, *in re* "*Ferioli Jorge Oscar (TF 21401-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 24/08/07. Asimismo, como es sabido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció en este mismo sentido–, en la causa "*Bolland y Cía SA (TF 21.122-I) c/DGI*", del 21/2/13.

(ii) En cuanto a la *segunda cuestión*, que hace al fondo del asunto, la demandada se alza contra la sentencia que resolvió reencuadrar la multa aplicada en las resoluciones **3211/17 (DV JUMR)** y **3212/17 (DV JUMR)**, en los términos del artículo 45 de la ley formal tributaria.

Sobre el singular, se estima que el criterio seguido por el *a quo* es correcto, desde que, los argumentos empleados por el ente recaudador para interpretar que el obrar de la encartada habría sido fraudulento –es decir, doloso–, son insuficientes.

A más de ello, los argumentos empleados por el fisco nacional en su expresión de agravios, para contrarrestar los fundamentos del TFN, también son de escasa significancia.

En otro orden de consideraciones, con relación a la multa impuesta en la **resolución 3213/17 (DV JUMR)** –que fuera objeto de análisis en el considerando anterior–, también corresponde su reencuadre en los términos del artículos 45, por las mismas razones que las apuntadas recientemente.

(iii) En cuanto a la *tercera cuestión*, concerniente a las costas del proceso, en atención al resultado al que se arribó en los *ítems (i)* y *(ii)*, lo que a continuación se expondrá alcanzará a las tres resoluciones apeladas por Sicem BA SRL.

Como se dijo, el TFN resolvió –si bien únicamente con relación a las resoluciones 3211/17 y 3212/17 (DV JUMR)–, que debían imponerse las costas en proporción a los respectivos vencimientos, teniendo en cuenta el cambio de calificación decidido.

Al respecto, es importante reparar en el artículo 184 de la ley 11.683 *in fine* (texto según ley 27.430), que establece lo siguiente: "*Cuando en función de las facultades del artículo 164 el Tribunal Fiscal de la Nación recalifique o reduzca la sanción a aplicar, las costas se impondrán por el orden causado. No obstante, el Tribunal podrá imponer las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se demuestre temeraria o carente de justificación*".

Como se puede apreciar, el dispositivo invierte la carga de las costas, dado que, por regla, deben imponerse en el orden causado, y como excepción, a cargo del organismo recaudador, si su actuar hubiere sido temeroso o carente de justificación.

Pues bien, no evidenciándose en la especie esta última circunstancia, corresponde estarse a la previsión contenida en la primera parte del precepto transcripto, distribuyéndose las costas de ambas instancias –en lo relativo al reencuadre de las tres multas en cuestión–, en el orden causado.

Huelga aclarar que nada corresponde aquí decir con relación a las costas impuestas por el TFN respecto al rechazo de la excepción de nulidad dirigida contra las resoluciones 3211/17 y 3212/17, dado que los agravios oportunamente expuestos por la parte actora, no forman parte del *thema decidendum* (v. *Considerando II*, segundo y tercer párrafo).

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE: 1°)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, revocar el *punto resolutivo N° 2* de la sentencia apelada. **2°)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra el *punto resolutivo N° 3* de la sentencia apelada y, en consecuencia, confirmar el reencuadre dispuesto con relación a las resoluciones 3211/17 y 3212/17 (DV JUMR); asimismo, se reencuadra la multa impuesta en la resolución 3213/17 (DV JUMR) en los mismos términos (v. *Considerando VI. ii*); **3°)** Modificar la sentencia apelada en cuanto a las costas del

proceso –en lo tocante al reencuadre de las multas apeladas–, distribuyendo las de ambas instancias en el orden causado.

En atención al modo en que se resuelve, déjense sin efecto la regulación de honorarios practicadas a fs. 113/114 y 122, lo que torna insustancial el tratamiento del recurso de apelación interpuesto a fs. 119.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN