

Impuesto Al Valor Agregado Bloqueo Fiscal

JURISPRUDENCIA

Impuesto al Valor Agregado. Bloqueo fiscal

Se revoca el

fallo recurrido por el organismo fiscal por entender que su pretensión se ajustaba a derecho, ya que los períodos fiscales referidos al Impuesto al Valor Agregado no se encontraban alcanzados por el régimen de bloqueo fiscal, pudiendo en consecuencia ser pasibles de fiscalización. Buenos Aires, 14 de julio de 2015.- Y VISTOS, estos autos caratulados: "Guardé S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo" y, CONSIDERANDO: I.- Que a fs. 842/846, el Tribunal Fiscal de la Nación -en cuanto aquí importa- resolvió declarar la nulidad parcial de la resolución N° 75/06 (I.V.A. - períodos fiscales marzo a mayo de 2001, ambos inclusive), con costas en proporción a los respectivos vencimientos. Asimismo, a fs. 887 fueron regulados los honorarios de los profesionales intervinientes por las partes. II.- Que contra lo decidido en cuanto al fondo del asunto, el Fisco Nacional dedujo recurso de apelación (ver fs. 851/vta.) y expresó agravios a tenor del escrito agregado a fs. 876/883. La contraria no contestó el traslado que le fuera conferido a fs. 888. III.- Que en cuanto aquí importa, y en la medida de los agravios desarrollados por el Fisco Nacional -único recurrente en autos-, el Tribunal a quo señaló que en cuanto a la aplicación del "Bloqueo Fiscal" con relación al Impuesto al Valor Agregado, el art. 117 de la ley de rito establecía que: "[p]ara que los contribuyentes y responsables cuyos ingresos o patrimonio no superen las cifras que establece el art. 127, el P.E.N. podrá disponer, con carácter general y por el tiempo, impuestos y zonas geográficas que estime conveniente, que la fiscalización a cargo de la D.G.I. dependiente de la A.F.I.P. 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". Agregó que en el segundo párrafo se disponía que: "[e]n el 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, destacó que el art. 118 de dicha ley disponía que hasta tanto la A.F.I.P. no impugne las declaraciones juradas mencionadas en el art. 117 y practique la determinación de oficio, dichas declaraciones y las restantes de los períodos anteriores no prescriptos se presumen, sin admitir prueba en contrario, que son exactas. Puntualizó que, a su vez, en el tercer párrafo de este artículo se establecía que la auditoría podía extenderse a períodos previos 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, apartado 2 y 120, último párrafo. Recordó que el régimen bajo análisis fue establecido por medio del decreto N° 629/1992 y su modificatorio y con posterioridad fue derogado por su similar N° 455/2002 (B.O. 12/03/2002), ya que se consideró que el primero limitaba inadecuadamente las atribuciones fiscalizadoras y, por ende, favorecía la evasión. En tal orden, destacó que en el art. 1° del decreto citado en último término, se estableció la derogación del régimen vigente hasta entonces: "...con relación a los períodos fiscales cuyo vencimiento opere con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente norma". Agregó que mediante el dictado del decreto N° 977/2002 (B.O. 10/06/2002, cuya vigencia operó a partir del 20/06/2002), "...se pretendió 'aclarar' la expresión vertida en el art. 1° del decreto mencionado en el párrafo precedente, relativa a que la frase: '[l]os períodos fiscales cuyo vencimiento opere con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente norma', significa 'períodos fiscales cuyo plazo de vencimiento general para la presentación de la declaración jurada opere con posterioridad a dicha fecha'". Remarcó que tal cuestión fue zanjada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en fecha 13/09/2011 al fallar la causa "Sotura, Ricardo Fermín", en la que desconoció que pudiera atribuirse al decreto N° 977/2002 carácter aclaratorio, con el consecuente efecto retroactivo de sus disposiciones. Señaló que en estos autos, dado que la fiscalización se inició en fecha 25/02/2003, cabe destacar que la última declaración jurada presentada durante la vigencia del bloqueo con respecto al I.V.A., fue por el período fiscal mayo de 2002 (presentada el 18/06/2002). Por ser ello así, consideró que el período base de I.V.A. se encuentra conformado por los períodos junio de 2001 a mayo de 2002. En tal orden de ideas, recordó que en la causa "Michelin Argentina S.A.I.C. y F.", de fecha 23/02/2010, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dejó establecido que: "[e]l art. 118 de la mencionada ley -se refiere a la de Procedimientos Tributarios- dispone que hasta que la A.F.I.P. proceda a impugnar las declaraciones juradas mencionadas en el artículo anterior (es decir, las correspondientes al 'período base') y practique la determinación prevista en los arts. 17 y siguientes de la misma ley, 'se presumirá, sin admitir prueba en contrario, la exactitud de las declaraciones juradas presentadas por el resto de los períodos anteriores no prescriptos'". En la misma oportunidad, el a quo reseñó que el Alto Tribunal agregó que: "[r]esulta adecuado entender que sólo cuando la resolución determinativa correspondiente a ese período quedafirme,se?desbloquea'paraelorganismo recaudadorlaposibilidaddeejercersusatribuciones respecto de los períodos anteriores no prescriptos, pues tal inteligencia es 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 practicada se ajusta a derecho? (énfasis original). Como resultado de la hermenéutica de la jurisprudencia del Alto Tribunal efectuada, el T.F.N. coligió que para que se produzca el ?desbloqueo fiscal?, en principio, se necesita que haya una determinación de oficio firme, dado que hasta que ese hecho no se produzca, las declaraciones juradas presentadas por los períodos anteriores no prescriptos, se consideran, sin admitir prueba en contrario, como exactas y, una vez firme el acto determinativo, el Fisco tiene habilitadas las alternativas que establece el art. 119 para determinar la materia imponible de los períodos fiscales no prescriptos. En ese orden de ideas, recordó que el contribuyente toma conocimiento fehaciente de la pretensión fiscal cuando se le corre la vista prevista en el art. 17 de la ley de rito, por la cual se le informan las impugnaciones o cargos que surgen de las actuaciones administrativas conjuntamente con sus respectivos fundamentos. Agregó que, tanto el art. 17, séptimo párrafo y el art. 119, quinto párrafo, establecen que no será necesaria la determinación de oficio cuando se satisfaga la pretensión fiscal. En el criterio del a quo, eso significa que el contribuyente presta conformidad a las impugnaciones o cargos que el Fisco le propone al correrle la vista, presentando a tal efecto las declaraciones juradas rectificativas y, a su vez, éstas no son impugnadas por el Fisco dentro de los sesenta (60) días contados desde su presentación. Transcurrido ese plazo, el Fisco puede optar para determinar la materia imponible de los períodos fiscales no prescriptos, por uno de los dos mecanismos previstos en el art. 119 de la ley 11.683. En función de lo expuesto, el T.F.N. declaró que el Fisco no estaba facultado a determinar la situación impositiva de la firma actora más allá del ?período base?, el que -como expuso más arriba- abarca los períodos: junio 2001 a mayo 2002 en el I.V.A. En consecuencia, declaró -en cuanto aquí y ahora interesa- la nulidad parcial de la resolución N° 75/2006 respecto al I.V.A., por los períodos marzo a mayo de 2001, por haberse violado lo establecido en el Capítulo XIII del Título I, arts. 117 a 127 de la ley 11.683 (t.o. 1998) e impuso las costas al Fisco.

IV.- Que el Fisco Nacional en su memorial, expuso que el decisorio resulta arbitrario pues se aparta de las constancias de las constancias de la causa y resulta contrario a la normativa aplicable. En tal sentido, solo se agravió de lo resuelto respecto de la resolución N° 75/2006, mediante la cual se ha determinado el ?período base? del I.V.A., dado que el Tribunal a quo declaró la nulidad parcial, dejando sin efecto la determinación respecto de los períodos marzo a mayo de 2001 (ambos inclusive) por considerarlos fuera de dicho ?período base?. Recordó que en el marco de las normas que regulan el impuesto en cuestión, se denominó ?olvido fiscal?, ?bloqueo fiscal? o ?ley tapón?, a la limitación temporal impuesta sobre las verificaciones fiscales al último período anual, la cual procedió siempre que no fuera impugnada la última declaración jurada. En caso contrario, la verificación se extendería a los períodos no prescriptos. Agregó que posteriormente se derogó el régimen mencionado, mediante el dictado de los decretos N° 455/2002 y su aclaratorio N° 977/2002, con vigencia a partir del día 21/03/2002. Al respecto, señaló que la invocación por parte del a quo del fallo de la C.S.J.N., dictado en autos ?Sutura, Ricardo? resulta arbitraria a su respecto, pues en el caso el Alto Tribunal se avocó al tratamiento de la validez de la fiscalización sobre el período 2000 del Impuesto a las Ganancias, en virtud de no encontrarse impugnada siquiera la correspondiente al período 2001, que era según constancias de dichos autos, el período base. De allí que, en su opinión, la interpretación que efectuó el Alto Tribunal en ese caso no se refiere aisladamente al decreto, sino a que la A.F.I.P. no había efectuado la impugnación previa del período base para poder impugnar la declaración que estaba en discusión en esos autos, que era el Impuesto a las Ganancias, período 2000. Coligió que de tal modo, el a quo ha interpretado de manera arbitraria el modo de contar el período base, teniendo en consideración que el fallo de la Corte Suprema que fuera citado como fundamento de su decisión se refiere al Impuesto a las Ganancias, el cual presenta un modo objetivamente diferente de contar el período a fiscalizar. Luego, resaltó que el funcionario de la A.F.I.P. actuante en tal circunstancia, señaló que el período base está determinado por la fecha que dio inicio a la fiscalización (25/02/2003) y teniendo presente que a partir del 20/03/2002 la A.F.I.P. tiene la amplia facultad de fiscalizar los períodos posteriores, no queda más que determinar los períodos fiscales anteriores. Siendo la última declaración jurada presentada a la fecha de inicio de la fiscalización, la correspondiente al mes de febrero de 2002, presentada el 18/02/2003, sólo contó doce meses hacía atrás, llegando al período marzo del 2001. Por lo tanto, sostuvo que debe modificarse lo resuelto por el a quo y confirmarse la resolución N° 75/2006 dado -que según su criterio- el T.F.N. ha efectuado una interpretación arbitraria, en tanto ha resuelto dejar sin efecto parcialmente la resolución administrativa atacada, sin efectuar el debido análisis de las constancias probadas en la causa y del derecho aplicable. Por último, pidió que luego de revocarse la sentencia apelada en lo que fue materia de agravios, se impongan las costas a la actora.

V.- Que así reseñados los antecedentes de la causa, cabe comenzar por señalar que esta Sala, en su actual composición, ha tenido oportunidad de analizar el régimen involucrado en autos (comúnmente denominado ?Bloqueo Fiscal?), al fallar la causa: ?Sztejfman, Luis Carlos (T.F. 26.395-I) c/D.G.I.?, en fecha 5 de febrero de 2013. Al respecto, cabe destacar que el Fisco Nacional sólo se agravió de la decisión del a quo que declaró la nulidad parcial de la resolución N° 75/2006 respecto al I.V.A. por los períodos marzo a mayo de 2001, con sustento en que la fiscalización se inició en fecha 25/02/2003, mientras que la última declaración jurada fue presentada el

18/06/2002; es decir, durante la vigencia del bloqueo respecto al impuesto mencionado en el período fiscal mayo de 2002, violándose de ese modo lo establecido en el Capítulo XIII del Título I, arts. 117 a 127 de la ley 11.683 (t.o. 1998). De este modo, resulta oportuno puntualizar -tal como se hizo en la ocasión antes mencionada- que a través del artículo 117 de la ley 11.683 se facultó al Poder Ejecutivo Nacional a establecer un régimen especial de fiscalización -conocido comúnmente como "bloqueo fiscal" o "ley tapón"-, por el cual se limitan las facultades de verificación fiscal al último período anual para determinados contribuyentes y responsables. A tales efectos, se estableció una presunción iure et de iure de exactitud respecto de las declaraciones juradas que se hubieran presentado antes de la verificación fiscal. Este sistema de excepción es sólo aplicable a aquéllos que se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones descriptas en las normas que se dicten al efecto. La presunción a favor del contribuyente sobre la exactitud y corrección de las declaraciones juradas presentadas por los años no prescriptos (conf. artículos 117 y 118 de la ley 11.683), se mantiene hasta tanto el Fisco Nacional proceda a impugnar la correspondiente al último ejercicio anual. A través del decreto N° 629/1992 el P.E.N. dispuso la aplicación del régimen especial de fiscalización en todo el territorio de la Nación, con relación a los impuestos a las ganancias, sobre los activos, al valor agregado e internos (excepto los previstos en sus artículos 23 y 23 bis), respecto de los ejercicios iniciados a partir del 1° de abril de 1992, excluyendo como sujetos del régimen a los agentes de retención o percepción que hubieran omitido actuar como tales. Cabe destacar que el sistema especial de fiscalización opera por impuesto, circunstancia que ha llevado al Fisco a opinar que una inspección iniciada respecto de un impuesto, cuya notificación determina el año base del mismo, no puede ser posteriormente ampliada a otro gravamen, interpretando que tal notificación primigenia haya determinado -a su vez- el año base del segundo impuesto (conf. Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, "Procedimiento Tributario. Ley 11.683 -Decreto 618/97", Buenos Aires, 7° edición, editorial La Ley, 2011, página 609). Para comprender el real alcance de esa impugnación fiscal que habilita la apertura de los períodos anteriores, el régimen debe conciliarse con lo dispuesto por el artículo 65 del mismo cuerpo normativo, que prevé la suspensión del curso de la prescripción de las acciones y 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 determinación prevista en el artículo 17, cuando se haya dispuesto la aplicación de las normas del Capítulo XIII. La suspensión alcanzará a los períodos no prescriptos a la fecha de la vista referida.". La integración armónica de las normas, lleva a considerar que el bloqueo fiscal como beneficio del contribuyente, se mantiene hasta tanto quede firme (ya sea en sede administrativa, contencioso-administrativo 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. Esta interpretación de las disposiciones involucradas conduce a concluir que, aun cuando el contribuyente no pueda negarse o impedir que el ente fiscalizador le requiera la presentación de documentación relativa a períodos anteriores amparados por la presunción de exactitud, las constancias de tal modo recabadas no podrán ser utilizadas por el Fisco hasta tanto no se proceda en la forma antes señalada (conf., al respecto, Bertazza, Humberto J., "El Bloqueo fiscal, las facultades de la D.G.I. y los deberes del contribuyente", Errepar Dte. TXII, páginas 401 y siguientes, citado por Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, "Procedimiento Tributario", Buenos Aires, editorial Macchi, pp. 598 y ss.; Sala I, in re, "A.F.I.P. -D.G.I. c/Espasa S.A. s/allanamiento de domicilio", del 25/2/2000). Dentro de esta sucinta explicación del sistema bajo estudio, resta destacar que por medio del decreto N° 455/2002 se derogó el Régimen Especial de Fiscalización (ver su artículo 1°) y por decreto N° 977/2002 se "aclaró" la expresión del primer párrafo de dicho artículo (el alcance de este último decreto se dilucidará a continuación). VI.- Que sentado ello, cabe advertir que en relación a la aplicación del "bloqueo fiscal", la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en la causa: S.530.XLVI "Sotura, Ricardo Fermín c/D.G.I.", el 13/9/2011. En el pronunciamiento al que se hizo mención, el más Alto Tribunal sostuvo que: * A través del decreto N° 455 -del 8 de marzo de 2002-, se derogó el referido régimen "con relación a períodos fiscales cuyo vencimiento opere con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente norma". Meses más tarde, con el dictado del decreto N° 977 -del 10 de junio de 2002- se pretendió aclarar lo dispuesto en aquél, en el sentido de que la expresión "períodos fiscales cuyo vencimiento opere con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente norma" significaba "períodos fiscales cuyo plazo de vencimiento general para la presentación jurada opere con posterioridad a esa fecha" (ver considerando 7°). * El decreto N° 977 es modificatorio del N° 455, en tanto en los propios fundamentos de este último se expresa que: "[e]lementales razones de seguridad jurídica aconsejan resguardar los derechos adquiridos por los contribuyentes que hubieren efectuado presentaciones al amparo del régimen aludido?". Por tal razón, si bien se lo derogó por entenderse que las razones de política fiscal enunciadas en los referidos considerandos: "[t]ornan aconsejable dejar sin efecto el mencionado régimen, que limita las potestades investigadoras del Fisco Nacional", tal derogación no se hizo inmediatamente operativa sino que se la pospuso: "[c]on relación a los períodos fiscales cuyo vencimiento opere con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente norma" (ver su artículo 1°) y se aclaró expresamente en su artículo 2° que se mantenía la "plena vigencia" del régimen al que se hizo referencia: "[c]on relación a las presentaciones que se hubieran efectuado al amparo del decreto N° 629 de fecha 13 de abril de 1992, modificado por el decreto N° 573 de fecha 30 de

mayo de 1996 y del decreto 1340 de fecha 16 de noviembre de 1998? (ver considerando 10°). En función de la reseña efectuada, concluyó que si el contribuyente presentó su declaración jurada -correspondiente al período 2001- el 27 de mayo de 2002, el Fisco Nacional no pudo invocar una norma posterior -como lo es el decreto N° 977/2002- para privar a aquella declaración de los efectos que conllevaba según la normativa vigente en aquel momento, es decir, la presunción de exactitud de las anteriores en tanto aquella no fuera impugnada y se determinara el impuesto (ver considerando 11°). En lo que respecta a la aplicación del régimen bajo examen respecto al I.V.A., cabe citar la interpretación que efectuara la Corte Suprema de Justicia de la Nación, haciendo suyo el dictamen producido por la Sra. Procuradora Fiscal, en la causa P. 1306. XLIII. R.H. ?Peña, Orlando c/D.G.I.?, sentencia del 22/02/2011. En dicha oportunidad se señaló que dilucidar cuál es el ?período base?, delimita el alcance de las tareas de fiscalización en el caso de los tributos anuales y de los que no lo son. Para este último supuesto -tal el caso de autos- el ?período base? abarcará los ejercicios vencidos durante el transcurso de los últimos doce meses calendario anteriores al inicio de la fiscalización en los que hubieran presentado declaraciones juradas o practicado liquidaciones (arg. art. 117 de la ley 11.683).

VII.- Que si bien los pronunciamientos del Alto Tribunal no resultan obligatorios para los Tribunales de las instancias anteriores fuera de los juicios en los que son dictados, en atención a la trascendencia que en el orden judicial revisten las decisiones de la Autoridad Suprema del Poder Judicial de la Nación, corresponde por razones de economía procesal y a fin de evitar un dispendio jurisdiccional, aplicar la doctrina sentada por aquel (conf. C.S.J.N., en Fallos: 311:1644 y 2004 y esta Sala, en autos: ?Sztejfman, Luis Carlos?, ya citado y sus citas). Es que, ciertamente, y en consonancia con lo que se viene expresando, no puede dejarse de lado la doctrina que emana de los precedentes del Máximo Tribunal pues, tal como se ha sostenido reiteradamente, los restantes tribunales deben reconocimiento a su doctrina, habida cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resulta ser el máximo intérprete de la aplicación del derecho en el ámbito nacional, lo que torna aconsejable seguir sus lineamientos para así mantener la unidad de la interpretación de la ley. VIII.- Que con la debida adecuación a las pautas jurisprudenciales anteriormente reseñadas, y a fin de dilucidar la cuestión planteada, corresponde precisar que conforme surge de las actuaciones administrativas labradas, Guardé S.A. presentó las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado por los períodos marzo, abril y mayo del año 2002 en fechas: 17/04/2002; 17/05/2002 y 18/06/2002, respectivamente (ver en especial, las impresiones de pantalla de la Webpage de la Dirección de Informática Tributaria de la A.F.I.P. -D.G.I., obrante a fs. 350/351 del expediente O.I. N° 2484/8, cuerpo I.V.A. 2/3).

Por otra parte, cabe destacar que el último ejercicio comercial de Guardé S.A. en lo que hace al I.V.A., en el que estuvo vigente el régimen de ?bloqueo fiscal? al que se viene haciendo referencia, fue el correspondiente al mes de febrero de 2002 cuyo cierre operó el último día de ese mes. Esto es así, pues el decreto N° 455/2002 fue dictado y entró en vigencia en el mes de marzo de dicho año (ver B.O. del 12/03/2002). Con base en tales circunstancias, y sin perder de vista los lineamientos sentados por el Alto Tribunal en la sentencia dictada en las causas, in rebus, ?Sotura, Ricardo Fermín c/D.G.I.? y ?Peña, Orlando c/D.G.I.?, ya citadas, adviértase que en autos, el ?período base? sujeto a fiscalización comprendía, por tratarse del Impuesto al Valor Agregado (cuya liquidación e ingreso a las arcas públicas se produce en forma mensual), los ejercicios mensuales correspondientes a marzo del año 2001 y hasta febrero del año 2002, es decir los doce ejercicios comerciales cerrados con anterioridad a la entrada en vigencia del decreto N° 455/02 (B.O. 12/03/2002), norma que derogó el ?bloqueo fiscal? establecido por el decreto 629/1992. De ello se colige que la pretensión fiscal se ajusta a derecho, ya que los períodos fiscales referidos al Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los períodos marzo, abril y mayo del año 2001, no se encontraba alcanzados por el régimen aludido, pudiendo -en consecuencia- ser pasibles de fiscalización. Por ende, corresponde revocar el pronunciamiento del T.F.N., en cuanto fue materia de recurso.

IX.- Que dada la forma en que se decide, se impone la adecuación de las costas. Al respecto, teniendo en cuenta la materia recursiva, la complejidad interpretativa de la cuestión planteada y la forma en que se resuelve, parece ajustado a derecho distribuir las sobre este aspecto del pronunciamiento, en ambas instancias, en el orden en que fueron causadas (cfr. arts. 279 y 68, 2da. parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683, t.o. 1998). Por lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: 1°) hacer lugar a la apelación del Fisco Nacional y modificar la resolución apelada, en cuanto fue materia de agravios y 2°) las costas de ambas instancias al respecto se distribuyen en el orden causado (cfr. arts. 279 y 68, 2da. parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683, t.o. 1998). Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA LUIS M. MARQUEZ MARIA CLAUDIA CAPUTI
003663E