

Impuesto Sobre Los Creditos Y Debitos Determinacion De Oficio Plazo De Prescripcion

JURISPRUDENCIA

Impuesto sobre los créditos y débitos. Determinación de oficio. Plazo

de prescripción Se hace lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y se revoca el pronunciamiento que admitió la excepción de prescripción opuesta por la firma actora con relación a ciertos períodos fiscales de la obligación tributaria en el impuesto sobre los créditos y débitos que fuera determinada de oficio. Buenos Aires, 16 de abril de 2019.-

Y VISTOS; CONSIDERANDO: I. Que la firma actora interpuso recurso de apelación en los términos del artículo 76 de la ley 11.683 (fs. 48/69) contra la resolución n° 49 del 28 de junio de 2013 por la cual el Fisco Nacional determinó de oficio la obligación tributaria en el impuesto sobre los créditos y débitos (períodos fiscales de enero a diciembre de 2006), con más sus intereses resarcitorios, y dejó en suspenso la eventual aplicación de la sanción administrativa en los términos del artículo 20 de la ley 24.769.

En esa presentación, la interesada opuso las excepciones de cosa juzgada y de prescripción de la obligación tributaria reclamada por el organismo fiscal. II. Que el 25 de agosto de 2014 el Tribunal Fiscal dictó el pronunciamiento de fs. 105/106 por el que resolvió: i) rechazar la excepción de cosa juzgada, con costas; ii) hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la firma contribuyente con relación a los períodos fiscales de enero a noviembre de 2006, con costas; y iii) rechazar la excepción de prescripción respecto del período fiscal diciembre de 2006, con costas. II.1. Para así decidir -y en lo que a las cuestiones a resolver por esta alzada interesa-, señaló que: a) La actora sustentó la excepción de prescripción en la inaplicabilidad al caso del artículo 57 de la ley 11.683, al entender que el impuesto a los créditos y débitos bancarios se abona por medio de la emisión de un volante de pago y no de una declaración jurada. En este sentido, sostuvo la aplicación al caso del artículo 3956 del Código Civil. b) Si bien es factible recurrir a la legislación civil cuando los principios y las reglas del régimen tributario no resultan decisivos para dilucidar el tema en debate, lo cierto es que la ley 11.683 contiene una solución específica para casos como el aquí examinado. El artículo 15 de la ley 11.683 establece que "las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley?". En tales condiciones, el VEP o formulario 799/E -como comunicación de pago- tiene inequívocamente el carácter de declaración jurada y, por ende, resulta de plena aplicación lo dispuesto en el artículo 57 de la ley 11.683 respecto del cómputo de la prescripción. c) Con relación a los períodos fiscales enero a noviembre de 2006, el plazo de prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar y exigir el pago del tributo comenzó a correr el 1° de enero de 2007. Si se considera la suspensión del curso de la prescripción por el término de un año prevista en el artículo 44 de la ley 26.476, los cinco años previstos en el artículo 56 de la ley 11.683 vencieron el 1° de enero de 2013. d) No asiste razón al Fisco Nacional en cuanto considera aplicable la causal de suspensión prevista en el artículo 17 de la ley 26.860, en la medida en que esa norma fue promulgada el 31 de mayo de 2013, es decir, con posterioridad al vencimiento del plazo de prescripción. Tampoco resulta de aplicación la causal suspensiva contemplada en el artículo agregado a continuación del artículo 65 de la ley 11.683, pues la notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio fue formalizada previamente a los 180 días corridos anteriores a la fecha en que se produjo la prescripción. e) En esas condiciones, y teniendo en cuenta que la resolución determinativa se dictó el 28 de junio de 2013, corresponde hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la firma actora respecto de los períodos fiscales de enero a noviembre de 2006. f) Acerca del período fiscal de diciembre de 2006, el cómputo de la prescripción comenzó a correr desde el 1° de enero de 2008. Teniendo en cuenta la causal de prescripción contemplada en el artículo 44 de la ley 26.476, los cinco años previstos en el artículo 56 de la ley 11.683 no habían vencido a la fecha del dictado del acto apelado, por lo que corresponde rechazar la excepción de prescripción respecto de este período fiscal. II.2. Ese pronunciamiento fue recurrido tanto por la firma actora a fs. 107 como por el Fisco Nacional a fs. 110. Esas apelaciones fueron concedidas en los términos del artículo 189 de la ley 11.683. II.3. La firma actora (confr. expresión de agravios de fs. 114/118 y puntos III.1 y III.2 del escrito de fs. 232/248, replicados en el punto V.a. del escrito de fs. 258/279), sostuvo las siguientes críticas: a) Si el Tribunal Fiscal rechazó la excepción de cosa juzgada y, a su vez, hizo lugar a la de prescripción, no debió dividir las costas de esas excepciones, pues fueron planteadas en un mismo escrito y resueltas en un único pronunciamiento. b) El impuesto a los créditos y débitos bancarios - "sistema organizado de pagos", no se abona mediante la presentación de una declaración jurada sino que su ingreso se realiza mediante la emisión de un volante de pago que no reúne los requisitos de una declaración. Por ende, el artículo 57 de la ley 11.683 no resulta aplicable al caso. c) La ley 11.683 no indica cuándo comienza a correr el plazo de prescripción de cinco años al que alude su artículo 56 en los casos en que las obligaciones

tributarias no requieran de la presentación de declaraciones juradas. Por esa razón, corresponde aplicar supletoriamente la previsión contenida en el artículo 3956 del Código Civil, que indica que el plazo de prescripción comienza a correr desde la fecha del título de la obligación. d) Teniendo en cuenta las previsiones de la resolución general n° 2111/2006, el plazo de prescripción de la obligación tributaria correspondiente al período fiscal de diciembre de 2006 comenzó a correr a las 72 horas de abonadas las erogaciones objeto de imposición y no el 1° de enero de 2007 como erróneamente sostuvo el tribunal de origen. II.4. Por su parte, el Fisco Nacional (confr. memorial a fs. 122/130, replicado a fs. 280/283), expresó las siguientes quejas: a) Al momento de dictarse la resolución n° 49 (28 de junio de 2013), las facultades del organismo fiscal para determinar las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos fiscales de enero a noviembre de 2006 no se hallaban prescriptas. b) En función del artículo 57 de la ley 11.683, el término de la prescripción de las obligaciones tributarias de los períodos fiscales mencionados comenzó a correr el 1° de enero de 2007. c) El artículo 44 de la ley 26.476 suspendió el curso del plazo de prescripción por un año, desde el 24 de diciembre de 2008 al 24 de diciembre de 2009. A esa última fecha sólo había transcurrido un año, once meses y 23 días del plazo quinquenal de prescripción previsto en el artículo 56 de la ley 11.683. d) El curso de la prescripción comenzó a correr nuevamente el 24 de diciembre de 2009, contándose hasta el 31 de diciembre de 2009 los 8 días que restaban hasta la finalización de ese año y al considerar los tres años restantes, la aludida prescripción hubiera tenido lugar el 1° de enero de 2013. e) No obstante ello, debió tenerse en cuenta la causal de suspensión de 120 días del curso de la prescripción prevista en el artículo agregado a continuación del artículo 65 de la ley 11.683. El 16 de agosto de 2012 el organismo fiscal confirió vista a la firma contribuyente en los términos del artículo 17 de la referida ley, la que fue notificada el 17 de agosto de ese año. De ese modo, el Tribunal Fiscal se equivocó al sostener que no resulta aplicable esta causal de suspensión, pues la vista fue cursada dentro del plazo de 180 días corridos anteriores a la fecha en que se hubiera producido la prescripción (1° de enero de 2013). A su vez, corresponde considerar que la suspensión de 120 días prevista en la mencionada norma debe computarse en días hábiles administrativos. f) También debe considerarse aplicable al caso la causal de suspensión del curso de la prescripción prevista en el artículo 17 de la ley 26.860, pues a contrario de lo sostenido por el tribunal de origen, al momento en que fue promulgada la ley no había operado el vencimiento del plazo de la prescripción de los períodos en discusión. g) Las costas de la excepción de prescripción deben ser soportadas por la firma actora, en tanto debe revocarse el pronunciamiento atacado. III. Que, posteriormente, el Tribunal Fiscal dictó el pronunciamiento del 7 de agosto de 2017 (fs. 218/222) en el que examinó los agravios de la firma contribuyente en cuanto al fondo de la cuestión debatida respecto del período fiscal que no declaró prescripto (diciembre de 2006) y resolvió confirmar la resolución determinativa, con costas. Para así decidir, señaló -con sustento en el peritaje contable producido en autos- que para las operaciones comerciales canceladas en dinero en efectivo existió una misma secuencia de pagos. Indicó que en el período fiscal de diciembre de 2006, el porcentaje de ingresos en efectivo representaba un 82,02% sobre el total de ingresos y que los pagos efectuados con cheques propios (16,74%), cheques de terceros endosados (8,77%) o transferencias (12,78%) eran notoriamente inferiores a los pagos efectuados mediante depósitos en efectivo en cuenta de terceros (60,24%). Agregó que los depósitos en efectivo de ese período fiscal ascendieron a la suma de \$27.282.247,76, representativos de un 62,83% del total de los pagos efectuados de ese lapso. Concluyó que los pagos efectuados por la firma actora bajo esas condiciones comportaban un ?sistema organizado? que tuvo la finalidad de reemplazar o eludir el uso de las cuentas previstas en el artículo 1°, inciso a), de la ley 25.413, sin que la recurrente haya acreditado que esos pagos fueron circunstanciales. Contra ese pronunciamiento, la firma actora dedujo recurso de apelación a fs. 228 y expresó agravios a fs. 233/248, replicados a fs. 258/279. Sostuvo que el impuesto a los créditos y débitos relativo al ?sistema organizado de pagos? afectaba el principio de reserva de ley. Alegó que la delegación legislativa se encuentra vedada en materia tributaria, por lo que el decreto n° 380/2001 y la resolución general n° 2111/2006 eran inconstitucionales porque definían el aspecto material del hecho imponible, lesionando de ese modo el artículo 76 de la Constitución Nacional y la doctrina de la Corte Suprema en el precedente ?Selcro SA?. En cuanto a la existencia de un ?sistema organizado de pagos?, señaló que no existió de su parte una conducta indiscriminada de evitar el uso de sus cuentas bancarias, ?máxime cuando ello impide las retenciones (...) en ingresos brutos, logrando una mejor economía a la vez de cumplir con las previsiones de la ley 25.345?. Agregó que la empresa obtiene cobros en efectivo por las operaciones de venta que realiza, ?generando la necesidad de su utilización o disposición, no existiendo norma alguna que obligue a su depósito en una cuenta bancaria propia?. Subsidiariamente, solicitó que las costas fueran distribuidas en el orden causado, ?en atención a lo novedoso del asunto y a los argumentos tenidos en cuenta para adoptar la decisión?. IV. Que, asimismo, el tribunal de origen dictó la resolución de fs. 249/249vta. por la cual reguló los honorarios de los profesionales intervinientes tanto por el Fisco Nacional, como por la firma actora. Contra esa decisión el organismo fiscal interpuso los recursos de apelación de fs. 250 (por ?bajos?) y 251 (por ?altos?). V. Que radicada la causa ante este tribunal, se dictó el pronunciamiento de fs. 315 por el que se ordenó la remisión de los autos al señor fiscal general, en atención los planteos de prescripción y de inconstitucionalidad de la ley 25.413, del decreto n° 380/2001 y de la resolución general n°

2111/2006 realizados por la firma actora. En el dictamen de fs. 316/318, el señor fiscal general se eximió de opinar con relación al planteo de prescripción al entender que la solución del litigio remitía al examen de cuestiones de hecho y prueba ajenas al cometido que tiene legalmente impuesto el Ministerio Público Fiscal y propició el rechazo del planteo de inconstitucionalidad en función de los fundamentos ofrecidos por la Procuración General de la Nación en el dictamen del 2 de junio de 2014 emitido en la causa S.C.M. 438. LXL- VIII ?Máxima Energía?. VI. Que por razones de orden metodológico corresponde abordar el tratamiento de los agravios dirigidos por ambas partes contra la resolución de fs. 105/106, por la que el Tribunal Fiscal resolvió las excepciones previas opuestas por la firma actora. VII. Que las partes son contestes en sostener que el plazo de prescripción aplicable a la obligación tributaria discutida en autos es el de cinco años previsto en el artículo 56 de la ley 11.683. Sin embargo, la firma actora aduce la inaplicabilidad del artículo 57 de ese ordenamiento -en cuanto establece que el plazo de prescripción comienza a correr ?desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen?-, con sustento en que el ingreso del impuesto a los créditos y débitos se efectúa mediante la emisión de un volante de pago que no reúne los requisitos de una declaración jurada. Por esa razón, solicita la aplicación de la previsión contenida en el artículo 3956 del Código Civil, que indica que el plazo de prescripción comienza a correr desde la fecha del título de la obligación. Esa tesis no puede ser válidamente sostenida, pues tal como lo indicó el Tribunal Fiscal en su pronunciamiento, el artículo 15 de la ley de procedimiento fiscal otorga el carácter de declaración jurada a las boletas de depósito y a las comunicaciones de pago confeccionadas por el propio responsable. Ese criterio fue aplicado por esta sala en la causa n° 15.458/2015 ?Smurfit Kappa de Argentina SA?, pronunciamiento del 15 de mayo de 2016, considerando IX y sus citas (ver, asimismo, Sala II, causas ?Interjuegos SA? y ?Ugalde, Daniel Matías?, pronunciamientos del 27 de abril de 2017 y del 5 de septiembre de 2013, respectivamente; y Sala III, causas n°s 23.123/2016 ?Perales Aguiar SA? y 17.376/08 ?Modart SACIF?, pronunciamientos del 15 de diciembre de 2016 y del 11 de abril de 2011, respectivamente). Por ende, y teniendo en cuenta la pauta general para la interpretación de las disposiciones de la ley 11.683 prevista en su artículo 1°, corresponde desestimar el planteo de la firma actora en cuanto a la aplicación al caso del artículo 3956 del Código Civil, pues la previsión contenida en el artículo 57 de la ley 11.683 resulta plenamente aplicable al caso. En razón de ello, se desestiman los agravios dirigidos por la firma recurrente contra el rechazo de la excepción de prescripción opuesta respecto del período fiscal de diciembre de 2006 dispuesto en el pronunciamiento de fs. 105/106. VIII. Que corresponde ahora determinar si la decisión del Tribunal Fiscal de declarar la prescripción con relación a los períodos fiscales de enero a noviembre de 2006 resulta ajustada a derecho. En función de lo expuesto en el considerando anterior y de lo previsto en el artículo 57 de la ley de procedimiento fiscal, cabe afirmar que el plazo de prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar las obligaciones del tributo aquí examinado respecto de esos períodos fiscales comenzó a correr el 1° de enero de 2007, por lo que el vencimiento del plazo quinquenal previsto en el artículo 56 de esa ley operaba el 31 de diciembre de 2011. Sin embargo, corresponde determinar si las diversas causales de suspensión del curso del plazo de prescripción alegadas por el Fisco Nacional son de aplicación al caso de autos, a saber: a) la suspensión por el término de un año dispuesta por el artículo 44 de la ley 26.476 (ver, asimismo, lo reglado en el artículo 69 de la resolución general n° 2537/2009), que tuvo lugar entre el 24 de diciembre de 2008 y el 23 de diciembre de 2009; b) la suspensión por el término de 120 días prevista en el artículo agregado a continuación del artículo 65 de la ley 11.683, que opera en los casos en que la vista del artículo 17 de ese ordenamiento sea notificada dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción; y c) la suspensión por el término de un año dispuesta por el artículo 17 de la ley 26.860 (ver, asimismo, el artículo 7° de la resolución general n° 3509/2013), que tuvo lugar a partir del 3 de junio de 2013. VIII.1. En cuanto a la causal dispuesta por el artículo 44 de la ley 26.476, ambas partes son contestes en su aplicación al caso y la resolución recurrida hizo mérito de ella. De ese modo, respecto de las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos fiscales de enero a noviembre de 2006, el plazo de prescripción se encontró suspendido entre el 24 de diciembre de 2008 y el 23 de diciembre de 2009. En razón de ello, y tal como lo señala el Fisco Nacional en sus agravios, hasta el momento en que operó esta causal de suspensión sólo había transcurrido un año, once meses y 23 días del plazo quinquenal de prescripción previsto en el artículo 56 de la ley 11.683. Al sumarse al cómputo de la prescripción los 8 días que restaban desde la reanudación de su curso (el 24 de diciembre de 2009) hasta la finalización de ese año, se evidencia que al 31 de diciembre de 2009 sólo habían transcurrido dos años del plazo quinquenal y que, al considerarse los tres años restantes, la aludida prescripción hubiera tenido lugar el 1° de enero de 2013. VIII.2. Ahora bien, del modo en que fue reseñado en el considerando II.1, el Tribunal Fiscal desestimó la aplicación al caso de autos de las causales de suspensión del plazo de prescripción previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 65 de la ley 11.683 -por entender que la notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio fue formalizada previamente a los 180 días corridos anteriores a la fecha de prescripción- y en el artículo 17 de la ley 26.860 -al señalar que la norma fue promulgada con posterioridad al vencimiento del plazo de prescripción. Fue así que consideró que las acciones pretendidas por el Fisco Nacional

respecto de los períodos fiscales enero a noviembre de 2006 se encontraban prescriptas al momento del dictado de la determinación de oficio, que tuvo lugar el 28 de junio de 2013. Sin embargo, la postura del tribunal de origen no resulta ajustada a derecho. Según el artículo agregado a continuación del artículo 65 de la ley 11.683 "se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por esta ley (...), desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio (...), cuando se trate del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción?". En este punto, corresponde aclarar que el citado plazo de suspensión debe computarse en días hábiles administrativos, pues el artículo 4º de la ley 11.683 establece que "para todos los términos establecidos en días en la presente ley se computarán únicamente los días hábiles administrativos". Asimismo, cabe destacar que cuando la voluntad del legislador plasmada en esa ley fue establecer que un término fijado en días se compute en forma corrida lo dispuso expresamente, del modo en que lo hizo para esta causal de suspensión. Aclarado ello, en el caso y a contrario de lo sostenido por el tribunal de origen, la vista dispuesta en los términos del artículo 17 de la ley 11.683 tuvo aptitud para habilitar la causal de suspensión prevista en la norma. En efecto, esa vista -que tuvo lugar el 16 de agosto de 2012 (confr. fs. 369/378 del cuerpo principal II de las actuaciones administrativas) fue notificada el 17 de agosto de ese año (confr. fs. 496 del cuerpo principal III), es decir dentro de los 180 días corridos anteriores al 1 de enero de 2013, oportunidad en la que hubiera operado la prescripción. Por ende, al momento en que había operado esta causal de suspensión se habían insumido 4 años, 7 meses y dieciséis días del plazo quinquenal de prescripción. Esta causal de suspensión operó hasta el 15 de febrero de 2013, reanudándose el cómputo del plazo de la prescripción al día siguiente. De ese modo, cabe concluir que desde momento hasta el dictado de la resolución determinativa (el 28 de junio de 2013), el plazo quinquenal de prescripción no había operado. VIII.3. La conclusión antedicha se ve reforzada, si se repara en que el plazo de prescripción de la acción debatida en autos tampoco se había extinguido cuando entró en vigencia la ley 26.860 (publicada el 3 de junio de 2013), la que -al igual que la ley 26.476- suspendió "con carácter general" y por el término de un año el curso de la prescripción de las acciones del Fisco (artículo 17). VIII.4. En suma, corresponde admitir los agravios del Fisco Nacional a fs. 122/130 y revocar el pronunciamiento de fs. 105/106 en cuanto hizo lugar a la excepción de prescripción opuesta por la firma actora con relación a los períodos fiscales de enero a noviembre de 2006 del impuesto sobre los créditos y débitos. IX. Que en cuanto a las costas derivadas del tratamiento de todas las excepciones opuestas por la firma actora, corresponde que sean distribuidas -en ambas instancias- en el orden causado, en atención a la forma en que se resuelve y a la complejidad del caso (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. X. Que la solución adoptada respecto de la prescripción, obliga a este tribunal a ordenar la devolución de la causa al Tribunal Fiscal a los efectos de que se expida sobre los planteos de fondo propuestos por la firma actora en el recurso de fs. 48/69 respecto de los períodos fiscales de enero a noviembre de 2006. En consecuencia, y hasta tanto el tribunal de origen se pronuncie respecto de esos períodos fiscales, corresponde que esta alzada difiera el tratamiento del recurso de apelación de la firma actora de fs. 228 dirigido contra el pronunciamiento de fs. 218/222 por el que se examinaron las cuestiones de fondo relativas al período fiscal de diciembre de 2006. Asimismo, teniendo en cuenta la presente decisión y el régimen causídico dispuesto en el considerando anterior, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 249/249vta. y declarar insustancial el tratamiento de los recursos de apelación de fs. 250 y 251 contra ella deducidos. En virtud de lo expuesto, este tribunal RESUELVE: i) rechazar el recurso interpuesto por la firma recurrente a fs. 107 contra el rechazo de la excepción de prescripción opuesta respecto del período fiscal de diciembre de 2006 del impuesto sobre los créditos y débitos resuelto en el pronunciamiento de fs. 105/106; ii) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional a fs. 110 y revocar el pronunciamiento de fs. 105/106 en cuanto hizo lugar a la excepción de prescripción opuesta por la firma actora con relación a los períodos fiscales de enero a noviembre de 2006 de ese tributo; iii) fijar las costas derivadas del tratamiento de las excepciones opuestas por la firma actora de conformidad con lo expuesto en el considerando IX; iv) ordenar la devolución de la causa al Tribunal Fiscal a los efectos de que se expida sobre los planteos de fondo propuestos por la firma actora en el recurso de fs. 48/69 respecto de los períodos fiscales de enero a noviembre de 2006; v) diferir el tratamiento del recurso de apelación de la firma actora de fs. 228 dirigido contra el pronunciamiento de fs. 218/222, en los términos del considerando X; y vi) dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 249/249vta. y declarar insustancial el tratamiento de los recursos de apelación de fs. 250 y 251 contra ella deducidos. Regístrese, notifíquese y devuélvase. Fecha de firma: 16/04/2019 Alta de sistema: 17/04/2019 Firmado por: Dra. Do Pico - Dra. Heiland - Dr. Facio, Jueces de Cámara

Correlaciones: Card Line SRL c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo - Cám. Cont. Adm. Fed. - Sala I - 31/07/2018 - Cita digital IUSJU030999E 039905E