Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 30 de septiembre de 2014.

Vistos los autos: "La Riojana Coop. Vitivinifrutícola La Rioja (TF 26993-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos impugnó las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado correspondientes a los períodos fiscales comprendidos entre enero de 1995 y junio de 2002, ambos inclusive, presentadas por La Riojana Cooperativa Vitivinifrutícola de La Rioja Ltda., y, en consecuencia, determinó de oficio su obligación por el mencionado tributo y liquidó intereses resarcitorios. Dicha impugnación se fundó en que la actora utilizó indebidamente los beneficios otorgados al amparo del régimen promocional de la ley 22.021 y sus normas reglamentarias para desarrollar una actividad —elaboración de vinos con materia prima de terceros para su posterior fraccionamiento y envasado— que a criterio del organismo recaudador no se encontraba habilitada a tal fin. También tuvo por configurada la existencia de operaciones marginales no declaradas por el contribuyente (confr. fs. 8/65). Tal resolución —de fecha 22 de diciembre de 2005— fue apelada por la actora ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

2°) Que el mencionado tribunal declaró, por mayoría, la nulidad parcial de esa resolución, respecto de los períodos fiscales comprendidos entre enero de 1995 y junio de 2001, ambos inclusive, por entender que el procedimiento llevado a cabo por el organismo recaudador fue *ab initio* inválido en razón de que el contribuyente se encontraba amparado por el régimen de "blo-

queo fiscal" (arts. 117 y sgtes. de la ley 11.683 –t.o. en 1998– y decreto 629/92 modificado por el decreto 573/96), según el cual la fiscalización se debe limitar al último período anual por el cual se hubiera presentado declaración jurada o, en caso de tributos que no se liquiden anualmente, a los períodos vencidos durante el transcurso de los últimos doce meses anteriores a la verificación, y se presume –sin admitirse prueba en contrario– la exactitud de las correspondientes a los períodos anteriores no prescriptos hasta tanto el organismo recaudador no impugne a aquéllas, es decir, las correspondientes al "período base" sometido a fiscalización y determine el impuesto según el procedimiento establecido en los arts. 16 y siguientes de la citada ley.

Por otra parte, revocó parcialmente el acto administrativo en lo atinente al ajuste correspondiente al "período base" comprendido entre julio de 2001 y junio de 2002.

En cambio, la confirmó respecto de: a) la determinación del impuesto al valor agregado por los períodos fiscales comprendidos entre julio de 2001 y abril de 2002 con base en la presunta existencia de operaciones marginales no declaradas por la actora (confr. fs. 265/269 vta.) y b) el cómputo del porcentaje de liberación del tributo en las declaraciones juradas de la cooperativa calculado sobre la base de una escala combinada entre los tres proyectos vigentes en el período examinado (confr. fs. 284/285).

3°) Que para así decidir, en primer lugar, el organismo jurisdiccional sostuvo, por mayoría, que el mencionado régimen de "bloqueo fiscal" resulta de aplicación a la cooperativa, aunque se trate de un ente comprendido en el régimen de promoción establecido por la ley 22.021 (y sus modif.), por cuanto no existe norma o procedimiento legal que faculte a la AFIP a prescindir de su empleo en los casos de empresas promocionadas, máxime en atención a la pauta de interpretación *ubi lex non distinguit non distinguere debemus*, según la cual cabe entender que donde la ley no distingue tampoco debe hacerlo el juez. A fin de determinar los períodos alcanzados por el bloqueo fiscal consideró que el régimen establecido por el decreto 629/92 y sus modificaciones había sido derogado por el decreto 455/2002 respecto de los períodos fiscales comprendidos en los ejercicios comerciales cerrados con posterioridad a la entrada en vigencia de este último decreto, cuando se trate de tributos que no se liquidan anualmente. Asimismo, puso de relieve que según el art. 2° del referido decreto el aludido régimen mantenía plena vigencia con relación a las presentaciones realizadas al amparo del decreto 629/92 y sus modificaciones. En consecuencia, tras precisar que el ejercicio comercial de la cooperativa cierra el 31 de julio de cada año, juzgó que las posiciones mensuales comprendidas en el ejercicio comercial cerrado el 31 de julio de 2002, es decir, los meses de agosto de 2001 a julio de 2002, ambos inclusive, no se encuentran amparados por el beneficio del régimen de bloqueo fiscal y que, en cambio, el aludido bloqueo opera para los restantes períodos ajustados comprendidos entre enero de 1995 y julio de 2001.

Consideró asimismo que si bien el régimen de bloqueo fiscal se encontraba derogado respecto de los períodos comprendidos entre agosto de 2001 y julio de 2002, ello no implicaba que los doce meses anteriores al lapso mencionado —agosto de 2000 a julio de 2001— se tomen como "período base" de fiscalización —habilitando una determinación sobre ellos—, pues el régimen de bloqueo fiscal mantuvo plena vigencia respecto de estos últimos. En tales condiciones, tras señalar que según el art. 117 de la ley 11.683 la fiscalización debía abarcar los períodos vencidos durante el transcurso de los últimos doce meses calendario anteriores a ella, y que la inspección se había iniciado el 6 de agosto de 2002, concluyó que debía tomarse como período base de fiscalización el lapso que va de julio de 2001 a junio de 2002 y declaró la nulidad de la resolución determinativa de oficio respecto de los períodos comprendidos entre enero de 1995 a junio de 2001 (confr. considerando IV, fs. 265 vta./266 vta.).

4°) Que para revocar parcialmente la resolución apelada en lo atinente al ajuste correspondiente al "período base" comprendido entre julio de 2001 y junio de 2002, el citado tribunal destacó que la cooperativa se encontraba beneficiada con el régimen de promoción industrial otorgado al amparo de la ley 22.021 a través de los decretos provinciales 4101/85 y 2040/86. Destacó que la actividad promovida era la elaboración de vinos, grapas, licores, mosto concentrado, alcohol vínico y tartratos —que tenían cabida en los grupos 3131 y 3232 del decreto nacional 3319/79— y que el decreto provincial 1119/85 incluía la producción de vid y de olivos. Por lo demás, juzgó que la actividad desarrollada por la cooperativa consistente en la elaboración de

vino a partir de materia prima de terceros para su posterior fraccionamiento y envasado cumplía con el requisito de explotación industrial definido en el art. 2° del decreto 3319/79. Para ello, desestimó el criterio del ente recaudador según el cual resultan inaplicables los beneficios promocionales reconocidos a la actora respecto de la producción de vinos mediante el sistema de "contrato de maquila" o "producción por maquila". Al respecto, luego de reseñar las leyes 18.600 y 25.113 que regulan el contrato de maquila, afirmó que "la obligación fundamental que asume el industrial o maquilero (en el caso, la contribuyente) es la de transformar la materia prima que le suministra el productor primario (maquilante), en un producto final de idéntica calidad a los que retenga para sí" (confr. fs. 268, 1° párr.). A ello agregó que "lo cierto es que el productor primario se desprende de la posesión y no participa del proceso de transformación de la materia prima en [el] producto final elaborado, es decir, que, desde el momento mismo de la tradición de la uva, el industrial adquiere el *dominus* de la misma, ya que tratándose de cosas fungibles (art. 2324 Código Civil), aquéllas se confunden con el patrimonio de quien las recibe". Por último aseveró —contrariamente a lo sostenido por el organismo recaudador— que "la adquisición del excedente del vino que la contribuyente misma elaboró, debe interpretarse como parte de una manifestación volitiva que se consuma en ese momento, es decir la *intentio facti* o contenido económico real del negocio demuestra que la transformación de las uvas en vino fue hecha con el ánimo de adquirir su propiedad en los términos del [art.] 2567 del Código Civil". En esa inteligencia concluyó que la pretensión fiscal carecía de sustento por cuanto a los efectos promocionales el

régimen aplicable no distingue si la materia prima para la producción de vinos debe ser propia o de terceros, máxime si el decreto provincial 2258/90 establece que "ni la Ley Nacional N° 22.021, ni el Decreto Nacional N° 3319/79 (reglamentario de aquélla) restringe la actividad industrial a la manufacturación de materia prima propia", sino que autoriza a las empresas beneficiarias de la citada norma a industrializar materia prima o semielaborada de propiedad de terceros. También rechazó la postura del Fisco Nacional en cuanto consideró que los beneficios promocionales tampoco alcanzan al fraccionamiento y envasado del excedente de vino que la cooperativa compra al maquilante. En tal sentido señaló que una interpretación armónica de la ley 22.021, el decreto 3319/79 y el anexo V del decreto provincial 195/95 —en cuanto incluye al fraccionamiento de vinos entre las actividades promovidas— permitía concluir que el beneficio promocional resulta de aplicación a la actividad mencionada en la medida que se lleve a cabo en forma complementaria a la elaboración del producto en cuestión. Señaló el mencionado tribunal que sus conclusiones se veían robustecidas por la resolución 732 del 4 de octubre de 2004 del Ministerio de Industria, Comercio y Empleo de la Provincia de La Rioja por la que se autorizó a la cooperativa a industrializar materia prima o semielaborada de propiedad de terceros bajo el régimen promocional. Al respecto destacó que los considerandos de la referida resolución y los antecedentes administrativos tenidos en cuenta para su dictado coincidían en señalar que mediante el decreto 2258/90 se había autorizado a todas las empresas beneficiarias de la ley 22.021 a industrializar materia prima o semielaborada de propiedad de terceros y que aquella norma proporcionaba fundamento legal su-

ficiente para acceder al requerimiento de la cooperativa (confr. considerando VII, fs. 267 vta./268 vta.).

5°) Que, en cambio, el Tribunal Fiscal confirmó parcialmente la resolución del organismo recaudador, en cuanto determinó el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales que van de julio de 2001 a abril de 2002, comprendidos en el período base aludido, con sustento en la existencia de operaciones marginales no declaradas por la cooperativa. Para así decidir consideró que la determinación de oficio sobre base presunta presentaba coherencia interna en el razonamiento y verosimilitud en sus conclusiones, y que la cooperativa no había aportado pruebas que las desvirtuara. Por otra parte, desestimó la argumentación de la actora consistente en señalar que habría incurrido en un error administrativo al omitir la registración de los débitos fiscales detectados por la inspección al tratarse de sumas insignificantes en comparación con el volumen de ventas de la entidad. También rechazó por inverosímil la explicación tendiente a justificar la falta de registración de determinados comprobantes con base en que la referida documentación se encontraría a estudio del departamento legal de la cooperativa por tratarse de una deuda mantenida con un tercero. Por último, señaló que el peritaje contable resultaba inhábil para desvirtuar la pretensión fiscal en atención a que no se observaban elementos de convicción suficientes para controvertir la existencia de operaciones marginales (confr. considerando VI, fs. 266 vta./267 vta.).

Finalmente, el citado tribunal también confirmó el ajuste fiscal en cuanto a los efectos del cálculo del porcentaje

de liberación del IVA que la cooperativa debía computar en las declaraciones juradas del impuesto.

6°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó los recursos de apelación y revisión limitada deducidos por la AFIP y por la actora y, en consecuencia, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto fue materia de dichos recursos (fs. 397/401 vta.).

Para rechazar los agravios del organismo recaudador, la alzada, en concordancia con el Tribunal Fiscal, puso de relieve que el régimen especial que resulta de los arts. 117 y siguientes de la ley 11.683 "en modo alguno prevé ni exceptúa de su aplicación a los sistemas de promoción o que otorgan franquicias tributarias, así como tampoco en estos últimos existe norma alguna que los coloque al margen de los precisos límites a la fiscalización" que fijan las reglas de los aludidos artículos. En consecuencia, afirmó que "parece incuestionable la procedencia del bloqueo fiscal en el caso de autos" (fs. 388 vta.). Del mismo modo, desestimó los agravios referentes a la determinación del "período base", aspecto en el que consideró que el organismo recaudador no había expuesto ante esa alzada una crítica suficiente para desvirtuar los fundamentos desarrollados por el Tribunal Fiscal. Por otra parte, juzgó que la operatoria del sistema conocido como "contrato de maquila" y la producción de "vinos de traslado" son actividades claramente alcanzadas por el régimen promocional.

Para desestimar los agravios vertidos por la actora, la cámara señaló —por un lado— que aquéllos remitían a la apreciación de los extremos fácticos de la causa y que al respecto, el criterio seguido por el Tribunal Fiscal se ajustaba de manera estricta a los principios de la sana crítica, y al régimen de las cargas probatorias, y sus conclusiones resultaban inobjetables. Finalmente, rechazó también los agravios referentes a la escala aplicada para el cálculo del porcentaje de liberación del impuesto al valor agregado. Sobre este punto señaló que la actora no había efectuado una crítica concreta y razonada de los fundamentos expresados sobre el particular en el auto aclaratorio de fs. 284/285 ni desarrollado argumentos que "alcancen a justificar y demostrar los extremos alegados" (fs. 401 *in fine*).

7°) Que contra tal sentencia, el Fisco Nacional dedujo recurso ordinario de apelación a fs. 408/410, que fue concedido a fs. 424. Por su parte, La Riojana Cooperativa Vitivinifrutícola de La Rioja Ltda. interpuso recurso extraordinario, que —tras ser sustanciado— fue concedido mediante la resolución de fs. 479, excepto en lo atinente a la causal de arbitrariedad.

8°) Que en primer término se tratará el recurso ordinario de apelación interpuesto por la AFIP-DGI. Este recurso fue bien concedido por el a quo en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 430/438 vta. y su contestación por la actora a fs. 442/453.

9°) Que en lo relativo a la aplicación del régimen de bloqueo fiscal, el recurso interpuesto debe desestimarse, pues el apelante no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados en las anteriores instancias para sustentar lo decidido sobre el punto, circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso en este aspecto, desde que las razones expuestas en el memorial respectivo deben ser suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados en la sentencia para llegar a la decisión impugnada (confr. art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 315:689 y 316:157, entre muchos otros).

10) Que, en efecto, el memorial de agravios de fs. 430/438 vta. no logra desvirtuar los fundamentos que tuvo en cuenta el Tribunal Fiscal —cuya sentencia confirmó la cámara— para decidir del modo como lo hizo, que fueron reseñados en los considerandos 2° y 3°, y que, en síntesis, se centran en destacar que el régimen especial de fiscalización contemplado en la ley de procedimiento tributario instrumentado a través del decreto 692/92 y sus modificaciones, resulta de aplicación a la cooperativa, aunque se trate de un ente beneficiario del régimen de la ley 22.021, por cuanto no existe norma o procedimiento legal que faculte a la AFIP a prescindir del régimen mencionado en los casos de empresas comprendidas en el régimen de promoción y porque donde la ley no distingue tampoco debe hacerlo el juez. En su memorial ante esta Corte, el Fisco Nacional sostiene que "el bloqueo fiscal se aplica a sujetos promovidos pero no respecto al cumplimiento de obligaciones emergentes de un proyecto

Corte Suprema de Justicia de la Nación

amparado por el régimen promocional" (confr. fs. 434, 2° párr.). Sin embargo, tal aseveración es ineficaz al fin pretendido, pues resulta contradictorio afirmar que el mencionado régimen especial de fiscalización resulta de aplicación a sujetos promovidos pero que no se aplica respecto del cumplimiento de sus obligaciones. Por otra parte, tampoco puede prosperar el planteo del ente recaudador tendiente a cuestionar la fijación del período base de fiscalización de doce meses a partir del mes anterior a la fecha de apertura de la inspección (6/8/2002), y alegar que en su lugar corresponde considerar —a idéntico fin— la fecha de derogación del decreto 692/92 (21/03/2002) (confr. fs. 435 vta.), toda vez que la apelante ha omitido controvertir el razonamiento del Tribunal Fiscal —cuyo pronunciamiento confirmó la cámara en los términos que han sido indicados— en cuanto a que la circunstancia de que el citado régimen se encuentre derogado respecto de los períodos comprendidos entre agosto de 2001 y julio de 2002 no habilita —sin más— a considerar que los doce meses anteriores que van de agosto de 2000 a julio de 2001 se transformen en el período base de fiscalización, de modo de habilitar una determinación sobre ellos, en atención a que el régimen de bloqueo fiscal mantiene plena vigencia respecto de estos últimos, por lo que resulta necesario producir previamente su desbloqueo para alcanzar esa finalidad, lo que en el caso, no sucedió.

11) Que la insuficiencia del recurso comprende también la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias en cuanto a que la actividad desarrollada por la cooperativa satisface los recaudos requeridos para conside-

rarla alcanzada con los beneficios del régimen promocional. En efecto, las críticas de la representación fiscal se limitan a cuestionar los efectos que las anteriores instancias asignaron a la resolución 732/04 del Ministerio de Industria, Comercio y Empleo de la Provincia de La Rioja, pero omiten refutar los restantes argumentos dados al respecto por el Tribunal Fiscal y por la cámara. A mayor abundamiento, cabe señalar que la alzada, en su sentencia, puso de relieve que el organismo recaudador no había impugnado los desarrollos efectuados por aquel tribunal en el considerando VII, de fs. 267/268 (confr. fs. 398 vta. *in fine*/fs. 400 y memorial de agravios, fs. 436/438).

12) Que, por último, a juicio del Tribunal, el recurso extraordinario deducido por la actora es inadmisible (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y se declara improcedente el recurso extraordinario deducido por la actora. Las costas se distribuyen por su orden en atención al modo en que se

-//-

-//- resuelve (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

JUAN CARLOS MAQUEDA

E. RAUL ZAFFARONI

Recurso ordinario de apelación interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)** representado por la **Dra. Silvia M. Leiva**, con el patrocinio letrado del **Dr. Carlos Muzzio.**

Contestó el memorial de agravios **la actora**, representada por el **Dr. Fernando Martins de Oliveira**, con el patrocinio letrado del **Dr. Raúl Gutman.**

Recurso extraordinario interpuesto por **la actora**, representada por el **Dr. Fernando Martins de Oliveira**, con el patrocinio letrado del **Dr. Raúl Gutman.**

Contestó el traslado el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)** representado por la **Dra. Silvia M. Leiva**, con el patrocinio letrado del **Dr. Carlos Muzzio.**

Tribunal de origen: **Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.**

Intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**