



Tribunal Fiscal de la Nación

En Buenos Aires, a los 29 días del mes de agosto del año 2018, se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 25.135-I, caratulado "ILUSUD S.A (EX CAPPIELLO Y CIA.) s/ recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado".

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 764/771vta. la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 18/2/05 dictada por el Jefe de la División Gestiones y Devoluciones de la Dirección Regional Sur, a cargo de la División Revisión y Recursos de la AFIP – Dirección General Impositiva por la que se determina de oficio el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales de diciembre de 1998 a setiembre de 2000, ambos inclusive, con más intereses resarcitorios y le aplica una multa graduada en dos veces el tributo, con sustento en el art. 46 de la ley ^{Ley} N° 11.683 t.o. 1998 y modif.), por las diferencias determinadas en el período 12/1998 a 06/1999, en tanto que difiere el tratamiento infraccional respecto del período 07/1999 a 09/2000, atento lo establecido en el artículo 20 de la ley ^{art. Ley} N° 24.769.

Como cuestión previa la recurrente plantea la incompetencia de este Tribunal, por cuanto considera que de corresponder la pretensión fiscal el ente recaudador debió haberse presentado a verificar su crédito en el concurso preventivo de la firma apelante, que tramita ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 11, Secretaría N° 21 bajo el número de Expte. 91286. El citado planteo luce resuelto a fs. 804/807, donde por sentencia del 14/11/05 se decidió su rechazo.

Sin perjuicio de la citada cuestión, expone los agravios referidos al fondo de la cuestión traída a debate, haciendo hincapié a fs. 765vta. que la resolución apelada fue dictada sin observar el requisito sobre firmeza del período base (octubre 2000 a setiembre 2001), oportunamente recurrido por su parte. A fin de demostrar la veracidad de la operatoria impugnada, acompaña en esta instancia la documental que la respalda, agraviándose de que por la forma en que se realizó la notificación de la resolución apelada, esto es por el art. 100 ^{inc.} b) de la ley ^{Ley} N° 11.683, no se anotició el mismo día en que fue fijado el sobre en el domicilio fiscal sino con posterioridad, considerando que se ha vulnerado su derecho de defensa.

Plantea también la improcedencia de las sanciones aplicadas y niega que haya existido de su parte intención de defraudar al Fisco, indicando que las diferencias ajustadas por el ente fiscal resultan de los datos consignados en las

DM

declaraciones juradas, registros contables y documentación en poder del contribuyente que fue puesta a disposición de la inspección.

Ofrece la prueba que hace a su derecho y por los argumentos y la jurisprudencia que invoca, pide que se revoque la resolución apelada en cuanto determina impuesto, intereses y multa. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 779/794 el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. En primer término, rebate los argumentos referidos a la excepción de incompetencia articulada por la contraria.

Asimismo contesta los agravios que hacen al fondo de la causa, haciendo constar que el ajuste se hizo sobre base cierta, esto es circularización a terceros, proveedores, registros de percepciones y retenciones de acuerdo con las bases de datos del organismo fiscal y que fue imposible confrontar los datos obtenidos con los libros y comprobantes de la actora por no haber sido aportados por ella, ni acreditó su facturación. Sobre la sanción impuesta sostiene que se encuentra demostrado en las actuaciones los elementos objetivo y subjetivo requeridos por el art. 46 de la ley de procedimiento tributario y que las presunciones utilizadas para su encuadre se sustentan en los ^{incs.} incisos a) y b) del art. 47 de dicha normativa.

Se opone a la prueba ofrecida en autos y por las razones de hecho y de derecho que desarrolla, pide que oportunamente se dicte sentencia rechazando el recurso, con costas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 795 se dispone, previo a todo trámite, elevar los autos a conocimiento de la Sala "D" para resolver la cuestión previa introducida por la actora, la que como se dijera, fue resuelta con fecha 14/11/2005 (fs. 804/807vta) rechazándose dicha cuestión previa, imponiéndose las costas en el orden causado.

Que a fs. 871 se abre la causa a prueba admitiéndose la pericia contable y la informativa ofrecida. A fs. 975 y 1028 se da por decaído el derecho a producir la pericial contable y la informativa, respectivamente y se declara cerrado el período de instrucción. A fs 1049/1050 y 1051/1052 obran los alegatos.

A fs 1029 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y finalmente a fs. 1056 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que en consecuencia, corresponde analizar en primer término el agravio de la recurrente relativo a la procedencia de la determinación de oficio practicada por la Administración Tributaria en los períodos del IVA no prescriptos anteriores a aquellos que han sido incluidos en el denominado "período base".

Que en la época a la que se refieren las presentes actuaciones se encontraba vigente el ^{Cap.} Capítulo XIII de la ley de Procedimiento Tributario, por el que se estableció el denominado régimen de "bloqueo fiscal" para la actividad fiscalizadora de ciertos contribuyentes y responsables cuyos ingresos o patrimonio no superasen determinados montos, limitada al último período fiscal vencido a la fecha de iniciarse tal actividad o a los doce períodos mensuales previos, en caso de tratarse



Tribunal Fiscal de la Nación

de impuestos que no se liquiden ^{arts.} anualmente (artículos 117 a 127 de la ley citada), por los cuales se hubieran presentado declaraciones juradas.

Que en el caso de autos, la verificación de la situación fiscal de la recurrente fue dispuesta mediante la Orden de Intervención N° 907/0 del 25/9/01 y notificada el 18/10/01 (ver act. adm. cpo. IVA N° 1, fs. 1/3vta.), por lo que la misma resultaba comprensiva de los períodos fiscales IVA de octubre 2000 a septiembre 2001 y el año 1999 respecto del impuesto a las ganancias, atento tener fijado como fecha de cierre de su ejercicio comercial el día 30 de junio (cfr. Informe de Inspección del 28/10/02, act. adm. cpo. IVA N° 4, fs. 713) y tratarse 1999 de la última declaración jurada presentada (act. adm. cit., fs. 736).

Al término de la verificación, el 3 de junio de 2004, el organismo fiscal dispuso conferir la vista a qué se refiere el art. 17 de la ley de rito e instruir sumario respecto de los impuestos al valor agregado y a las ganancias (act. adm. cit. fs. 766/791), por los períodos fiscales Octubre 2000 a Septiembre 2001 y por el año 1999, respectivamente, notificando tal decisión mediante actas el 4/6/04 (act. adm. cit. fs. 792/794). Son éstos los que se erigen en “período base” según el régimen de “bloqueo fiscal” regulado en la ^{Ley} ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur

El 30/11/2004 el Fisco dicta las resoluciones 719 y 720, por las que intima el pago de los mismos impuestos, períodos e importes incluidos en las dos vistas referidas, con más accesorios, las que fueron notificadas el 1°/12/04 mediante fijación de sobres en la puerta del domicilio fiscal, conforme lo dispuesto en el art. 100, inc. b) de la ley de procedimiento fiscal (act. adm. cpo. IVA N° 5, fs. 852/882) y a continuación, el 9/12/04 confiere vista de la actuación fiscalizadora respecto del IVA, períodos Diciembre 1998 a Septiembre 2000, la que se notifica del mismo modo que las anteriores el 10/12/04 (act. adm. cpo. cit., fs. 888/902).

Hallándose en trámite la presentación efectuada por la recurrente el 3/1/05 (act. adm. cpo. IVA N° 5, fs. 911/912), a la que la Administración Tributaria atribuye el carácter de “recurso de reconsideración”, relativa a los períodos Octubre 2000 a Septiembre 2001 del IVA, incluidos en la Resolución DV SRR N° 719 y sin esperar a que la misma adquiriera firmeza, el 18/2/05 el ente fiscal dicta la Resolución N° 56 por la que determina de oficio diferencias de IVA y accesorios en los períodos Diciembre 1998 a Septiembre 2000, es decir aquellos no prescriptos anteriores al “período base”. La nueva resolución se notifica al contribuyente el 21/2/05 (act. adm. cpo. IVA N° 5, fs. 923/938).

V.- La descripción que antecede evidencia que la actuación fiscalizadora abarcó simultáneamente el “período base” y los casi dos años previos,

no prescriptos al momento de llevarse a cabo esa tarea. También revela que dicha acción vulneró las normas del “régimen de bloqueo fiscal” porque no respetó los plazos ni las condiciones que el mismo impone.

Que no puede obviarse que dicho régimen también contiene una presunción de exactitud -sin admitir prueba en contrario-, que no rige para las declaraciones juradas que se hubieran presentado luego de iniciada la inspección, ni de las que lo hubieran sido antes, si se trata del caso de observaciones de parte de la administración o de denuncias presentadas, que se vinculen directa o indirectamente con el responsable (art. 118).

Es decir, que una vez que el organismo fiscal impugna las declaraciones juradas del “período base” y practica la determinación en los términos del art. 17 de la ley de procedimiento tributario, se encuentra habilitado para extender la auditoría a los períodos no prescriptos y determinar de oficio la materia imponible correspondiente a cada uno de ellos. Pero no podrá intimar ni exigir de pago al contribuyente tales ajustes antes de que la determinación de oficio practicada sobre el “período base” se encuentre firme (cfr. C.S.J.N. al resolver el 23/2/10 la causa “Michelin Argentina SAIC y F”; Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala I, in re “Gieso SA”, sentencia del 20/04/2010 y TFN-Sala D, en “Musika S.A.” sentencia del 3/12/08).

En el caso que se analiza, la fiscalización practicada en el IVA abarca los meses de octubre 1998 a septiembre 2000. De ello se deriva que los ajustes referidos a los períodos diciembre 1998 a setiembre 2000, se hallan bloqueados en cuanto a su exigibilidad por expresa disposición legal y por ende, incapaces de tornarse exigibles a la fecha en que se dictó la resolución recurrida.

Por lo expuesto, sólo cabe concluir que el accionar del Fisco en el caso que se analiza, no se ajusta a la normativa aplicable y por lo tanto corresponde hacer lugar a la queja de la recurrente y declarar la nulidad de la resolución apelada, con costas.

Atento la forma como se resuelve no procede pronunciarse respecto de los restantes agravios planteados por la recurrente en su escrito de inicio.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que de acuerdo con la reseña efectuada en el Considerando IV del voto del Vocal instructor, considero que resulta aplicable al caso lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 23 de febrero de 2010, al resolver la causa “Michelin Argentina SAIC y F (TF 22.277-I) c. D.G.I.” donde dijo: “8) Que si bien es verdad que la norma transcripta no dispone expresamente que la determinación del período tomado como base deba encontrarse firme, cabe recordar que la interpretación y aplicación de las leyes requiere que no se aísle a cada norma por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todas se entiendan teniendo en cuenta los fines de las demás y considerarlas dirigidas a colaborar en su ordenada estructuración (Fallos: 319:1311, cons. 12 y su cita, entre muchos otros).”



Tribunal Fiscal de la Nación

“9) Que desde tal perspectiva, resulta adecuado entender que sólo cuando la resolución determinativa correspondiente a ese período queda firme, se “desbloquea” para el organismo recaudador la posibilidad de ejercer sus atribuciones respecto de los períodos anteriores no prescriptos, pues tal inteligencia es la que mejor se concilia con la efectiva limitación que el régimen especial de fiscalización instituido por las normas en examen supone para el ente fiscal con respecto a los contribuyentes comprendidos en él, la que cabe razonablemente considerar que se extiende hasta tanto no haya certeza acerca de la procedencia de la impugnación de las declaraciones juradas correspondientes al último período y de que la determinación de oficio practicado se ajusta a derecho”, para agregar que “...En efecto, se trata de un mecanismo de protección del crédito fiscal, que encuentra justificación por el tiempo que pueda transcurrir hasta que queda firme la resolución determinativa del impuesto del “período base” y que carecería de sentido si el mero dictado de ese acto bastara para desbloquear las facultades de la AFIP por los períodos anteriores”.

“10) Que tal interpretación se ve abonada -tal como adecuadamente lo pusieron de relieve los pronunciamientos de las anteriores instancias- por la circunstancia de que, según lo dispuesto por el art. 65 (inc. c, in fine) de la ^{Ley} 11.683, se suspende el término de prescripción cuando resulten aplicables las normas del ^{Cap.} ^{Tít.} capítulo XII (del título I), de esa ley. En efecto, se trata de un mecanismo de protección del crédito fiscal, que encuentra justificación por el tiempo que pueda transcurrir hasta que queda firme la resolución determinativa del impuesto del “período base” y que carecería de sentido si el mero dictado de ese acto bastara para desbloquear las facultades de la AFIP por los períodos anteriores.”

A tenor de lo expresado, si bien el Fisco podía fiscalizar períodos anteriores al denominado base, no estaba habilitado para determinar y reclamar impuestos por los mismos, hasta que quedara firme la resolución correspondiente al período base y en consecuencia procede revocar la resolución apelada en los presentes autos, con costas.

II.- Atento la forma en que se resuelve no procede tratar las restantes cuestiones planteadas en la causa.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Martín.

Del resultado de la votación que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:



Tribunal Fiscal de la Nación

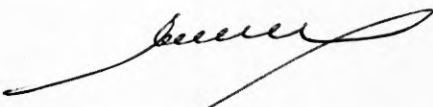
1º) Declarar la nulidad de la resolución apelada, con costas.

2º) Regular los honorarios de los Dres. Victor Ariel Goldberg y Enrique Horacio Vetere, por su actuación en autos en el carácter de copatrocinantes de la recurrente, en las sumas de \$ 22.091 (pesos veintidós mil noventa y uno) y de \$ 11.045 (pesos once mil cuarenta y cinco) respectivamente, las que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en la etapa cumplida, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la ^{Ley} ley N° 21.839, modificada por la ^{Ley} ley N° 24.432. Se deja constancia que las retribuciones que anteceden no incluyen el I.V.A., monto que deberá adicionarse en caso de corresponder conforme a la subjetiva situación que revistan los profesionales beneficiarios frente a dicho tributo.


3º) Regular los honorarios del perito contador designado a propuesta de la recurrente, Pablo Esteban Carbajo, en la suma de \$ 500 (pesos quinientos), la que queda a cargo del Fisco Nacional, por la aceptación del cargo, debido a que a fs. 975 de autos se dio por decaído el derecho a producir la prueba pericial contable. Se deja constancia que los honorarios no incluyen el IVA.


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

Fdo.:


EDITH VIVIANA GOMEZ
VOCAL


DANIEL ALEJANDRO MARTÍN
VOCAL


AGUSTINA O'DONNELL
VOCAL


EMILIANA MILITE
SECRETARIA LETRADA (INT.)