República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-55046577-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Junio de 2022

Referencia: SENTENCIA - Expte Nº 46.028-I (y su acum. Expte Nº 47.473-I) “CLUB ATLETICO HURACAN ÁSOCIACION CIVIL"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

El Expediente N° 46.028-I, caratulado: “CLUB ATLETICO HURACAN ÁSOCIACION CIVIL s/ recurso de apelación” y su acumulado N° 47.473-I a resolución de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

I-. Que, a fs. 21/26vta. la parte actora interpone recurso de apelación en los términos del art. 76, inc. b) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) contra las Resoluciones N° 365/2015 (DV SRR1), de fecha 14 de Diciembre de 2015, dictada por el Sr. Jefe Interino de la División Revisión y Recursos, Dirección Regional Sur, de la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva, y su rectificatoria Resolución N° 1/2016 (DV SRRI) de fecha 06 de Enero de 2016, dictada por el Sr. Jefe Interino, de la División Fiscalización Nro. 3 (DI RSUR), de la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva.

Mediante la primera de ellas se determina de oficio la obligación impositiva en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los períodos fiscales 12/2008 a 10/2013, con más sus intereses resarcitorios y aplica una multa equivalente a dos veces el impuesto dejado de pagar por los periodos fiscales 12/2008; 02, 03, 05, 06,/2009; 04 y 05/2010; 09, 10, 11, 12/2011; 02, 03, 04, 05, 06, 08, 09, 10, 11 y 12/2012; 02, 03, 04, 05, 06 y 09/2013, conforme el artículo 46 de la Ley 11.683 (t.o. y sus modif.).- Con respecto a los períodos fiscales 08, 09, 10, 11/2010; 03, 04, 05, 06/2011, en tanto superan la condición objetiva de punibilidad, la calificación de la conducta que se deriva de los hechos, queda diferida conforme lo dispuesto por el artículo 20 de la ley 24.769.-

A través de la Resolución N° 1/2016 (DV SRRI), se rectifica la primera, estableciendo que donde dice “PESOS DIECINUEVE MILLONES DOSCIENTOS CINCUENTA Y SIETE MIL SEISCIENTOS TREINTA Y OCHO CON NOVENTA Y CINCO CENTAVOS ($19.257.638,95)” corresponde “PESOS UN MILLÓN NOVECIENTOS VEINTICINCO MIL SETECIENTOS SESENTA Y TRES CON OCHENTA Y NUEVE CENTAVOS ($1.925.763,89)”.-

Así, señala que el ajuste efectuado encuentra su fundamento en la falta de presentación de las declaraciones juradas y de pagos de los saldos resultantes correspondientes al IVA, interpretando el Fisco que las recaudaciones obtenidas por los partidos en los cuales intervino la contribuyente durante el período señalado, se encuentran alcanzados por el IVA, no correspondiendo la exención prevista en el artículo 7, inciso h, punto 11 de la Ley 23.349 y art. 33 de su decreto reglamentario.

En primer lugar, la actora relata los hechos que motivan la interposición de su recurso de apelación. Manifiesta que se trata de una asociación civil sin fines de lucro, cuya actividad principal consiste en la actividad deportiva amateur en diversas disciplinas, principalmente, en el futbol tanto amateur como profesional.

Agrega que la resolución apelada resulta improcedente, contraria a derecho y a todas luces injusta, violatoria de los derechos de propiedad y defensa en juicio, atento que AFIP-DGI desestimó el planteo de inconstitucionalidad formulado en la instancia anterior.

Aduce que el recurso de apelación interpuesto se sustenta en el planteo formal de inconstitucionalidad e inaplicabilidad del artículo 7 punto 11 inciso h) de la Ley 23.349 y el artículo 33 de su decreto reglamentario, de la Ley 25.414 y del Decreto 493/01.

Manifiesta que, a su entender, el Fisco Nacional yerra en su postura atento que el control de constitucionalidad de las normas le corresponde a todos los órganos del Estado sin excepción alguna ya que *"(…) la conducta pasiva asumida por estos puede convalidar flagrantes, violaciones de garantías constitucionales (…)"*.

Expresa que aún se encuentra en plena vigencia la Ley 12.965 -del año 1947, a través de la cual se les otorga a las asociaciones civiles sin fines de lucro la exención de todo impuesto de carácter nacional.

Agrega que en el ejercicio de las facultades conferidas por la Ley 25.414, el Poder Ejecutivo de la Nación dictó el Decreto 493/01, a través del cual se modificó la ley del Impuesto al Valor Agregado y se revocó la eximición del pago del impuesto en aquellos espectáculos deportivos en los cuales intervengan profesionales, por lo que a su total entendimiento, ello resulta inconstitucional ya que una normativa de rango inferior jamás podrá revocar un derecho adquirido, otorgado por una ley nacional.

Plantea, asimismo, la improcedencia e ilegitimidad de la pretensión de aplicar intereses resarcitorios.

A fs. 82/88 la parte actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 301/2016 – en el marco del Expte. N° 47.473-I- mediante el cual se aplica una multa graduada en 2 (dos) veces el importe del impuesto dejado de ingresar frente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 8/2010 a 11/2010 y 03/2011 a 6/2011. Se agravia de la multa aplicada, toda vez que entiende que no se verificaron los elementos objetivos y subjetivos necesarios para la aplicación de las sanciones. Plantea la inconstitucionalidad de las normas aplicadas.

Cita doctrina y jurisprudencia a su favor, formula reserva del caso federal. Finalmente, solicita se revoquen resoluciones administrativas en todos sus términos, con costas.

II- Que, a fs. 41/49vta. y 104/116vta. se presenta la representación del Fisco Nacional, contesta los recursos interpuestos, niega los hechos alegados y solicita se rechacen los recursos, con costas.

Manifiesta que al haber efectuado la accionante un planteo de inconstitucionalidad más propio de la justicia en lo Contencioso Administrativo Federal que de la instancia administrativa, el juez administrativo señaló que carece de facultades para declarar la inconstitucionalidad de las normas o reglamentaciones tributarias, y que tal

declaración constituye una medida de extrema gravedad institucional que no puede ser dirimida ante su instancia.

Agrega que el artículo 185 de la ley de rito, veda la posibilidad al Tribunal Fiscal de la Nación de dar tratamiento a dichos planteos ya que no posee facultades para entender o expedirse sobre la inconstitucionalidad peticionada. Explica los hechos que motivaron el ajuste fiscal y la normativa aplicable al caso.

Remarca que la recurrente no efectúa ningún tipo de agravio respecto a la determinación de oficio y que tácitamente efectúa un reconocimiento de los presupuestos de hecho que fundamentan el ajuste efectuado, por lo que entiende que sería aplicable al particular la teoría de los actos propios, atento que se vería desvirtuado el espíritu de este tipo de recurso, ya que el Tribunal Fiscal de la Nación se ve impedido de expedirse sobre la cuestión constitucional introducida.

Manifiesta que para el caso en que el Tribunal Fiscal de la Nación se declare competente para entender el planteo de inconstitucionalidad incoado por la actora, contesta en forma subsidiaria que existen normas constitucionales que regulan la materia de la delegación de facultades efectuada por el Poder Legislativo al Ejecutivo en ejercicio de sus atribuciones. Que en el marco de la emergencia económica declarada por la Ley 25.414 por medio de su artículo 1°, y en el uso de sus atribuciones, el Poder Legislativo delegó al Poder Ejecutivo de la Nación la facultad de crear y derogar exenciones tributarias. Que dicha delegación no implica la creación o derogación de tributos, sino que dichas actividades, hasta el momento de la declaración emergencia, gozaban de una dispensa dentro del hecho imponible que obstaculizaba el nacimiento de la obligación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias.

Destaca que en relación a las modificaciones introducidas por la Ley 25.920 al artículo 7.1 de la ley del IVA, en su tercer párrafo se fija el criterio general que resultará de aplicación para las nuevas exenciones que se dicten a partir del 09/09/04. A su vez, agrega que la expresión normativa de que no serán de aplicación respecto del IVA las exenciones genéricas de impuestos en cuanto no lo incluyan taxativamente, tiene que ver únicamente con las normas legales a dictarse con posterioridad a la fecha mencionada, por lo que en definitiva lo que ha hecho el legislador es "blanquear" la vigencia y operatividad de las exenciones subjetivas establecidas en normas genéricas por sobre la ley del IVA.

Con relación a los intereses resarcitorios, solicita se rechacen los argumentos esgrimidos en cuanto a la improcedencia de los mismos, sin perjuicio de los que corresponda liquidar hasta el día del efectivo pago.

Respecto de la multa por defraudación aplicada por el juez administrativo, remarca que, de las circunstancias concretas acaecidas obrantes en los antecedentes administrativos, ante la falta de argumentos que desvirtúen o modifiquen los cargos formulados y frente al reconocimiento de los hechos que conllevan a los ajustes practicados, se encuentran configurados los requisitos de ardid o engaño, error en la víctima y de perjuicio patrimonial necesarios para la procedencia de misma. Concluye que la recurrente al omitir la presentación de sus declaraciones juradas ha teniendo pleno conocimiento de la ilicitud de su conducta, violando la normativa aplicable, y es esta conducta subjetiva lo que el derecho declara idóneo para acarrear responsabilidad penal para la configuración de la defraudación.

Cita jurisprudencia y doctrina a su favor, acompaña los antecedentes administrativos, hace reserva del caso federal y solicita se rechace el recurso, con expresa imposición de costas a la parte actora.

III.- Que, a fojas 123 se procede a acumular el expediente N° 47.473-I al expediente N° 46.028.

IV.- Que, a fojas 139 se elevan las actuaciones a la Sala B y a fojas 140 se ponen los autos a sentencia.

V. Que, con respecto a los planteos de inconstitucionalidad que formula la parte actora, cabe recordar que el artículo 185 de la ley de rito, veda la posibilidad de que este Tribunal Fiscal pueda incluir pronunciamientos sobre la validez constitucional de leyes y sus reglamentaciones, sin que previamente la Corte Suprema se haya expedido al respecto.

VI.- Que corresponde que este Tribunal se expida respecto de la gravabilidad en el IVA de los ingresos obtenidos por el Club Huracán por los períodos en crisis. Ello así, cabe resumir que el contribuyente entendió que sus ingresos se encontraban exentos del gravamen en los términos de la ley 12.965; por su parte, el Fisco Nacional sostiene que los mismos estaban gravados por no resultar aplicable la exención prevista en el art. 7° de la ley de IVA.

En atención a la cuestión de pleno derecho que se suscita en los presentes autos, corresponde efectuar una reseña de la normativa en discusión.

En primer lugar, resulta importante mencionar que la Ley 12.965 (B.O. 16/04/1947) introdujo como inciso m) del art. 19 de la ley 11.682 del impuesto a los réditos que *"quedan exentas del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional las asociaciones deportivas y de cultura física y los inmuebles de su propiedad en que funcionan sus campos de deportes, instalaciones inherentes a sus fines y sedes administrativas y/o sociales, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo"*.

Ahora bien, dicha ley fue sustituida en el año 1973 por la ley N° 20.628 del impuesto a las ganancias, habiéndose modificado el inciso m) del art. 19 a partir de lo cual la exención relativa a dichas asociaciones ahora estaba acotada al impuesto a las ganancias en los siguientes términos: *"Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo. La exención establecida precedentemente se extenderá a las asociaciones del exterior, mediando reciprocidad"*.

Al respecto, el art. 105 de dicha ley en ningún momento explicita que puedan subsistir como vigentes normas aplicables a otros tributos que no sean los sustituidos en dicha oportunidad por el impuesto a las ganancias, como sería el caso de IVA que se trata en estas actuaciones. En síntesis, la aplicación en el IVA de la exención amplia a estas entidades que introdujo la ley 12.965 en la ley de impuesto a los réditos, a partir de la sustitución de la ley 20.628 queda eliminada.

Ahora bien, mediante el dictado de la Ley 25.414 (B.O. 30/3/2001) – derogada posteriormente según art. 1°) de la Ley 25.556 (B.O. 28/12/2001) - se delegó al Poder Ejecutivo Nacional el ejercicio de atribuciones legislativas hasta el 1° de marzo de 2002, estableciendo en el inc. a) del acápite II, entre otras, la facultad de crear y eliminar exenciones. En este sentido, se estableció la caducidad de pleno derecho de la delegación efectuada, una vez que trascurriera el período citado, sin perjuicio de la validez y continuidad de las normas dictadas por el Poder Ejecutivo en ejercicio de las facultades conferidas.

En virtud de dicha delegación, el Decreto 493/2001 (B.O. 30/4/2001) y su modificatorio 496/2001, introdujeron modificaciones a la ley del IVA, entre las que se dispuso la derogación de la exención sobre los espectáculos y reuniones de carácter artístico, científico, cultural, teatral, musical, de canto, de danza, circense, deportivos y cinematográficos, por los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso a dichos espectáculos que estaba prevista en el punto 10, inciso h) del primer párrafo art. 7 de la ley del gravamen tratado.

Luego a través del decreto 496/01 se establece una exención más acotada en el mismo punto 10 aplicable únicamente a los espectáculos de carácter teatral comprendidos en el art. 2° de la ley N° 24.800. Posteriormente a través del art. 1° de la Ley N° 26.115 (B.O. 19/7/2006) se sustituye dicho punto 10 por el siguiente "Los espectáculos de carácter teatral comprendidos en la Ley Nº 24.800 y la contraprestación exigida para el ingreso a conciertos o recitales musicales cuando la misma corresponda exclusivamente al acceso a dicho evento".

Por su parte, la ley 25.920 (B.O. 9/09/2004) incorporó luego del segundo párrafo de art. agregado a continuación del 7° de la Ley de IVA estableciendo que: *"Sin perjuicio de las previsiones del primer párrafo de este artículo, en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente"*.

Ahora bien, también dicha ley incluyó a continuación el siguiente párrafo*: "La limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el artículo 3°, inciso d) de la Ley 16.656, que fuera incorporada como inciso s) del artículo 19 de la Ley 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones)*."

Ello así, en el caso particular y tal como se expuso previamente, la modificación introducida por la ley 12.965/47 a la ley de impuesto a los réditos ya no se encontraba vigente al momento de la entrada en vigencia de la ley 25.920.

Por último, el art. 7 inciso h) punto 11 de la ley del IVA -incorporado por el decreto 845/01- claramente y de manera específica establece una exención aplicable exclusivamente a los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso a los espectáculos de carácter deportivo amateur.

Por lo expuesto y no existiendo constancias en autos de que los ingresos determinados correspondan al acceso de espectáculos deportivos amateurs, se confirma el ajuste en el IVA.

VII. Que, en materia de los intereses resarcitorios la recurrente plantea en forma genérica la improcedencia e ilegitimidad de la pretensión, ante lo cual no cabe más que su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco, como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

VIII. Que, finalmente resta expedirse con respecto a la procedencia de las multas apeladas en las presentes actuaciones, que encontrarían sustento normativo en el artículo 46 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Al respecto, cabe señalar que la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena, es decir que sólo puede ser reprimido quien sea culpable: aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 271:297).

Al respecto, cabe recordar que el artículo 46 de la ley de rito sanciona a quien mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa defraudare al Fisco. Ahora bien, las formas genéricas del fraude son el ardid y el engaño, que tienen como finalidad hacer creer a la víctima o mantenerla en la creencia o reforzarla en su creencia de que lo que no es verdadero lo es. Pero el ardid o el engaño han de ser "idóneos", esto es aptos para inducir a error, en el caso, al organismo especializado en la fiscalización y recaudación tributaria.

Es decir, para que se configure el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley 11.683, se requiere no sólo la intención de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima de aquél. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (ver en tal sentido CNCAF, Sala I, in re "Georgalos Hnos S.A.I.C.A." con fecha 1/10/2008).

Cabe destacar que, "la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación. (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" - 8/2/1999)" (CNCAF, Sala V, in re "Ruggiero Aldo", sentencia del 21/12/2006).

Ahora bien, el Fisco no ha demostrado cuál ha sido el ardid o engaño requeridos por el tipo legal del art. 46 para considerar el supuesto como una defraudación fiscal.

Cabe señalar que la declaración engañosa es aquella en la cual se consignan cifras cuyo origen tiene razón de ser en datos inexactos consignados en los libros comerciales y respecto de los cuales la recurrente bien se observa incapaz de producir documentación de respaldo, sea porque dicha documentación no es sincera, sea porque dicha documentación no existe, aspectos cuyo acontecimiento no se verifican en el caso concreto.

En resumidas cuentas, corresponde señalar que la multa aplicada con fundamento en el art. 46 de la norma ritual no encuentra fundamento alguno que permita a este Tribunal considerar que en el caso de marras la recurrente haya obrado con intención de defraudar al Fisco Nacional, el que no ha aportado ninguna prueba en aras de sostener su tesitura en torno a la aplicación de la figura infraccional pretendida.

No obstante, ello no implica que la conducta de la recurrente quede impune. La configuración del elemento objetivo ha quedado demostrada en el considerando anterior, sin que en el caso se verifique la existencia de un error excusable de entidad suficiente como para eximirse de la sanción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998). Ello así, corresponde reencuadrar de oficio la conducta de la recurrente en la infracción prevista en esa norma legal, en su mínimo legal, de conformidad con lo establecido en el art. 49, primer párrafo de la Ley N° 11.683 (t.o. vigente a la fecha de la comisión de la infracción).

Por ello, SE RESUELVE:

1) Confirmar la Resolución N° 365/2015 y su rectificativa N° 1/2016 en cuanto a capital y accesorios y reencuadrar la conducta de la apelante en los términos del art. 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), graduada en un tercio del mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en lo relativo al reencuadre de la multa, que se imponen por su orden causado.

2) Con respecto a la Resolución N° 301/2016, reencuadrar la conducta de la apelante en los términos del art. 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), graduada en un tercio del mínimo legal, costas en el orden causado.

Regístrese, notifíquese a los domicilios electrónicos de las partes-conforme lo dispuesto en Acta del Acuerdo

celebrado el 8 de Septiembre de 2020 IF-2020-60084748--APN-VOCXXI#TFN, anexa a la RESOL-2020-44- -APN-TFN#MEC – B.O. 11/09/2020-: a la actora al Dr. Pablo Marcelo Gonzalez (20-18138761-1) y al Fisco Nacional en la CUIT 33-69345023-9 (AFIP). Fecho, procédase a la impresión y agregación de la presente al expediente papel y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2022.06.01 15:13:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2022.06.01 15:15:15 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2022.06.01 15:24:26 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 15:24:38 -03:00