



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA IV

5331/2015 Promotora de Comunicaciones Colonia SA c/  
Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo  
externo

Buenos Aires, de agosto de 2015.- PPS

Y VISTOS:

Estos autos caratulados: "Promotora de Comunicaciones Colonia SA (TF 23.132-I) c/ DGI", venidos en recurso del Tribunal Fiscal;

Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 247/52, el organismo jurisdiccional resolvió: 1) declarar la nulidad parcial del acto apelado, conforme el punto V) de su decisorio; con costas; 2) confirmar el ajuste practicado en el Impuesto al Valor Agregado por importación de servicios y sus intereses; con costas; 3º) revocar la sanción aplicada, con costas por su orden; 4º) ordenar al ente fiscal que practique liquidación conforme las pautas establecidas en la resolución, en el plazo de 30 días.

Consideró el a quo –en lo que aquí interesa- que para que se produjera el "desbloqueo fiscal", se necesitaba que hubiera una determinación de oficio firme dado que hasta que ese hecho no aconteciera las declaraciones juradas presentadas por los períodos anteriores no prescriptos se considerarían, sin admitir prueba en contrario, como exactas. Una vez firme el acto determinativo, el Fisco tenía habilitadas las alternativas establecidas en el art. 119 de la ley 11.683 para determinar la materia imponible de los períodos fiscales no prescriptos.

Agregó que si bien la actora había presentado declaraciones juradas rectificativas, sobre un ajuste que no era el discutido en autos, la inspección había extendido a los períodos no prescriptos la fiscalización debido a que las sumas ajustadas en la primera inspección habían producido el desbloqueo de las obligaciones fiscales.

Entendió que dichas circunstancias no habilitaban extender la fiscalización a los períodos no prescriptos y determinar de oficio la materia imponible y liquidar el impuesto correspondiente, tal como lo había hecho el Fisco, ya que no se daban ninguno de los dos supuestos que lo habilitaban, o sea, la impugnación y determinación de oficio firme o la declaración jurada rectificativa que satisficiera la pretensión fiscal.

Concluyó que, en consecuencia, correspondía declarar que el Fisco no estaba facultado a determinar la situación impositiva de la actora más allá del período base, el que abarcaba los períodos fiscales 06/00 a 05/01; y en consecuencia declaró la nulidad de lo actuado por el Fisco en los períodos anteriores por haberse violado lo establecido en el régimen de bloqueo fiscal previsto en la ley 11.683.



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA IV**

**5331/2015 Promotora de Comunicaciones Colonia SA c/  
Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo  
externo**

Por último, revocó la multa impuesta por considerar que de los antecedentes administrativos no surgía que se hubiera producido un accionar doloso por parte de la contribuyente. Asimismo, consideró que no procedía encuadrar la conducta dentro del tipo omisivo, pues se encontraba amparada por la figura del error excusable. Ello toda vez que en los períodos discutidos en autos el tema de fondo a decidir – importación de servicios- había sido incorporado recientemente como hecho imponible en el IVA y podía considerarse el actuar de la actora razonable en tanto se trataba de una cuestión compleja y de difícil interpretación.

2º) Que, a fs. 257, la representación fiscal dedujo recurso de apelación contra dicha sentencia, que fundó a fs. 322/329 vta., y no fue contestado por la contraria.

Se agravia exclusivamente de la resolución del a-quo en cuanto al bloqueo fiscal y la revocación de la multa aplicada.

Considera que la presunción de exactitud no es aplicable respecto de las DDJJ originales o rectificativas presentadas después de iniciada la inspección. Alega en tal sentido que la presunción de exactitud respecto de los períodos no prescriptos anteriores al base ha quedado desbloqueada por la presentación de declaraciones rectificativas.

En segundo término, en cuanto a la revocación de la sanción afirma que hubo ardid en la presentación de las DDJJ originales, pues la contribuyente omitió declarar intencionalmente el impuesto a ingresar, provocando una grave lesión en el patrimonio del Fisco.

3º) Que, la ley 11683 implementó un régimen que se ha dado en llamar de "bloqueo fiscal" u "olvido fiscal" por el cual, una vez definido el período base y mientras éste no fuera impugnado por un juez administrativo competente, se presume, sin admitir prueba en contrario, la exactitud de las declaraciones juradas presentadas por el resto de los períodos anteriores no prescriptos del impuesto auditado.

Dicha presunción se encuentra sujeta a ciertas limitaciones: a) la presunción "iure et de iure" es tal en tanto la Administración Federal de Ingresos Públicos no impugne las declaraciones juradas del período base y practique la determinación de oficio; b) la presunción no es aplicable respecto de aquellas declaraciones juradas presentadas por el contribuyente con posterioridad a la notificación del inicio de la inspección, o cuando dichos contribuyentes hayan sido denunciados en los términos de la ley penal tributaria o por delitos comunes relacionados con el incumplimiento de sus obligaciones fiscales o las de terceros; c) el Organismo Fiscal puede extender la auditoría a períodos anteriores teniendo como fin comprobar hechos o situaciones con posible incidencia o proyección sobre los resultados del período fiscalizado o prever los supuestos en que decaiga la presunción de exactitud del período base y corresponda determinar de oficio la materia imponible



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA IV

5331/2015 Promotora de Comunicaciones Colonia SA c/  
Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo  
externo

y liquidar el impuesto por los años no prescriptos (conf. Luis María Folco, "Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura", Ed. Rubinzal Culzoni, 2000, págs. 227 y ss.).

La presunción de derecho a favor del contribuyente, en el sentido de que las declaraciones juradas anteriores son correctas, sólo puede ser destruida por la Dirección General Impositiva ante la impugnación de la declaración jurada del año base. Ante las impugnaciones presentadas puede ocurrir que el contribuyente proceda a su aceptación, presentado las declaraciones rectificativas y pagando los saldos adeudados. No existirá en este caso determinación de oficio, pues la conformidad es anterior a la vista. Sin embargo, como la rectificativa presentada por el contribuyente es a raíz de una impugnación fiscal, se produce el efecto de desbloqueo de años anteriores.

4º) Que, en cambio, en el caso de que el Fisco efectúe la determinación de oficio del período base, el bloqueo fiscal -como beneficio del contribuyente- se mantiene hasta tanto quede firme (en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial) la impugnación y determinación del período base, término durante el cual, como medida de protección del crédito público, se suspende el curso de la prescripción de los poderes fiscales en los términos del artículo 65 de la ley 11.683.

A lo que cabe agregar que también se encuentra previsto, en consonancia con las facultades otorgadas al organismo fiscal por los artículos 35 y 36 de la ley 11.683, que se puedan auditar períodos anteriores a fin de comprobar hechos o situaciones con posible proyección o incidencia sobre los resultados del período fiscalizado. Una interpretación armónica de las disposiciones involucradas conduce a concluir que aun cuando el contribuyente no pueda negarse o impedir que el ente fiscalizador le requiera la presentación de documentación relativa a períodos anteriores amparados por la presunción de exactitud, las constancias de tal modo recabadas no podrán ser utilizadas por el Fisco hasta tanto no se proceda en la forma antes señalada (confr. al respecto, Bertazza, Humberto J.: "El bloqueo fiscal, las facultades de la DGI y los deberes del contribuyente" -DTE- T XII- págs. 401 y ss. citado por Díaz Sieiro -Veljanovich- Bergroth: "Procedimiento tributario" -Ed. Macchi-Bs. As. Págs. 598 y ss.; Sala I, 12.460/99 en la causa "AFIP-DGI c/ Espasa SA s/allanamiento de domicilio"- 25/2/2000).

5º) Que, conforme surge de las actuaciones administrativas, la fiscalización se inició el 17/4/01 mediante O.I. nº 282/8, arribándose a un resultado a favor de la AFIP para el IVA de los períodos enero a marzo de 2001 (ver fs. 40/6 del cpo. IVA I), constatándose que fue rectificado por la contribuyente. Por tal motivo el Fisco consideró que no resultaba de aplicación la



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
FEDERAL- SALA IV**

**5331/2015 Promotora de Comunicaciones Colonia SA c/  
Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo  
externo**

presunción de legitimidad dispuesta en el primer párrafo del art. 118 de la ley 11.683, y en consecuencia amplió la verificación mediante O.I. 449/9 a los períodos anteriores no prescriptos, determinando posteriormente el cuestionado impuesto por los períodos 3/99 a 5/2001 (confr. fs. 426 de las act. adm. IVA c. III).

De lo expuesto se advierte que el Fisco, al extender la fiscalización a los períodos anteriores al base, violó el régimen de fiscalización previsto en los artículos 117 y concordantes de la ley 11.683 en tanto debió primero determinar el período base, y una vez firme ese acto, establecer los anteriores. Lo expuesto no se ve enervado por la presentación de tres declaraciones rectificativas, las cuales no produjeron el desbloqueo en tanto estaban comprendidas dentro del período base que resultó en definitiva objeto de determinación.

Por las razones expuestas corresponde desestimar los agravios del Fisco esgrimidos sobre este punto.

6º) Que, en cuanto a las críticas contra la revocación de la sanción impuesta, es preciso señalar que el error de derecho, como eximente de culpa, requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que si la persona actuó con la prudencia que exigía la situación, y pese a ello, incurrió en omisión no se la puede condenar.

Al respecto la jurisprudencia se ha referido a errores de interpretación de las leyes o confusiones derivadas de fallos contradictorios, o de la mala redacción de sus disposiciones como causas de exculpación por error.

En tal sentido, un error de ese tipo procede cuando exista una concreta dificultad interpretativa de la normativa aplicable que haya podido inducir a confusión y al equívoco del contribuyente, como se advierte en el caso de autos frente al tratamiento que cabe dar a la "compra" y la "venta de espacios radiales" en el impuesto al valor agregado.

Por lo expuesto corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto revocó la sanción de multa impuesta.

Por todo lo expuesto **SE RESUELVE**: desestimar los agravios del Fisco y confirmar, en consecuencia, la decisión apelada. Sin costas a favor de la contraria por no haber contestado el traslado del recurso.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL- SALA IV

5331/2015 Promotora de Comunicaciones Colonia SA c/  
Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo  
externo

Jorge Eduardo Morán

Marcelo Daniel Duffy

Rogelio W. Vincenti