Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-135858044-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 14 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - EX-2022-123492974- -APN-SGAI#TFN "PEREYRA BRUNO TADEO

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El expediente **EX-2022-123492974- -APN-SGAI#TFN** caratulado: **"PEREYRA BRUNO TADEO S/ APELACIÓN"** 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);

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que, mediante IF-2022-123492925-APN-DTD#JGM, se presenta el contribuyente e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 263/2022 (DV RRMP) de fecha 25/10/2022 emitida por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar Del Plata de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), mediante la cual se le aplicó una multa correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los períodos fiscales 02/2016 a 12/2016, por la suma de pesos doscientos sesenta y seis mil trescientos sesenta y siete con sesenta y cuatro centavos ($260.367,64), equivalente a un setenta por ciento (70%) del impuesto omitido, en mérito de lo estipulado por el artículo 45 de la de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En primer lugar, la actora indica que se dedica a la actividad de "venta al por menor de productos de almacén y dietética", por la cual es titular de una despensa. Afirma que, con fecha 06/01/2017 fue excluido del régimen simplificado para pequeños contribuyentes con efecto retroactivo al 01/02/2016.

En ese sentido sostiene que, si bien no compartió el criterio del Organismo Fiscal, presentó declaraciones juradas originales de IVA, con el fin de que no se le generen multas por incumplimiento a los deberes formales, consignando los importes en relación al débito fiscal, de acuerdo a lo que la inspección fiscal propuso. Manifiesta, que en lo que respecta al crédito fiscal, la AFIP corroboró a través de sus bases de datos que las operaciones de compra de todos los períodos fiscalizados se encuentran respaldadas en facturas tipo "B", sin IVA discriminado, lo cual es lógico y se origina en el hecho de que al momento en el que fueron celebradas tales operaciones

revestía en calidad de monotributista, no pudiendo exigirse al proveedor que emitiera facturas tipo “A” con IVA discriminado.

Detalla que al rectificar las declaraciones juradas computo como crédito fiscal los importes facturados y declarados al Fisco Nacional a través del sistema CITI por los proveedores, y que por ende surgen de las bases de datos del propio Organismo. En ese orden, relata que los importes declarados le fueron suministrados por la inspección y se corresponden exactamente con las planillas de proveedores elaboradas por el inspector que obran del expediente administrativo principal. De esta manera informa que, se declaró el crédito fiscal por las compras

que figuran en la base de datos de la AFIP y que dicha circunstancia fue debidamente informada a la inspección.

Explica que más allá de que el crédito fiscal computado se corresponde con operaciones de compra que el propio Fisco Nacional le suministró, al momento de formular descargo a la vista en el marco del procedimiento determinativo de oficio, y ante la eventualidad de que se pretendiera su desconocimiento, ofreció prueba informativa de todos los proveedores involucrados para que las corroboren y acompañen copia de los duplicados de las facturas. Agrega que, el juez administrativo rechazó dicha prueba por considerarla improcedente y dilatoria, por entender que, lo que se discute es que no fueron discriminados los créditos fiscales y no si la operación existe.

Por otro lado, opone excepción de prescripción y solicita aplicación de la ley penal más benigna, por razonar que el plazo de prescripción para la aplicación de multas relativas a los períodos febrero a diciembre de 2016 en relación al IVA, comenzó a correr el 1° de enero de 2017, por lo que se cumplió el plazo quinquenal el 1° de enero de 2022, antes del dictado de la resolución de instrucción de sumario (que ocurrió el 01/04/22). Además, sostiene que no existían causales validas de suspensión o interrupción de la prescripción.

A su vez sostiene que, el art. 17 de la ley 27.562 no resulta de aplicación a este caso, por aplicación del principio de ley penal más benigna, el cual resulta plenamente operativo, en virtud de lo dispuesto en el art. 18 de la Constitución Nacional, el art. 2 del Código Penal, y fundamentalmente el art. 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos. En este orden de ideas, explica que al momento de la entrada en vigencia a la ley 27.562 (26/08/20) ya se había iniciado el cómputo de la prescripción de la acción del Fisco para imponer sanción en relación a los períodos febrero a diciembre de 2016, por lo que ya habían trascurrido más de tres años, no pudiéndose aplicar la disposición contenida en el art. 17 de la citada ley por resultar más gravosa para esta parte.

En otro sentido plantea la preclusión de la etapa procesal para instrucción de sumario. En esa tónica, explica que al momento de notificar la vista mediante Resolución N° 119/18 DO (DV RRMP), por la que se dio inicio al procedimiento determinativo de oficio, la AFIP omitió instruir sumario, sin hacer reserva de aplicar sanción en un momento posterior. Como consecuencia, al dictar la Resolución Determinativa de Oficio N° 305/18 de fecha 11 de diciembre de 2018, la AFIP no aplicó sanción alguna, únicamente hizo referencia a que hacía reserva de instruir sumario, una vez que se dictara sentencia en causa penal, a pesar que como bien se reconoce por el juez administrativo en la resolución que impugno, el 29 de diciembre 2017 se había dictado la ley 27.430 que había subido el monto de la condición objetiva de punibilidad fulminando toda posibilidad de que prospere una denuncia penal. De hecho, desde la fecha del dictado de la Resolución Determinativa de Oficio 305/18 del 11/12/2018, hasta el presente el Ente Fiscal nunca formuló la denuncia penal.

Deja en claro que, a su entender “*…precluyó la etapa procesal para que el Fisco Nacional instruyera el sumario y aplicara multa, en los términos del art.74 de la ley 11.683 y que, en realidad, la posibilidad de plantear denuncia penal fue utilizada como excusa para evitar que oportunamente VS se reconociera la caducidad del*

Organismo Fiscal para aplicar la sanción…" (sic)

Seguidamente en subsidio, para el caso en que no se decrete la prescripción o la preclusión del Fisco Nacional para imponer la sanción, plantea la existencia de litispendencia entre la presente causa y la que tramitó la determinación de oficio - en el expediente 49.597-I ante la Sala D Vocalía 10° de este Organismo -, la cual actualmente está radicada en la Corte Nacional en función al recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional. Por tal motivo peticiona que, se haga lugar al planteo de litispendencia y se suspendan todos los plazos procesales, hasta tanto exista cosa juzgada mediante sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, respecto de la procedencia o improcedencia de la determinación de oficio practicada por el Organismo Fiscal a través de la cual se impugnó el crédito fiscal de IVA computado en las declaraciones juradas de los períodos 2 a 12 de 2016.

Por otra parte, esgrime que la sanción aplicada es improcedente e inexistente por sostener que, no hubo falta de pago del tributo. En este sentido, en apoyo a su postura acompaña la sentencia dictada en el marco del expediente 49.597-I correspondiente a la Sala D Vocalía 10° de este Tribunal y el decisorio de la Cámara Contencioso Administrativo Federal Sala III.

Relata que declaró en su totalidad los ingresos derivados de su actividad, al punto tal que los mismos no han sido objeto de impugnación y guardan relación con absolutamente todos los parámetros consultados: depósitos bancarios, ventas por medio de tarjetas de crédito, retenciones sufridas. Agrega que, la inspección no encontró indicios de mayores ventas. A su vez, el crédito fiscal computado responde a la realidad económica por las operaciones cuya veracidad y existencia fue reconocida por el Fisco Nacional, de hecho, el crédito fiscal computado fue suministrado por la inspección actuante, sobre la base de operaciones asentadas en las bases de datos de la AFIP.

Revela que "*desconocer el IVA que sí está facturado – aun sin estar discriminado - en las facturas de compra, conlleva la desnaturalización de la mecánica del tributo – produciendo una grave asimetría ya que se determina el débito fiscal no discriminado, y no se admite la deducción del crédito fiscal- a la vez que una grave afectación del principio de realidad económica de la que deriva una distorsión del principio de capacidad contributiva" (sic).*

En subsidio plantea la existencia de error excusable, por razonar que actuó diligentemente y amparado por los pronunciamientos judiciales que vienen reconociendo el derecho de los contribuyentes excluidos del monotributo a computar el crédito fiscal incluido en los comprobantes recibidos, ello en atención a la aplicación del principio de realidad económica, al de razonabilidad y a la mecánica de liquidación del propio tributo. Especialmente, en la medida en que no existe una norma que indique como se debe actuar en estos casos, y resulta controvertido que se pretenda exigir la discriminación del tributo en la factura a quien no era responsable inscripto, puesto que el proveedor nunca podría realizar esa discriminación.

A continuación, solicita que en el hipotético e improbable caso en que se considere probada la materialidad de la infracción y ante la inexistencia de antecedentes infracciónales, se la reduzca la multa aplicada al 50% del impuesto supuestamente omitido

Finalmente, cita doctrina y jurisprudencia en apoyo a su postura. Ofrece prueba documental y peticiona se rechace la multa aplicada, con costas.

II.- Que, a través del IF-2023-27676034-APN-DTD#JGM, se presenta el Fisco Nacional contestando el recurso interpuesto por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Cita

jurisprudencia en respaldo a su criterio, se opone a la prueba documental del apelante y acompaña los antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso intentando confirmando la sanción aplicada, con expresa imposición de costas a la recurrente.

III.- Que, mediante la PV-2023-124622345-APN-VOCVI#TFN elevan las actuaciones a consideración de la Sala "B" y en el IF-2023-131548942-APN-VOCVI#TFN se pusieron los autos a sentencia.

IV.- Que, cabe destacar que en el marco del Expediente N° 49.597-I, de igual caratula, que tramitó ante la Sala "D" de este Tribunal, con fecha 27/11/2019 se resolvió revocar la Resolución Nro. 305/2018 (DV RRMP) en todas sus partes, con costas a la vencida. Apelado dicho decisorio por parte del Ente Fiscal, con fecha 20/09/2022 la Sala III de la Alzada confirmó la sentencia de este Organismo, revocando en todas sus partes la determinación de la AFIP, en el marco del de los autos caratulados "Pereyra Bruno Tadeo Nicolas (TF 49597-I) c/Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo" (Expte. CAF 27869/2022/CA1). Este último pronunciamiento habría sido apelado por el Fisco Nacional y se encontraría pendiente de resolución en la Corte Suprema, conforme lo indica la recurrente.

V.- De los antecedentes administrativos y de la resolución apelada se desprende que con fecha 11/12/2018, se dictó la mencionda Resolución N° 305/2018 DO (DV RRMP) del IVA de los períodos fiscales febrero a diciembre de 2016. En la misma, la AFIP estimó que el crédito fiscal declarado no resulta computable para el contribuyente atento a que, para que esto proceda, el impuesto debe estar discriminado y facturado en los comprobantes, situación que no ocurre con las facturas tipo B. En consecuencia, la fiscalización procedió a proyectar el ajuste consistente en la impugnación del crédito fiscal declarado, labrando papeles de trabajo con detalle de los valores observados y declaraciones juradas ajustadas.

En oportunidad del dictado de tal Resolución, respecto a las sanciones a que hubiere lugar, con referencia a los períodos fiscales mencionados, se efectuó reserva de su eventual aplicabilidad, en orden a lo establecido por el artículo 20 de la Ley N° 24.769.

Ello así, por cuanto el importe reclamado en los períodos fiscales febrero a diciembre de 2016 como ajuste no conformado asciende a pesos trescientos setenta y un mil novecientos cincuenta y tres con setenta y ocho centavos ($371.953,78.-) al que se le adiciona la suma de pesos ciento diez mil ochocientos treinta y seis con veintidós centavos ($110.836,22.-) en concepto de diferencia de impuesto ajustado conformado por el contribuyente, por lo que dichos importes superaban la condición objetiva de punibilidad, prevista en el artículo 1° del Régimen Penal Tributario vigente al momento de la comisión del delito.

Posteriormente con fecha 27/12/2017, se sancionó la Ley N° 27.430 que elevó la condición objetiva de punibilidad para delitos de evasión tributaria a pesos un millón quinientos mil ($1.500.000). El 01/04/2022 se dictó Resolución N° 52/2022 DO (DV RRMP) de apertura de sumario N° 19/2022 DO (DV RRMP) referida al ajuste no conformado por la parte actora notificada el mismo día en su domicilio fiscal electrónico.

De conformidad con lo dispuesto por los artículos 70 y 71 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), se instruyó el correspondiente sumario y la posterior aplicación de la multa que se apela en las presentes actuaciones, habiéndose encuadrando la conducta fiscal de la responsable en las previsiones del artículo 45 de la Ley Nº 11.683.

VI.- Que, conforme lo expuesto precedentemente corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis y abocarse al tratamiento de la multa impuesta.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

Conforme lo indicado precedentemente, mediante la Resolución N° 305/2018 (DV RRMP) de fecha 11/12/2018 el Fisco Nacional formuló reserva, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley N° 24.769, de la eventual instrucción de sumario para la aplicación de las sanciones contempladas en la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). No obstante ello, la denuncia penal por el delito de evasión fiscal nunca fue formalizada, en razón de un cambio de criterio del área penal del organismo recaudador que, en función del fallo “VIDAL” (del 28/10/2021) de la Corte Suprema de Justicia, por no superar el monto mínimo establecido por la Ley 27.430.

Conforme lo expuesto precedentemente corresponde señalar que a la fecha del dictado del acto determinativo antes referenciado (11/12/2018), ya se encontraba vigente la Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017) circunstancia esta que invalida la reserva legal efectuada por el juez administrativo, resultando en consecuencia nulas la resolución apelada en autos por la cual se le intenta aplicar multa a la recurrente.

Ello así atento que no se cumple con lo dispuesto en el artículo 74 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) el cual dispone que “(c)uando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen...”.

En ese orden, no puede convalidarse la apertura posterior del sumario infraccional mediante el dictado de la Resolución N° 19/2022 DO (DV RRMP) de fecha 01/04/2022, que concluyó con el dictado de la Resolución Nro. 263/2022 (DV RRMP), aquí apelada. Por el contrario, no cabe más que concluir que la posterior apertura del sumario infraccional, no se ajustó a derecho, y por ende, tampoco lo fue su consecuencia, esto es, el acto administrativo sancionatorio.

En esta inteligencia, se ha sostenido que “(u)n acto administrativo resulta nulo, de nulidad absoluta e insanable cuando presenta vicios de tal entidad o gravedad que impiden la existencia de alguno de sus elementos esenciales (arts. 7, 8, 14 y 15 a contrario, Ley N° 19.549 -Adla, XXXIIB, 1752-)” (CNFed., Sala II Contencioso Administrativo, noviembre 13- 1979.-Rodríguez Blanco de Serrao c. Resolución Ministerio del Interior).

Por su parte, el artículo 7 de la Ley N° 19.549 establece que son requisitos esenciales del acto administrativo entre otros, la causa: deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; y la motivación: deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto.

En ese orden de ideas, el caso traído a examen encuadra en las prescripciones del artículo 14, de la Ley Nº 19.549 que establece: “El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable en los siguientes casos: a) Cuando la voluntad de la Administración resultare excluida por error esencial; dolo, en cuanto se tengan como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos; violencia física o moral ejercida sobre el agente; o por simulación absoluta. b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales

o de la finalidad que inspiró su dictado".

Cabe tener en cuenta que, por un lado, el Fisco debe propender a resguardar debidamente el derecho de defensa por ante su sede, y por otro lado, es preciso destacar que la función del Tribunal Fiscal es realizar un control de legitimidad sobre los contenidos de las resoluciones apeladas ante su instancia jurisdiccional. En casos como el de autos, el acto recurrido no contiene los elementos mínimos para que puedan ser evaluados en su legitimidad por esta instancia jurisdiccional, por lo que no corresponde ya su revocación sino decretar, directamente, la nulidad del mismo. Es en esos casos donde la doctrina de la "subsanación" aplicada por el Tribunal en distintas oportunidades siguiendo precedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debe encontrar su justo límite para no terminar privando de sentido a todas las garantías que, indudablemente, enmarcan el procedimiento determinativo en sede fiscal (en tal sentido, TFN, Sala "B" in re "Ledesma, Julio César", sentencia del 28/3/04).

En esa tónica, no toda nulidad administrativa es susceptible de ser convalidada en instancias procesales sucesivas conforme la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re 205:549; 247:52; 267:393, entre otros. Algunas revisten tal entidad que resultan de imposible subsanación posterior, puesto que admitir lo contrario, importaría asumir que la Administración Fiscal se encuentra facultada a disponer de las formas y requisitos legales y procesales a su libre discrecionalidad o arbitrio, convirtiendo en letra muerta a la ley adjetiva tributaria y a las garantías constitucionales que inspiraron su dictado, conclusión que repulsa a un ordenamiento jurídico tributario donde la sumisión a la ley es un deber inexcusable impuesto tanto a los contribuyentes como a la propia Administración.

En consecuencia, corresponde reputar como nula, de nulidad absoluta e insanable, a la Resolución Nro. 263/2022 (DV RRMP), de fecha 25/10/22, apelada en autos, con costas.

VII.- Que, en atención a la forma en que se resuelve en el considerando precedente deviene inoficioso pronunciarse respecto de los restantes agravios planteados por la parte actora.

Los Dres. Pérez y Magallón dijeron:

Que cabe señalar que corresponde examinar en el caso la subsistencia o la desaparición de la finalidad del litigio, pues ello constituye un requisito jurisdiccional (Fallos 262:226; 281:401, 293:518 entre otros) ya que los decisorios deben ajustarse a las condiciones existentes al momento en que se dictan, aunque sean sobrevinientes y producidos durante la sustanciación del proceso (Fallos 259:76; 267:499; 311:787; 329-4717; 343:1019 y 193; 342:1246; 342:278 y 580; 341:1356, entre otros), de tal forma que no corresponde emitir pronunciamiento cuando a la luz de esas circunstancias se ha tornado inoficioso decidir la cuestión materia de agravios.

Que en el caso traído a decisión, el suscripto advierte que la obligación sustancial determinada por el Fisco Nacional y a la que correspondería la multa aplicada en autos, ha sido revocada por este Tribunal con fecha 27/11/2019, pronunciamiento confirmado por la Alzada en fecha 20/9/2022. Por su parte, la CSJN con fecha 12/9/2023 declaró inadmisible el recurso extraordinario intentado. Ello así, atento la firmeza de dichos pronunciamientos, cabe concluir que a la fecha la obligación sustancial en la que se sustenta la multa es inexistente y, por lo tanto, no existiendo impuesto a pagar por parte de la recurrente, mal puede aplicarse una sanción, ello así, corresponde revocar la resolución apelada en estos autos, con costas.

Que en atención a la forma en que se resuelve, deviene inoficioso el tratamiento de los demás agravios de las partes.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada en las presentes actuaciones, con costas.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.11.14 13:51:44 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: 2023.11.14 15:27:34 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: 2023.11.14 15:34:08 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 - GDE
Date: 2023.11.14 15:34:20 -03:00