

## JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Multa por violación al cumplimiento de los deberes formales. Se deja sin efecto. Régimen especial de fiscalización. Dto. 629/92. Bloqueo fiscal. Determinación del período base. Giesso S.A. c/A.F.I.P.-D.G.I. s/Dirección General Impositiva, C.N.C.A., Sala I, 20/4/10.

En Buenos Aires, a los 20 días del mes de abril del año 2010, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en los Autos: “Giesso S.A. c/A.F.I.P.-D.G.I. s/Dirección General Impositiva”; y

El señor juez de Cámara, Dr. Néstor H. Buján, dijo:

I. La representación fiscal –sustentando su recurso mediante el no replicado memorial de fs. 210/214– apela el pronunciamiento de fs. 198/201, por el que la señora jueza titular del Juzgado N° 3 del Fuero, distribuyendo las costas en el orden causado, hizo lugar a la demanda que entablara la firma actora y, consecuentemente, dejó sin efecto la multa de pesos dos mil quinientos (\$ 2.500) aplicada en los términos del art. 39 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) mediante resolución de fecha 7 de diciembre de 1999, dictada por el jefe de la División Cobranzas Judiciales y Sumarios de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales (fs. 36/38).

II. Para así decidir, la magistrado “a quo”, sustancialmente, sostuvo que:

1. No se encuentra controvertido en Autos el incumplimiento de los distintos requerimientos formulados por el Fisco nacional en los términos de lo dispuesto por el art. 39 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) (1) invocando la parte actora en su defensa el instituto del bloqueo fiscal.

(1) El art. 39 reza: “... Serán sancionadas con multas de pesos ciento cincuenta (\$ 150) a pesos dos mil quinientos (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables ...”.

2. Este régimen de excepción que se ha dado en llamar “bloqueo fiscal”, que fuera reglamentado por el Dto. 629/92 –modificado mediante el Dto. 573/96– y posteriormente abrogado a través del Dto. 455/02 –aclarado por Dto. 977/02–, para los períodos fiscales cuyo plazo de vencimiento general para la presentación de la declaración jurada operara con posterioridad a la entrada en vigencia de la norma derogatoria, resulta aplicable a aquéllos que se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones descriptas por las disposiciones previstas en el Cap. XIII de la Ley de Procedimiento Tributario (2), aspecto que no ha sido cuestionado por la demandada.

(2) El art. 117 de dicha ley prevé que: "... Para los contribuyentes y responsables cuyos ingresos o patrimonio no superen las cifras que establece el art. 127, el Poder Ejecutivo nacional podrá disponer, con carácter general y por el tiempo, impuestos y zonas geográficas que estime conveniente, que la fiscalización a cargo de la Dirección General Impositiva, dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, se limite al último período anual por el cual se hubieran presentado declaraciones juradas o practicado liquidaciones con arreglo a lo dispuesto en el art. 11, último párrafo. En caso de tributos que no se liquiden anualmente, la fiscalización deberá abarcar los períodos vencidos durante el transcurso de los últimos doce meses calendarios anteriores a la misma ...". Asimismo, el art. 118 establece que: "Hasta que la Administración Federal de Ingresos Públicos proceda a impugnar las declaraciones juradas mencionadas en el art. 117 y practique la determinación prevista en el art. 17 y ss., se presumirá, sin admitir prueba en contrario, la exactitud de las declaraciones juradas presentadas por el resto de los períodos anteriores no prescriptos. La presunción que establece este artículo no se aplicará respecto de las declaraciones juradas, originales o rectificativas, presentadas luego de iniciada la inspección, ni aún de las que lo hubieran sido antes de ella, si concurrían las circunstancias indicadas en el primer párrafo, última parte, del art. 113. Tampoco impedirá que la auditoría pueda extenderse a períodos anteriores a fin de comprobar hechos o situaciones con posible proyección o incidencia sobre los resultados del período o períodos fiscalizados o, bien, para prevenir los supuestos indicados en los arts. 119, apart. 2, y 120, último párrafo. La presunción a que se refiere el párrafo primero no regirá respecto de los períodos fiscales vencidos y no prescriptos beneficiados por ella en virtud de una fiscalización anterior, cuando una fiscalización ulterior sobre períodos vencidos con posterioridad a la realización de la primera demostrare la inexactitud de los resultados declarados con relación a cualquiera de estos últimos. En este caso se aplicarán las previsiones del art. 119 ...". Dicho art. 119 dispone que: "... Si de la impugnación y determinación de oficio indicada en el art. 118 resultare el incremento de la base imponible o de los saldos de impuestos a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos o, en su caso, se redujeran los quebrantos impositivos o saldos a favor de los responsables, el organismo podrá optar por alguna de las siguientes alternativas: a) Extender la fiscalización a los períodos no prescriptos y determinar de oficio la materia imponible y liquidar el impuesto correspondiente a cada uno. b) Hacer valer, cuando correspondiere, la presunción de derecho prevista en el art. 120 y ss. ...".

3. Para comprender el real alcance de la impugnación fiscal que habilita la apertura de los períodos anteriores, el régimen debe conciliarse con lo dispuesto por el art. 65 de la ley procedimental, que prevé la suspensión del curso de la prescripción de las acciones y los poderes fiscales "mientras dure el procedimiento en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial, y desde la notificación de la vista en el caso de la determinación prevista en el art. 17, cuando se haya dispuesto la aplicación de las normas del Cap. XIII. La suspensión alcanzará a los períodos no prescriptos a la fecha de la vista referida".

Consecuentemente, la integración armónica de las normas lleva a considerar que el "bloqueo fiscal", como beneficio del contribuyente, se mantiene hasta tanto quede firme –en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial– la impugnación y determinación del "período base", término durante el cual, como medida de protección del crédito público, se suspende el curso de la prescripción de los poderes fiscales.

4. La propia accionada al contestar el traslado de la demanda en la Causa N° 36.075/99 –que obra en sobre marrón–, asevera que la determinación de oficio por el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1995 quedó firme el 28/6/00, fecha en la que la actora presentó la DD.JJ. rectificativa de dicho impuesto (confr. fs. 84/95 de la causa citada), por lo que el bloqueo fiscal se encontraba vigente al formularse los requerimientos no cumplidos por Giesso S.A., en su consecuencia, toda vez que el Fisco nacional no estaba habilitado a ejercer sus tareas de fiscalización respecto de los períodos fiscales 1992/1994 con anterioridad a que la determinación de oficio del período 1995 se encontrara firme y que los requerimientos no tuvieron el objetivo de extender la auditoría respecto de tales períodos anteriores a fin de comprobar la existencia de hechos que incidieran sobre el “período base”, la multa que se le impusiera a la empresa actora, en los términos del art. 39 de la Ley 11.683, resulta improcedente.

5. No puede interpretarse que el desistimiento de la acción y del derecho de la mencionada Causa N° 36.075/99 implique el reconocimiento por parte de la accionante de que el organismo recaudador se encontraba habilitado a fiscalizar los períodos fiscales 1992/1994, al tiempo de cursarse los requerimientos en cuestión, pues el mismo se formuló recién una vez que su planteo se tornara abstracto por haber quedado firme la determinación de oficio del “período base” (confr. fs. 104/106 de la referida causa).

III. En su memorial de agravios la representación fiscal se queja por considerar que:

1. Aún citando el art. 39 de la Ley 11.683, la naturaleza formal de la infracción y reconociendo que no se encuentra controvertido el incumplimiento de los distintos requerimientos formulados, la sentenciante de grado revoca la multa realizando una equivocada interpretación de las normas tributarias involucradas.

2. Es erróneo y ajeno a estas actuaciones todo lo relativo al “bloqueo fiscal”, habiendo olvidado la “a quo” que también forma parte del bien jurídico a proteger el crédito público que pueda surgir de los poderes de fiscalización del Fisco nacional que se restringen por la sentencia cuestionada y que nunca resultan afectados por las normas del referido instituto.

3. No es necesario que la determinación del período fiscal base se encuentre firme para poder determinar los anteriores de conformidad con el criterio que surge del Dict. D.A.L. 64/97, así como de diversos fallos del Tribunal Fiscal de la Nación.

IV. Sentado lo anterior, corresponde poner de relieve que los agravios de la representación fiscal, por los que se queja de que la jueza “a quo”, haciendo lugar a la demanda, haya revocado la multa impuesta por el organismo recaudador en virtud de considerar aplicable al caso de Autos los beneficios derivados del “bloqueo fiscal”, “olvido fiscal” o “ley tapón”, no constituyen la crítica concreta y razonada de las partes del fallo que se estiman equivocadas que exige el art. 265 del Código Procesal, habida cuenta que la accionada no se hace cargo y, menos aún, rebate, las concretas razones en que se asienta el decisorio cuestionado –las que fueron reseñadas en el Considerando II de este voto–, demostrando tan solo una mera discrepancia con lo resuelto, soslayando la necesaria crítica en que se sustenta lo decidido.

V. En tal orden de ideas cabe destacar que, no se comparte, como dogmáticamente afirma la representación fiscal, que el razonamiento descripto por la magistrado de

grado en torno al instituto del bloqueo fiscal invocado por la accionante resulte erróneo y ajeno a estas actuaciones, habida cuenta que:

1. El mecanismo del Cap. XIII de la Ley 11.683, según se desprende de la inteligencia adecuada de sus arts. 117 y 118, conlleva a entender que, en los casos por ellos abarcados, la facultad que posee la D.G.I. en el art. 17 de la ley se ve sólo condicionada o suspendida a las resultas del acto determinativo de oficio del “período base”, es decir, que hasta que éste adquiera firmeza –sea porque el contribuyente no lo impugnó o, bien, porque lo impugnó pero se han agotado a su respecto las vías recursivas administrativas y/o judiciales, manteniéndose la pretensión fiscal por encima de los límites establecidos por los arts. 3 y c.c. del Dto. 629/92, texto según su similar N° 573/96–, el Fisco ve suspendida su competencia para iniciar la determinación de oficio relativa a los períodos fiscales no prescriptos anteriores al tomado como base.

Es por ello que se explica que, en lo relativo a la prescripción de esos ejercicios anteriores, el art. 65 de la ley, “in fine”, suspenda su curso “mientras dure el procedimiento en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial”. Por otra parte, y de manera paralela, cabe poner de relieve que la inteligencia propuesta por el Fisco –en cuanto a que no resulta necesario que la determinación del período fiscal base se encuentre firme para poder determinar los anteriores– no sólo deja vacía de contenido esta última norma –debido a que no se entiende por qué se suspende la prescripción de los períodos anteriores al tomado como base, si ella ya estaría suspendida en virtud del inc. a) del mismo art. 65–, sino que, además, tergiversa la intención tanto del legislador como del Poder Ejecutivo –que es quien pone en vigor este mecanismo, confr. art. 117, primer párrafo–, pues deja sin aplicabilidad alguna el instituto mismo del “bloqueo fiscal” ya que, para evitarlo, el Fisco sólo tendría que dividir su tarea de determinación de oficio, emitiendo la relativa al “período base” para, inmediatamente después de su notificación al contribuyente, estar en condiciones de determinar de oficio la materia imponible relativa a los ejercicios anteriores. En ese sentido, no se advertiría qué ha cambiado en la legislación de forma fiscal con relación a su texto anterior a las modificaciones que introdujeron el mecanismo bajo estudio (Leyes 23.905, 24.073 y cs.) (confr. III Considerando del dictamen de la señora procuradora fiscal de la Nación, en la causa: “Sistema de Procesamiento de Datos para Sociedades S.A. c/Dirección General Impositiva”, del 27/9/07).

2. Las facultades de fiscalización y verificación que posee el Fisco, conforme con los arts. 33, 35 y cs. de la ley de rito fiscal, no se encuentran perjudicadas mientras se encuentra en discusión –administrativa o judicial– el acto determinativo de oficio referido al “período base”, habida cuenta que, en la práctica, el “bloqueo”, que puede intentar hacer el contribuyente respecto de la Dirección General Impositiva, no es el de impedir la iniciación de la fiscalización sino el de obstaculizar legalmente la determinación de oficio o la notificación de cargos de impugnaciones referidas a períodos fiscales respecto de los cuales opera la limitación aludida (confr. Díaz Sieiro Veljanovich y Bergroth, “Procedimiento Tributario - Ley 11.683”, Ed. Macchi, 1993, pág. 598).

3. Si se tiene en cuenta que no se encuentra controvertido que la determinación de oficio por el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1995 –como lo pusiera de resalto la “a quo” en el acápite 4 del Considerando II– ha quedado firme el 28/6/00 y, asimismo, que los tres requerimientos efectuados a la firma actora por el organismo recaudador

respecto de los períodos 1992 a 1994 de dicho impuesto tuvieron lugar con anterioridad a que ese período fiscal base quedara firme (7 y 21 de setiembre y 8 de octubre de 1999, confr. fs. 44/49), encontrándose, consecuentemente, alcanzados por los beneficios derivados del tantas veces aludido “bloqueo fiscal”, cabe concluir que la multa impuesta a la actora según lo dispuesto por el art. 39 de la ley fiscal de rito resulta improcedente.

VI. Por ello, a mérito de lo precedentemente expuesto, voto porque se declare desierto el recurso de la representación fiscal y, consecuentemente, se confirme la sentencia apelada. Sin costas de alzada por no haber mediado intervención de la contraria en esta instancia.

El señor juez de Cámara, Pedro J. J. Coviello, dijo:

Por las razones expuestas en el Considerando IV, adhiero al voto de mi compañero, el señor juez Buján, que basta para sí para la solución del caso.

La señora jueza de Cámara, Clara María do Pico, adhiere al voto del Dr. Buján.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede,

EL  
RESUELVE:

TRIBUNAL

Declarar desierto el recurso de la representación fiscal y, consecuentemente, confirmar la sentencia apelada. Sin costas de alzada por no haber mediado intervención de la contraria en esta instancia.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Clara María do Pico, Pedro José Jorge Coviello y Néstor Horacio Buján.

Silvia Lowi Klein, secretaria.