República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-52056354-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 24 de Mayo de 2022

Referencia: Sentencia Expte. Nº 27.344-I y sus acumulados "CTI Norte Cia. de Telefonos del Interior S.A."

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Rubén Alberto Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 27.344-I –y sus acumulados Nros. 27.987-I y 32.083-I- caratulada: **“CTI NORTE COMPAÑÍA DE TELEFONOS DEL INTERIOR S.A. s/recurso de apelación”.**

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que a fs. 85/94, 162/171 y 295/311 interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 2/2006 (DV DEOA), 13/2006 (DV DEOA) y 31/2008 (DV DEOA), fechadas los días 24/04/2006, 30/08/2006 y 27/06/2008 respectivamente, mediante las cuales la AFIP-DGI determinó de oficio la obligación tributaria relacionada con el Impuesto al Valor Agregado –periodos fiscales 01/01 a 01/02- y aplicó una multa con sustento en el artículo 45 de la ley de rito correspondiente a los períodos 11/01, 12/01 y 01/02.

Afirma la improcedencia del ajuste fiscal, argumentando que ha existido una cesión de derechos no alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado. En este sentido, señala que el artículo 3° de la Ley de IVA no es aplicable porque la transferencia del software efectuada no implicó la prestación de un servicio gravado. Agrega que la AFIP interpreta erróneamente la norma, pues de sus afirmaciones parecería desprenderse que la ley contiene una presunción de pleno derecho bajo la cual todo software constituye una prestación de servicios, y que su transferencia está gravada en todos los casos.

En relación a este punto expresa que el software en cuestión no constituye un software “enlatado”, cuya transferencia se encuentra alcanzada por el IVA por ser asimilable a una cosa mueble, ni tampoco se trata de un programa creado a pedido de la firma, en cuyo caso también hubiera sido aplicable el IVA por implicar una prestación de un servicio del programador a la empresa. En esa dirección y de acuerdo a las condiciones del caso, define al software como “autogenerado” ya que se origina como resultado del esfuerzo realizado por sus propios recursos humanos.

Bajo esta lógica dice que no existió prestación de servicios alguna que pueda entenderse gravada en el IVA, pues en todo caso CTI se prestó un servicio a sí misma, lo cual se encuentra fuera del objeto del

tributo. Por ende, deduce que la cesión de derechos a favor de CTI Holdings S.A. tampoco se encuentra gravada, conforme el último párrafo del artículo 3° de la Ley de IVA.

Asimismo, manifiesta que la transferencia efectuada a favor de su empresa controlante -CTI Holdings S.A.- se realizó con el afán de proteger, ante sus acreedores, aquellos activos que eran esenciales en su actividad, para de ese modo, asegurar la continuidad de la firma.

Expresa que la pretensión fiscal contradice diversos pronunciamientos administrativos, y sería contrario a los intereses recaudatorios.

Subsidiariamente, plantea el encuadre de la operación como “sale and lease back” (venta con arrendamiento posterior) bajo el principio de realidad económica, y argumenta que aún en esta situación tampoco procede la aplicación del IVA, de acuerdo a la legislación vigente al momento en que se efectuó la transferencia del software.

Entiende que de pretender la aplicabilidad del IVA sobre la transferencia del software, correspondería admitir el cómputo del crédito fiscal proveniente de su recompra como consecuencia del ejercicio de la opción.

Considera que se viola el principio de legalidad, dado que se pretende aplicar las normas del tributo sobre un supuesto no contemplado en su cuerpo normativo.

Alega la improcedencia de la aplicación de intereses resarcitorios.

Opone la excepción de prescripción de las facultades del Fisco para aplicar la sanción que se pretende en el caso, analizando la improcedencia de las causales de interrupción y suspensión.

Esgrime la falta de configuración del elemento objetivo y subjetivo de la sanción aplicada.

En forma subsidiaria, plantea la existencia de error excusable como eximente de sanción y solicita la reducción de la misma a su mínimo legal.

Por último, hace reserva del caso federal, cita jurisprudencia, ofrece prueba documental, pericial contable y solicita se revoquen las resoluciones apeladas.

II.- Que a fs. 57/66vta., 181/190vta. y 321/330vta. contesta los respectivos recursos la representación fiscal, reiterando los argumentos vertidos en las resoluciones apeladas, y solicita se confirmen dichos actos, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa, y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 342/343 se acumulan los Expedientes Nros. 27.987-I y 32.083-I a las presentes actuaciones; a fs. 427/427vta. se abrió la causa a prueba, y por medio de la PV-2022-32103999-APN-VOCIII#TFN se declaró cerrado el mismo, elevando los autos a consideración de la Sala “A”; a través del IF-2022-33672237-APN-VOCIII#TFN se pusieron a disposición de las partes a fin de que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 578/592 el alegato de la recurrente y a fs. 593/596vta. el correspondiente al Fisco Nacional; finalmente, con el IF-2022-48182761-APN-VOCII#TFN se pasaron los autos a sentencia.

IV.- Que, en aras de obtener una interpretación clara de la cuestión aquí debatida, en forma previa a tratar los agravios introducidos, resulta prudente describir los hechos que sirvieron de base en los actos

determinativos apelados.

A raíz de las verificaciones llevadas a cabo por el organismo fiscal sobre las firmas CTI Compañía de Teléfonos del Interior S.A. (CUIT N° 30-66328849-7) y CTI Norte Compañía de Teléfonos del Interior S.A. (CUIT N° 30-67863163-5), se detectó que las mismas vendieron a CTI Holdings S.A., con fecha 31 de enero de 2001, un sistema de facturación en línea para telefonía celular denominado "Stealth", el cual habría sido creado por ambas sociedades.

El precio de venta fue fijado en $ 42.000.000 (en lo que se refiere al software), correspondiendo el 50% de ese monto a cada una de las mencionadas compañías; considerando tal concepto como "no alcanzado por el IVA", en contradicción con la posición del Fisco Nacional que interpreto aquella situación como gravada de acuerdo a las previsiones del artículo 3 inc. e) punto 21 inc. c) de la gabela.

A los efectos de una mayor ilustración se transcribe la norma citada: *"Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación… e) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedentes… 21. Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina. Se encuentran incluidas en el presente apartado entre otras… c) Los servicios de computación incluido el software cualquiera sea la forma o modalidad de contratación."* (t.o. 1997 y sus modificaciones).

De acuerdo a lo dicho, las firmas omitieron declarar en su justa medida el IVA por el período 01/01, produciendo modificaciones en los saldos a favor (cfr. art. 24 de la ley del gravamen) e importes a ingresar consignados originalmente en los sucesivos períodos.

Posteriormente a la venta CTI Holdings S.A., quien –de acuerdo a los dichos de la quejosa- no poseía clientela ni infraestructura para hacer uso del programa, alquiló al grupo CTI Interior-CTI Norte los derechos para la utilización de dicho software a través de un contrato fechado el día 28 de diciembre de 2000. Finalmente, el 13 de agosto de 2003 se rescindió el mencionado acuerdo y se declaró extinguido el pasivo de CTI Holdings.

En este punto la actora opone en forma subsidiaria la figura del "sale and lease back", recalcando que la opción de compra a favor de los tomadores no se realizó en forma explícita, ni se instrumentó en contrato alguno, para evitar que en el ámbito de un posible proceso concursal o de quiebra sus acreedores pretendieran ejercer dicha opción para agredir su activo esencial.

Por lo tanto, el núcleo de la controversia radica en determinar si bajo las condiciones enunciadas: 1°) el software se encuentra alcanzado por el gravamen; y 2°) si en el presente caso estamos ante la figura denominada "sale and lease back".

V.- Que, en referencia al primer tema, se debe aclarar previamente que el último párrafo del artículo 3° exceptúa del gravamen a los derechos de autor de escritores y músicos, quedando alcanzados las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de propiedad intelectual, industrial o comercial en la medida que se relacionen, en una vinculación accesoria, con locaciones o prestaciones gravadas.

Sobre tal precepto, el fisco expuso a través del dictamen 93/93 (DAT) que la intención de la norma ha sido dejar al margen del impuesto a la cesión del uso o goce de intangibles individualmente considerada.

Ahora bien, la ley tras la generalización de los servicios en su punto 21 del inciso c) del artículo 3°, define vía reglamento (art. 8° 1er. párrafo) el concepto de los mismos al decir: *"Las prestaciones a que se refiere el punto 21, del inciso e), del artículo 3° de la ley, comprende a todas las obligaciones de dar y/o de hacer, por las cuales un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite un beneficio."*

Vale aclarar, que en la citada norma se utiliza la palabra "beneficio", siendo que el Impuesto al Valor Agregado prescinde de la obtención de un beneficio, concepto que puede integrar el valor agregado del sujeto pero que, también, puede estar ausente del mismo sin alterar por ello el alcance del gravamen sobre dicho valor, ni tampoco es una condición sine qua non para determinar una onerosidad.

En igual sentido, se expidió la Sala B de este Tribunal in re Total Austral S.A. al expresar que: *"…la onerosidad está dada, en suma, desde el punto de vista positivo, por la contraprestación que sigue a la prestación, por la ventaja que deviene al sacrificio, sin que sea preciso una relación de equilibrio o equivalencia dentro de ambos extremos" ("Contratos" - Ed. Ediar - Buenos Aires - 1988 - págs. 51/52).*

Que con esto queda claro que el hecho de que haya o no utilidad o ganancia no es decisivo para que exista onerosidad. Sentar lo contrario no sólo sería incorrecto sino que significaría alterar el sentido del IVA que únicamente se podría aplicar a aquellas operaciones donde hubiera un beneficio o resultado favorable, lo que no se ajusta a la mecánica del gravamen.

Que esta última razón es la que hace que la interpretación que efectúa la actora en su alegato -fs. 4316- sobre el sentido de la palabra "beneficio" en el artículo 8 del decreto reglamentario de la ley del gravamen deba desecharse, y solamente deba entenderse, tal cual surge del texto, que la prestación sea susceptible ("permita") de generar un "beneficio", sin que ello sea inexorable."

Seguidamente, el segundo párrafo de la norma analizada agrega que: *"No se encuentran comprendidas en lo dispuesto en el párrafo anterior, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer."*

En otras palabras, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos no se encuentran comprendidas dentro del apartado 21; sin embargo, cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial que originen obligaciones de no hacer, sí se encontrarán alcanzadas por el gravamen, acotando así la gravabilidad del último concepto enunciado.

Como corolario, podemos decir que las cesiones de derechos y las obligaciones de no hacer, junto con su respectiva relación sobre prestaciones gravadas o financieras, encuentran su respuesta de acuerdo al caso analizado y la interpretación que se lleve a cabo de las circunstancias imperantes.

Que, sentadas tales pautas interpretativas, corresponde entrar a analizar la cuestión traída a decisión de este Tribunal.

El denominado software "Stealth-Sistema de Facturación en Línea para Telefonía Celular" fue el resultado de un trabajo mancomunado de equipos de programadores y especialistas en informática dependientes de la actora, por lo que, en este caso, se presenta como un activo intangible cuya titularidad recae sobre la rubrada. Así las cosas, hasta aquí, el mentado programa permanecería fuera del ámbito de imposición del tributo

examinado, toda vez que el artículo 3° inciso e) punto 21 impone que se encuentran alcanzadas *"Las restantes locaciones y prestaciones, **siempre que se realicen sin relación de dependencia y título oneroso**, con presidencia del encuadre jurídico que le resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina"* (el destacado me pertenece).

No obstante, dicha situación adquiere otra solución al momento de ser vendida por un determinado precio a favor de un tercero –CTI Holdings S.A.-. Yerra en este aspecto la encartada al decir que la sociedad se prestó un servicio a sí mismo, y que tal hecho lo excluye de los supuestos incluidos en la norma. En el presente caso, la venta de ese activo autogenerado se encuentra gravada, ya que para el comprador resulta una prestación de servicios, a través de la cual adquiere una obra cuyo origen es ajeno a él, cumpliéndose en la operación las condiciones previstas por el citado artículo, y la definición otorgada por el artículo 8° del decreto reglamentario.

En cuanto al análisis de los fallos citados (Jablonka S.A. y F. Marrone S.R.L.) y la disquisición que se efectúa en ellos entre un software "enlatado" o "a medida" no resultan aplicables a la litis, por ser anteriores a la reforma dispuesta por la ley 23.871 que incluye, en general, al software como prestación de servicios a partir del 1/12/90. Sin embargo, ello no implica una presunción de pleno de derecho bajo la cual todo software constituye una prestación de servicio –como asevera la quejosa en su líbelo recursivo- ni tampoco una situación sujeta a interpretación, sino más bien una disposición taxativa contenida en la norma -cfr. artículo 3° inc. e) punto 21 inc. c)-.

Tiene dicho nuestro más Alto Tribunal que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973) y que la primera fuente para determinar tal voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, consid. 11 y sus citas) sin que quepa a los jueces sustituir a aquél, sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 300:700).

En lo atinente a los fines que motivaron la operación discutida o la imposibilidad de utilizar el bien por parte del adquirente, cabe destacar que tales circunstancias no logran alterar el criterio adoptado. Sostener lo contrario implicaría aceptar condiciones que no emanan de las normas en juego, promoviendo que situaciones excepcionales se conviertan en una regla general, hecho que está lejos de una correcta hermenéutica.

De lo hasta aquí expuesto, se puede concluir que las cesiones de derecho, consideradas en forma individual, se encuentran al margen del objeto del impuesto al valor agregado, en tanto no puedan ser encasilladas de manera inequívoca en algunos de los presupuestos de hecho de la ley, estos son, la venta de cosas muebles, obras, locaciones y prestaciones de servicios, importación definitiva de cosas muebles o de servicios; situación está que, como se observó, no se verificó en los presentes autos.

VI.- Que, en torno al otro planteo que hace al fondo de la causa, procede reseñar brevemente la definición y normativa aplicable a la figura "sale and lease back".

La ley 25.248 -publicada en el B.O. del 14/6/2000 y hoy derogada- estableció los aspectos esenciales de este instituto en sus artículos 1° a 5°, los cuales se transcriben a continuación:

"*Art. 1 - Concepto. En el contrato de leasing el dador conviene transferir al tomador la tenencia de un bien cierto y determinado para su uso y goce, contra el pago de un canon y le confiere una opción de compra por un precio.*

Art. 2 - Objeto. Pueden ser objeto del contrato cosas muebles e inmuebles, marcas, patentes o modelos

industriales y software, de propiedad del dador o sobre los que el dador tenga la facultad de dar en leasing.

Art. 3 - Canon. El monto y la periodicidad de cada canon se determina convencionalmente.

Art. 4 - Precio de ejercicio de la opción. El precio de ejercicio de la opción de compra debe estar fijado en el contrato o ser determinable según procedimientos o pautas pactadas.

Art. 5 - Modalidades en la elección del bien. El bien objeto del contrato puede:

a) Comprarse por el dador a persona indicada por el tomador;

b) comprarse por el dador según especificaciones del tomador o según catálogos, folletos o descripciones identificadas por éste;

c) comprarse por el dador, quien sustituye al tomador, al efecto, en un contrato de compraventa que éste haya celebrado;

d) ser de propiedad del dador con anterioridad a su vinculación contractual con el tomador;

e) adquiere por el dador al tomador por el mismo contrato o habérselo adquirido con anterioridad;

f) estar a disposición jurídica del dador por título que le permita constituir leasing sobre él."

La sanción de esta ley introdujo diversas incorporaciones en comparación con la anterior legislación. Entre ellas se pueden enunciar, en lo que aquí importa, la posibilidad de que cualquier sujeto pueda ser dador o tomador; la libertad de convenir entre las partes la modalidad de los cánones y de la opción de compra; la incorporación de intangibles como bienes que pueden ser objeto de leasing y la regulación legal del "sale and lease back".

Mediante la utilización de esta figura se logra obtener financiación a través de la venta de los bienes, los cuales continúan perteneciendo al vendedor, quien los arrienda con opción a compra al comprador (que reviste la condición de tomador del contrato de leasing).

En lo que hace al tratamiento fiscal a dispensar sobre estas operaciones el artículo 26 del Decreto 1038/2000 prevé: "*Los contratos leasing celebrados conforme las disposiciones de la Ley Nº 25.248, que habiendo adoptado la modalidad en la elección del bien prevista en el inciso e) del artículo 5º de la referida norma, tengan por objeto la locación con opción a compra de bienes adquiridos por el dador al tomador en virtud del mismo contrato o con anterioridad al mismo, se asimilarán a los fines fiscales a operaciones financieras y tendrán el siguiente tratamiento tributario… A los fines del Impuesto al Valor Agregado, ley según texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, la base imponible correspondiente al dador prevista en el artículo 10 de la ley del tributo estará dada por el importe resultante de la diferencia entre el valor de los cánones y la recuperación del capital aplicado contenido en los mismos, determinado de acuerdo a lo establecido en el artículo 2º del presente decreto. En este caso el perfeccionamiento del hecho imponible establecido en el punto 7., del inciso b) del artículo 5º de la citada ley del impuesto, se configurará en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago de los cánones o en el de su percepción total o parcial, el que fuere anterior, siendo de aplicación a los efectos de la determinación del débito fiscal, las disposiciones del artículo 11 de la referida norma legal.*

Por su parte el tomador podrá computar como crédito fiscal el impuesto determinado de acuerdo

al procedimiento indicado en el párrafo anterior en tanto el mismo le haya sido facturado por el dador en la forma y condiciones que al respecto establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA.

Idéntico tratamiento será de aplicación respecto del precio fijado para la opción de compra, en el caso en que la misma se ejerza.

Las transferencias de bienes del tomador al dador, realizadas en virtud del mismo contrato de leasing o con anterioridad al mismo y las originadas como consecuencia del ejercicio de la opción de compra, no generarán, salvo en el caso contemplado en el párrafo siguiente, los hechos imponibles previstos en la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, circunstancia ésta que deberá constar en el respectivo contrato y ser comunicada a la citada ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (el destacado me pertenece).

En el caso de no ejercerse la opción de compra, tal hecho generará para el dador en la determinación del gravamen del período de extinción del contrato, la obligación de computar como débito fiscal el impuesto correspondiente a la suma de la parte de los cánones devengados en el período de vigencia del mismo considerada oportunamente recuperación de capital, cuando la locación de los bienes objeto del contrato estuviera alcanzada por el tributo y en todos los casos el derecho a computar el crédito fiscal que hubiera correspondido considerar en oportunidad de haberse efectuado la adquisición al tomador, el que deberá documentarse en la forma y condiciones que al respecto establezca la referida ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS…"

De conformidad con la normativa indicada, se presenta como requisito "sine qua non" que el contrato prevea en sus cláusulas la naturaleza de la transferencia que se efectúa, y la opción de compra sobre los bienes objeto del acuerdo; siendo éste último hecho el disparador para computar o no los respectivos créditos y débitos fiscales, a la vez que representa la nota que distingue a la figura que la actora pretende aplicar sobre el resto de las modalidades disponibles.

En esta dirección, adelanto que la tesitura del apelante no puede prosperar, toda vez que es él mismo quien en su líbelo recursivo aclara que: *"La opción de compra que se reservó a CTI no se hizo explicita ni se instrumentó en contrato alguno para evitar que el ámbito de un posible proceso concursal o de quiebra de CTI, sus acreedores pretendieran ejercer la opción de compra para agredir el activo esencial que estamos analizando, es decir, el Software."* (vide fs. 90vta.).

A idéntica conclusión se arriba sobre la aplicación del principio de la realidad económica –legislado en el artículo 2° de la ley de rito- ya que para desvirtuar la presunción de legitimidad con que cuentan los contratos, es necesario la presentación de pruebas serias, precisas y concordantes que refuten la fuerza y efecto de dichos actos; va de suyo que la mera afirmación de que se trata de una operatoria diferente, a los efectos de obtener un tratamiento tributario menos gravoso, no constituye un fundamento suficiente para prescindir de la estructura jurídica empleada.

Que, sobre dicha cuestión, este Tribunal en autos "Castro Corbat Mandataria y Financiera S.A. (hoy Regipro S.A. s/quiebra)" resolvió que: "*Cuando la estructura jurídica adoptada es el resultado de la libre elección y de la voluntad de los interesados, las consecuencias impositivas derivadas del tratamiento para ella previsto con insoslayables, no siendo óbice para ello que otra instrumentación pudiere tener un trato menos gravoso.*

Para arribar a dicha conclusión, deben tenerse presente, entre otras, las expresiones de Francisco Martínez (Derecho Fiscal tomo XX-B pág. 872 y siguientes) cuando afirmaba que "la distinción entre la voluntad empírica y la voluntad jurídica es de inutilidad manifiesta para fundar en la primera el llamado criterio o principio de la consideración o de la realidad económica en la interpretación de la ley"” (TFN, Sala C, sentencia de fecha 28/12/2000).

En virtud de todo lo expuesto, corresponde concluir que no le asiste razón a la encartada cuando intenta justificar que la operatoria debe analizarse independientemente de la forma jurídica adoptada.

VII.- Que, en consecuencia, por los fundamentos vertidos en los Considerandos V y VI, voto por confirmar las Resoluciones Nros. 2/2006 (DV DEOA) y 13/2006 (DV DEOA), con costas.

VIII.- Que, en lo que toca a la multa relativa al Impuesto al Valor Agregado –períodos fiscales 11/01, 12/01 y 01/02- corresponde expedirse en primer término sobre la prescripción planteada por la recurrente.

A tal fin cabe recordar que el artículo 56 de la ley 11.683 (t.o. v.), en lo que aquí interesa dispone que: *"Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ellas previstas, prescriben: a) por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación..."*.

Dicha norma debe interpretarse conjuntamente con el artículo 58 del mismo cuerpo legal, que dispone: *"Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible"*.

Considerando tales pautas es que debe establecerse el período a partir del cual debe comenzar a correr el término de la prescripción.

En estas condiciones, debo decir que el mes base empleado para computar los plazos es enero de 2001. En efecto, si bien los supuestos débitos fiscales produjeron una disminución en el Saldo a Favor Técnico de la responsable, cuyo traslado se vio reflejado de forma positiva para el Fisco Nacional recién en los períodos 11/01, 12/01 y 01/02, ello no puede conducir a determinar que el supuesto hecho imponible omitido acaeció en una fecha distinta a la consignada en las facturas aquí cuestionadas; siendo, tal diferencia temporal atribuible al esquema liquidatorio del tributo de marras.

Partiendo de la premisa expuesta, las sumas detectadas en los sucesivos meses por la auditoría fiscal no se corresponden con la comisión de nuevas infracciones –bajo los términos del artículo 68 inc. a) de la ley procedimental- sino que, como se dijo, se trata de importes cuyo origen es reconocido –por ambas partes- en el mes de enero 2001, y su exposición diferida encuentra justificación en la ecuación impositiva aplicable al caso.

Siendo ello así, el plazo de prescripción comenzó a correr el 01/01/2002 y finalizó el 31/12/2006.

Asimismo, es preciso destacar que el 28/12/06 el Ente Fiscal interpuso una denuncia penal, suspendiendo el curso de la prescripción hasta el 05/07/2007 (fecha, esta última, en que la sentencia quedó firme por haber transcurrido los tres días del plazo para apelar, conforme los artículos 450 y 377 Código Procesal Penal de la Nación), todo ello acorde al art. 65 inc. c) de la ley de rito. En consecuencia, el quinto año se completaría el

08/07/2007, considerando los días restantes por el año 2006.

De tal forma, al momento de notificarse la resolución que instruyó sumario (24/04/2008), las facultades del Fisco para aplicar la sanción vinculada con el período en cuestión, se encontraba prescripta.

Por otra parte, cabe resaltar que en el presente caso no resulta aplicable la causal suspensiva prevista en el artículo 65 inc. d) del texto legal mencionado, pues tal apartado fue introducido por una norma posterior a los períodos en crisis (Ley 25795/2003).

En función de lo descripto, voto por revocar la Resolución N° 31/2008 (DV DEOA), con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del vocal preopinante.

En atención a la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 2/2006 (DV DEOA) y 13/2006 (DV DEOA), con costas.

2°) Revocar la Resolución N° 31/2008 (DV DEOA), con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.24 13:43:57 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.24 16:58:11 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.24 16:58:12 -03:00