

Procedimiento Fiscal Verificacion Y Fiscalizacion Inspeccion Orden De Intervencion Requisitos Nulidad

JURISPRUDENCIA

Procedimiento fiscal. Verificación y fiscalización. Inspección. Orden de intervención. Requisitos. Nulidad

Se declara la nulidad de la resolución que había determinado de oficio la obligación del recurrente en el impuesto al valor agregado por presentar las declaraciones juradas con datos inexactos, en virtud de que la orden de intervención no cumplió con los requisitos establecidos en la instrucción General (AFIP) N° 136/1998 de cumplimiento obligatorio para los funcionarios y agentes fiscales.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 27 días del mes de febrero de 2015, reunidos los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Esteban Juan Urresti (Vocal Titular de la 7ma. Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9na. Nominación), a fin de resolver la causa N° 33.278-I caratulada: "PADIN, RICARDO JORGE s/ recurso de apelación" - Impuesto al valor agregado.- El Dr. Urresti dijo: I.- Que a fs. 68/89 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 4 de junio de 2009, suscripta por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén AFIP-DGI, mediante la cual se determinó de oficio la obligación del recurrente en el impuesto al valor agregado, períodos fiscales 7/2004 a 3/2006, por presentar las declaraciones juradas con datos inexactos, con sus intereses resarcitorios. Asimismo, se le aplicó una multa equivalente al 70% del gravamen omitido, de acuerdo al artículo 45 del mismo cuerpo legal. Que la controversia suscitada entre el contribuyente y el Fisco Nacional se origina en que el ente recaudador considera que por los honorarios que se regularan judicialmente al recurrente en los autos "Viezens, Mario R. y otro en Banco Provincia en Liquidación c/Las Dos SS S.A. s/Ejecución Hipotecaria s/Ejecución de Honorarios (Expte. N° 31.405-III-04), aquél debió declarar y tributar impuesto al valor agregado a partir de julio de 2004, en que cambió su situación fiscal en dicho tributo de Responsable No Inscripto a Responsable Inscripto. Afirma que obvia la Administración fiscal que el contribuyente hizo la petición concreta de adicionar el IVA a las cuotas en que según convenio se le abonarían sus honorarios, y fue el Juez del Concurso quién determinó que no debía cambiar la situación tributaria del contribuyente, al considerar que se constituyó el hecho imponible en la fecha en que quedó firme la primera determinación de deuda y el correspondiente acuerdo de pago original, ambos anteriores al 1/7/2004, no constituyendo el nuevo convenio un nuevo hecho imponible susceptible a ser tratado de acuerdo a las normas vigentes en la actualidad. Plantea que las resoluciones judiciales han pasado en autoridad de cosa juzgada y, por lo tanto, ha perimido el derecho que intenta el Fisco hacer valer. Por tal circunstancia plantea excepción de cosa juzgada. Considera que la AFIP era parte del expediente concursal de "Las Dos SS S.A.", con lo que si considera que el contribuyente debió apelar la sentencia referida al IVA, bien podría haberlo hecho el mismo Fisco, por resultar acreedor insinuante. Y admite que no consideró apelar la resolución pues, en ese entonces, no le causaba gravamen irreparable. Advierte que el Fisco, a través de sus funcionarios, actuó con ejercicio abusivo de su derecho discrecional; solicitando, en consecuencia, se anule todo el procedimiento administrativo. Entiende que se ha violentado el derecho de propiedad, al patrimonio, de defensa en juicio y debido proceso adjetivo y sustantivo, de igualdad y a la seguridad jurídica, así como conductas anteriores relevantes de la administración, constituyendo el caso un supuesto típico de desvío de poder, por lo que resulta aplicable el art. 9° inc. a) de la ley nacional de procedimientos administrativos. Considera que lo contrario, permitiría reconocer al Fisco poderes casi absolutos, colocando a la masa de contribuyentes en la más peligrosa incertidumbre e inseguridad jurídica. Indica que si el contribuyente obró conforme se lo indicara la Jueza del Concurso, no puede preverse que el Fisco, violando los más elementales principios de buena fe y seguridad jurídica, impute deuda, sin respetar la decisión judicial dispuesta por otro Poder del Estado. Señala que el Fisco ha obviado las excepciones a la emisión de comprobantes establecidas por Resolución General 3419/91, que exceptúa de tal obligación a quienes perciban honorarios por vía judicial. Y agrega que, en estos casos, la regulación judicial de honorarios ha de ser asimilada a la emisión de factura; por lo tanto, considera que se perfecciona el hecho imponible con la regulación de honorarios, y como a dicha fecha no se hallaba gravado, de acuerdo a la ley 23349, por lo que no se debe tributar el impuesto. Opina que no puede generarse contradicción entre dos Organismos de distintos Poderes Estatales; señalando que ello es violatorio de las garantías de defensa en juicio y debido proceso. Y agrega que, en todo caso, el Fisco debe presentarse ante el Juez de la causa que resolvió la cuestión de interés fiscal, y realizar las peticiones que entienda procedentes. Manifiesta que la Jueza Administrativa ha reconocido expresamente que el contribuyente ha actuado conforme la sentencia judicial, y pese a ello, ha determinado tributo y aplicado sanción, contrariando la resolución judicial. Considera que se ha obviado el principio de la realidad económica aplicable al caso, que debe ser respetado. Finalmente, solicita que se declare la inconstitucionalidad de la resolución recurrida. En síntesis peticona que se revoque el acto administrativo apelado en cuanto determina tributo, intereses y multa, con costas. Cita doctrina y jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del

caso federal. II.- A fs. 97/111 contesta el representante fiscal el traslado del recurso conferido a fs. 94. Plantea que la circunstancia de que el Fisco resulte acreedor insinuante, no implica que resulte ser parte en las ejecuciones en cuestión; agregando que la sentencia del 29/6/2005 no fue notificada al Fisco, y sí al contribuyente. Señala que con motivo de los honorarios devengados a favor del recurrente se celebraron dos convenios de honorarios, uno el 12/10/1999 a pagar en 50 cuotas mensuales, que registró un saldo deudor a favor del apelante al 31/07/2004 y, el segundo con carácter adicional de fecha 20/09/2004 en el que se fijó el saldo adeudado del primer convenio, pesificado más CER e intereses, estableciendo un nuevo cronograma de cancelación. Precisa que el contribuyente revistió la calidad de Responsable No Inscripto en el IVA hasta junio de 2004, pasando a ser Responsable Inscripto a partir de julio del mismo año. Indica que de lo expuesto en los arts. 4º inc. e) y 5º de la ley del gravamen surge que en el caso de autos, el hecho imponible se perfeccionó con la percepción total o parcial del precio por no haberse facturado los honorarios, por lo que concluye el organismo fiscal que a partir de julio de 2004 se encontraban gravados con el IVA y debían ingresar el importe resultante de aplicar el 21% sobre los mismos. Respecto de la "cosa juzgada" planteada por la contraria no existe, toda vez que, el Fisco no fue parte en el proceso concursal para que proceda la excepción peticionada, pues la circunstancia de que el Fisco sea acreedor insinuante, no implica que sea parte en las ejecuciones en cuestión, y prueba de ello, dice, es que dicha sentencia no le fue notificada. Aclara que si existía un interesado en apelar la sentencia dictada por el Juez del Concurso, era el propio contribuyente, no defendiendo a la AFIP, sino por su propio derecho. Por todo lo expuesto peticiona que se rechace la excepción de cosa juzgada, con costas. Advierte que es física y jurídicamente posible, por el poder de imperio del Fisco, determinar el impuesto, y agrega que el acto fue dictado por autoridad competente; aclarando que el mismo goza de fundamentos más que claros y suficientes, ya que, se encuentra debidamente motivado. Destaca que no resulta aplicable al Fisco la doctrina de los actos propios; aclarando que justamente el que está yendo contra sus propios actos es el mismo contribuyente, al reconocer en el expediente concursal que le correspondería tributar el 21%. Manifiesta que al contribuyente le cabe el ingreso del tributo correspondiente al impuesto al valor agregado, por los servicios prestados y regulados judicialmente, cuyo hecho imponible acontezca con posterioridad a su carácter de responsable inscripto; indicando que se dio al momento de percibir los pagos posteriores al 1/7/2004. Menciona la Resolución General 4214, la cual establece que cuando se regulen honorarios por vía judicial a profesionales que al momento de su percepción revistan la calidad de responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado, el pago del tributo deberá ser efectuado por quien deba abonar la mencionada retribución, y que deberá adicionarse al importe de los honorarios regulados, el gravamen que resulta de aplicar la alícuota correspondiente, salvo que el Juez interviniente dejara expresa constancia que en la regulación está contenido dicho impuesto. Aduce que el Juez, en la regulación, ha iluminado el precio efectivo y justo de plaza, que ya contiene la carga del gravamen; aclarando que de no ser así, el contribuyente debería haber apelado la sentencia que rechazó su petición de no adicionar el impuesto a los honorarios a percibir. Recuerda la falta de capacidad del Tribunal Fiscal de la Nación para dictar la inconstitucionalidad de la resolución determinativa. Pone de manifiesto que la comisión de los hechos violatorios se encuentran debidamente probados y que las omisiones determinantes de la infracción resultan indiscutibles. Cita doctrina y jurisprudencia, se opone a la prueba, ofrece prueba, hace reserva del caso federal; y solicita se confirme la resolución apelada, con costas. III.- Que a fs. 121 se elevan los autos a la Sala C y a fs.124 se ponen a sentencia. IV.- Que en primer término procede que este Juzgador se pronuncie sobre la excepción de cosa juzgada planteada por el recurrente. Que quien suscribe considera que en este punto le asiste razón a la representación fiscal, tal como surge de su dictamen jurídico obrante a fs. 251/255 vta. del cpo. ppal. N° 2 de antecedentes, en cuanto su parte en el expediente concursal simplemente era un acreedor que había insinuado su crédito y no fue parte en la discusión y la deuda que podía finalmente surgir respecto a impuestos omitidos, cuya percepción está a cargo del organismo fiscal. Que al respecto resulta ilustrativo lo sostenido por Fenochietto cuando acerca de los límites subjetivos de la cosa juzgada respecto de las partes en un proceso y de los terceros; afirma que: "La diferencia estriba en que las partes han tenido derecho al debido proceso legal, interviniendo en él, mientras que los terceros han carecido del derecho constitucional de defensa. Aquí se encuentra la justificación clásica de que la cosa juzgada se produce entre las partes, y sólo entre las partes, no afectando a quienes no han intervenido en tal carácter..." y agrega, que "...la sentencia es eficaz respecto de terceros, siempre que sea compatible con el derecho de éstos, salvo casos excepcionales...". (Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Comentado, anotado y concordado con los Códigos Provinciales, T1, Editorial Astrea, Bs. As., 1999, p. 608 y sig.) Que en el caso de autos es evidente que la sentencia dictada por el Juez del concurso no es compatible con el derecho del Fisco Nacional, por lo que debe concluirse que no lo alcanzan los efectos de la sentencia dictada en el fuero comercial. Que en virtud de lo expuesto procede rechazar la excepción de cosa juzgada planteada por el recurrente. V.- Que el contribuyente es una persona física cuya actividad principal declarada es servicios jurídicos, siendo el cierre de sus ejercicios comerciales en diciembre de cada año. Que, tal como surge a fs. 1 del cuerpo principal de los antecedentes administrativos, el 7/8/2007 se dio inicio a la inspección mediante la Orden de Intervención N° 250.242 (form. 8107), siendo fechado el primer requerimiento el 07/09/2007, tal

como lo reconoce el organismo fiscal en su informe final de inspección obrante a fs. 152/160 del citado cuerpo de antecedentes. Que como es sabido la Orden de Intervención es un requisito esencial para la validez del inicio de una verificación o fiscalización por parte del organismo fiscal y la misma debe contener los datos exigidos por la Instrucción General (AFIP) 136/1998, deviniendo nulo todo lo actuado por la Administración con posterioridad si no se cumple con lo dispuesto en dicha normativa. Que esta Sala ya ha tenido oportunidad de pronunciarse en diversas oportunidades sobre esta cuestión, entre otras, al sentenciar el Expte. N° 16.644-I caratulado "Paravati, Norberto José" sentencia del 22-02-2005, en la que sostuvo: "Que... conocer la fecha cierta de inicio de inspecciones de fundamental importancia atento a que determina el periodo base sobre el cual el Fisco puede determinar la materia imponible sin la necesidad de su previa impugnación. "Que no en vano la instrucción general 136/98 de la DGI, reglamenta que la inspección como cabeza de un proceso de fiscalización pasible de concluir en una determinación de oficio se inicia formalmente mediante la emisión de un aviso suscripto por la Jefatura de la División de Fiscalización Externa donde se le debe informar al contribuyente que está sometido a ella, cuál será el inspector a cargo y supervisor actuante. "Que nada de esto existe en autos tanto en el comienzo de las actuaciones como en el momento en que el Fisco decide ampliar el objeto de la verificación (del impuesto sobre los bienes personales al impuesto a las ganancias) según informe de fiscalización interna (fs. 114/115 vta. de los a.a. -Cuerpo Impuesto a las Ganancias). Tanto esto es así que utiliza como encabezamiento de la ampliación de la inspección fotocopia certificada del primer requerimiento (fs. 1 de los a.a. -Cuerpo Impuesto a las Ganancias) Fechada el 12/11/97 cuando según el informe citado el primer requerimiento específico dirigido a fiscalizar el impuesto a las ganancias fue realizado el 25/03/97." Que en tal sentido, autorizada doctrina afirmó que en el marco de una inspección, por lo menos cuatro elementos deben encontrarse reglados, a saber: la existencia misma de la potestad de la función de la inspección; su extensión; competencia y fin, limitándose así expresamente la discrecionalidad en su proceder. En definitiva deben precisar los actos sobre los cuales se ejercerá la potestad de verificación tributaria para resguardar las exigencias y límites que impone el principio de legalidad, porque una vez verificado el hecho, la facultad de verificación o fiscalización de la inspección se enmarca en los términos de la ley y no en la arbitraria discrecionalidad de sus funcionarios (DÍAZ, Vicente O., "Límites jurídicos de las atribuciones de la inspección tributaria en su proceder", Ed. Ad-Hoc, Bs. As., 2010, p15 y sgs.) Asimismo se ha sostenido que "Se debe exigir -no solicitar- la orden de fiscalización previo a cualquier intervención fiscal, que se comunica mediante un formulario oficial, firmado por el funcionario que ordena la apertura, precisa el alcance, en cuanto a los tributos y periodos a fiscalizar." (GOROSITO, Alberto M.; "Límites constitucionales y legales a las facultades de verificación y fiscalización" en Práctica Profesional, 2008 - 84-19; publicado en el "Tratado Jurisprudencial y Doctrinario (Derecho Tributario -Procedimiento Tributario), T. II, p. 569 y sgs; Director Damarco Jorge; LL, 2010). Que en definitiva se debe dar la posibilidad a los contribuyentes y responsables de que puedan ejercer sus derechos, toda vez que las facultades del ente recaudador deben llevarse a cabo en el marco otorgado por la ley, para que la cuota de discrecionalidad de que goza la Administración no se transforme en arbitrariedad. Que en el caso de autos la Orden de Intervención obrante a fs. 1 del cpo. ppal N° 1 de las actuaciones acompañadas por el organismo fiscal con su contestación del recurso, sólo consigna el nombre y apellido del agente que tendrá a su cargo la inspección como los de aquél que tendrá a cargo la supervisión de la misma, mencionando como objeto "la verificación de los libros, anotaciones, papeles y documentos, a efectos de corroborar información obrante en este organismo.". La misma se encuentra suscripta por el Jefe (int.) Fiscaliz. N° 2 de la Dirección Regional Neuquén y recepcionada por el contribuyente. Que en consecuencia la O.I. N° 250.242 no cumple con lo dispuesto en la Instrucción General (AFIP) N° 136/1998 -de cumplimiento obligatorio para los funcionarios y agentes fiscales- y a la luz de la jurisprudencia y doctrina citada, corresponde declarar su nulidad, así como las de las actuaciones posteriores llevadas a cabo en virtud de aquélla, incluso de la determinación de oficio apelada en autos.- VI. Que en atención a la forma que se resuelve resulta inoficioso el tratamiento de los restantes agravios planteados por el apelante. VII. Que en cuanto a la imposición de costas, en atención a las particularidades de la causa, toda vez que el recurrente pudo creerse con derecho a plantear la cosa juzgada de la sentencia judicial y que la nulidad declarada lo fue por motivos ajenos a los esgrimidos por dicha parte, procede imponerlas en el orden causado. El Dr. Vicchi dijo: Que adhiere al voto precedente. En virtud de la votación que antecede, SE RESUELVE: 1°) Rechazar la excepción de cosa juzgada articulada por la recurrente en el acápite VII) A) de recurso interpuesto a fs. 63/89 vta.- 2°) Declarar la nulidad de la resolución apelada.- 3°) Imponer las costas en el orden causado.- Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 8va. nominación (conf. art. 184 2do.párrafo de la ley 11.683- t.o. vigente). Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.- Dr. JUAN CARLOS VICCHI VOCAL Dr. ESTEBAN URRESTI VOCAL Correlaciones: Paravati, Norberto José - Trib. Fiscal Nac. - Sala C - 25/02/2005 (en el mismo sentido) 002325E