República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-102506246-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 1 de Septiembre de 2023

Referencia: VOCXI - N° EX-2021-35661386- -APN-SGAI#TFN - "Venesio, Mariano Aurelio s/ recurso de apelación". Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente **N° EX-2021-35661386- -APN-SGAI#TFN** caratulado **"Venesio, Mariano Aurelio s/ recurso de apelación".**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Mariano Aurelio Venesio interpuso el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución Nº 503/21, dictada el 22 de marzo de 2021 por la Dirección Regional Resistencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se le aplicó una multa de omisión de $50.557,69 por la presentación inexacta de la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2000 (art. 45, ley).

En su presentación ante esta instancia explicó que la sanción fue consecuencia del ajuste que se le practicara en dicha declaración jurada por $101.115,38. Agregó que como el ajuste superaba el monto objetivo de punibilidad previsto en el art. 1° de la ley penal tributaria vigente a esa fecha, el Fisco Nacional en el año 2003 lo denunció penalmente.

En atención a que recién el 28 de marzo de 2018 se dictó sentencia en sede penal en la que se declaró su sobreseimiento y se remitieron las actuaciones a la Administración Tributaria para iniciar el procedimiento sumarial que había sido diferido por aplicación del art. 20 de la ley 24.769, planteó que las facultades para imponerle la sanción se encuentran prescriptas conforme los arts. 56 y 58 de la ley 11.683. Ello porque la supuesta infracción que se le endilga corresponde al período fiscal 2000, cuyo plazo comenzó a correr el 1° de enero de 2001 y corrió hasta el 28 de noviembre de 2003, fecha en la que se lo denunció penalmente. Dijo que en esa fecha se suspendió el plazo hasta el dictado de la sentencia penal el 28 de marzo de 2018, por lo que, en razón de que la Resolución fue dictada el 22 de marzo de 2021 –casi tres años después de que se reanudara el cómputo del plazo-, las acciones para aplicar la multa se encontraban prescriptas.

Asimismo, afirmó que la prescripción también operó si se considera que el plazo inició el 1° de enero de 2002, es decir al año siguiente del vencimiento de la obligación de presentar la declaración jurada.

Además, alegó que no resulta aplicable la causal de suspensión prevista en el art. 65, inc. d), último párrafo, de la ley 11.683, texto sustituido por el art. 208 de la ley 27.430 (BO 29/12/2017), porque el plazo ya se había iniciado cuando la

reforma entró en vigencia y que, de admitirla en forma retroactiva, se vulneraría el ordenamiento jurídico.

Por todo ello, solicitó que se declaren prescriptas las acciones del Fisco Nacional para aplicar la multa y que se deje sin efecto la Resolución, con costas.

II. A su turno, el Fisco Nacional contestó el traslado del recurso y por las consideraciones que expone, solicitó que se confirme la Resolución, también con costas.

Hizo notar que la única defensa del señor Venesio ante este Tribunal consiste en la prescripción de las acciones del Fisco Nacional para imponer la sanción, sin formular otros agravios.

Al respecto, dice que el recurrente omitió incluir en el cálculo de la prescripción las suspensiones del plazo agregadas por las leyes 26.476, 26.860 y 27.260 que se aplicaron en forma general a todos los contribuyentes, independientemente de que se hayan acogido o no a los regímenes de moratoria y/o blanqueo que previeron, por lo que consideró que la Resolución fue dictada en término y solicitó por ello que se rechace la excepción.

A mayor abundamiento, hizo saber que la multa tuvo origen en la constatación de montos inexactos en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del señor Venesio del período fiscal 2000 al haberse detectado acreditaciones bancarias superiores a las ventas declaradas. Sostiene que así se acreditó el elemento objetivo de la figura del art. 45 de la ley 11.683 a través de la omisión del impuesto y, en cuanto al elemento subjetivo, se verificó una conducta reprochable tendiente a omitir en defecto el ingreso oportuno del tributo en su justa medida y tiempo, sin que se haya rendido prueba alguna que permita exonerarlo de su responsabilidad.

III. Mediante la PV-2023-34669936-APN-VOCXI#TFN se elevaron los autos a consideración de la Sala para dictar sentencia. Por IF-2023-101488670-APN-VOCXI#TFN quedaron en estado de dictar sentencia.

Previo a seguir con el trámite, se requirió a las partes (v. PV-2021-121670688-APN-VOCXI#TFN y PV-2022-37049073-APN-VOCXI#TFN) que informaran si las obligaciones que dieron lugar a la aplicación de la sanción habían sido regularizadas, los que no fueron contestados, por lo que debe resolverse conforme a las constancias obrantes en el Expediente.

IV. Asiste razón a la representación fiscal cuando sostiene que el único agravio del recurrente se refiere a la prescripción de las acciones para aplicar la multa. Debe analizarse, entonces, si la Resolución fue emitida dentro del plazo de ley.

De acuerdo con lo previsto en los arts. 56 y 58 de la ley 11.683, el plazo de prescripción comenzó a correr el 1°de enero de 2002 y finalizó el 1° de enero de 2007, por lo cual, teniendo en cuenta la fecha en la que se emitió la Resolución (22/3/2021) debe analizarse, si se respetaron los plazos previstos en dicha norma.

Para ello debe considerarse que, en virtud del monto del ajuste determinado en la Resolución N° 1135/2003 -$101.115,38- dictada el 30 de mayo de 2003 (notificada el 6 de junio de 2003), el 28 de noviembre diciembre de 2003 la Administración Tributaria denunció al señor Venesio ante la justicia penal por el delito tipificado en el art. 1° de la ley 24.769 (t.v.) que a esa fecha tenía como condición objetiva de punibilidad la suma de $100.000.

La causa penal tributaria culminó con la sentencia dictada 28 de marzo de 2018, notificada el 3 de abril de 2018 y comunicada por el Juzgado a la Agencia Formosa en la misma fecha, en la que el señor Venesio fue sobreseído por aplicación del principio de ley penal más benigna (arts. 2°, CP y 336, inc. 3), CPPN).

De las actuaciones administrativas surge que recién el 2 de abril de 2020 se remitieron las actuaciones a la División Jurídica de la Dirección Regional Resistencia para continuar el trámite sumarial que culminó en la aplicación de la sanción aquí recurrida en la Resolución del 22 de marzo de 2021.

Ahora bien, no puede perderse de vista que el texto vigente de la ley 11.683, aplicable a la infracción cometida en la declaración jurada del período fiscal 2000, corresponde al aprobado por el decreto 821/98 (BO 20.7.1998), que en su art. 65, no contemplaba a la promoción de la denuncia penal como causal de suspensión de la prescripción para imponer las sanciones allí previstas.

Dicha causal fue recién incorporada al texto de la ley 11.683 como inc. d) del art. 65 por el art. 1°, Ap. XXI de la ley 25.795 (BO 17.11.2003), con el siguiente enunciado: "*"d) Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24.769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los CIENTO OCHENTA (180) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva"* y se mantiene vigente en la actualidad con la modificación introducida en el texto por el art. 208 de la ley 27.430 (BO 29.12.2017) que estableció que los 180 días se cuentan desde la comunicación de la sentencia a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Por lo tanto, en base a lo ya dicho por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reiteradas ocasiones con respecto a que "Las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario." (conf. "Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L.", Fallos 303:1548) se desprende que, por aplicación del principio de irretroactividad de la ley penal más gravosa para el infractor, le asiste razón al recurrente cuando alega que el inc. d) del art. 65 de la ley 11.683 no puede ser aplicado al caso. Ello, toda vez que cuando se incorporó dicha causal a la norma en el año 2003, el plazo de prescripción para aplicar la sanción en relación a la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2000 ya había comenzado a correr, más precisamente, había comenzado el 1° de enero de 2002.

Al respecto, la Cámara que ejerce de alzada de este Tribunal al fallar en la causa "Acifer S.A.", el 14 de septiembre de 2004, expresó que "*…la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en la percepción de la multa no altera la naturaleza principalmente punitiva de dicha sanción tributaria y que ello conduce a la aplicación de los principios del Código Penal (confr. Fallos: 267:457; 287:76, entre otros). En ese sentido, el art. 2°, primera parte, del Código Penal se dispone que "si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho*".

También sostuvo que "*Lo expuesto por dicha norma comprende no sólo la nueva ley más benigna, sino también la ultraactividad de la ley anterior más benigna. De tal modo, el principio de irretroactividad de la ley penal, contenido en el art. 18 de la Constitución Nacional debe entenderse en el sentido de que impide la aplicación de una norma más gravosa, posterior al momento de la comisión del hecho (Conf. Sebastián Soler "Derecho Penal Argentino", t. I, pág. 205*)". Y concluyó en dicha oportunidad que *"… la suspensión de la prescripción por el término de un año dispuesta por el art. 10 de la ley 24.587, no puede ser aplicada en estos autos, toda vez que dicha norma fue sancionada cuando ya había comenzado a correr el curso de la prescripción del fisco para aplicar sanción"*.

Dicha jurisprudencia fue reiterada en fecha reciente en "Álvarez Hnos.", del 23 de diciembre de 2021, en relación a la suspensión dispuesta por la ley 26.476 (BO 24.12.2008), en oportunidad en la que dijo que "… *la suspensión del artículo 44 de la Ley Nº 26.476 no resulta aplicable, ya que importa agravar la situación del infractor. […] En un supuesto análogo al de autos, en tanto que también se discutía la validez de la aplicación de una clausula legal que disponía la suspensión de la prescripción frente a una multa (en sentido similar al art. 10 de la Ley Nº 24.587), la Corte Suprema expuso que su aplicación al caso concreto, importaría juzgar al actor con base a una norma posterior más gravosa, con transgresión del principio constitucional que impide tal retroactividad (conf. art. 18 de la Constitución Nacional) y del principio general de la ley penal más benigna contenido en el artículo 2º del Código Penal (conf. Fallos: 287:76). Al respecto, en el precedente de Fallos 287:76 aclaró que "esa garantía comprende la exclusión de disposiciones penales posteriores al hecho infractor -leyes "ex post facto"- que impliquen empeorar las condiciones de los encausados, según*

ha quedado establecido como una invariable doctrina (Fallos: 17:22, 31:82, 117:22, 48 y 222, 133:216, 140:34, 156:48, 160:114, 169:309, 184:531,197:569; 254:116, consid. 19°)."

Por los mismos motivos y fundamentos, carece de relevancia expedirse sobre los efectos que pudieron tener otras leyes en el plazo de prescripción como las 26.476 (BO 24/12/2008), 26.860 (BO 3/6/2013) y 27.260 (22/7/2016) que invoca el Fisco Nacional.

V. Ahora bien, cierto es que el art. 20 de la ley 24.769 (BO 15/1/97) que era el vigente y por ende aplicable al caso de autos, disponía que la autoridad administrativa debía abstenerse de aplicar sanciones hasta que se dictara la sentencia definitiva en sede penal. Por lo tanto, las facultades del Fisco Nacional para aplicar la sanción estaban suspendidas, ya no por las causales de suspensión previstas en la ley 11.683, tal como antes se dijera, sino por la interposición de la denuncia penal el 28 de noviembre de 2003 y hasta que quede firme la sentencia dictada el 28 de marzo de 2018.

En este sentido, la Cámara al fallar en la causa "Xenobióticos S.R.L.", sentencia del 7 de julio de 2016, expresó que "Por lo demás, cabe recordar que con el propósito de evitar sanciones contradictorias, el art. 20 de la ley 24.769 establece que la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria y/o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial. Es decir, que la determinación de oficio se encuentre apelada no impide la interposición de la denuncia penal, ni esta última obsta a su vez la prosecución de los procedimientos administrativos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda impositiva. Ambos procedimientos – penal y administrativo– están llamados a avanzar en paralelo (cfr. esta Sala, *in re,* "Prosper Argentina S.A. c/D.G.I.", del 6/08/2013 y sentencia confirmatoria de la C.S.J.N., de fecha 10/03/2015). Sin embargo, la letra de la norma impone una importante limitación al disponer que no se podrán aplicar sanciones administrativas antes de que haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, la que constituirá cosa juzgada respecto de las declaraciones de hechos contenidas en ella, debiéndose reconocer que la finalidad buscada por el legislador ha sido "evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos" (cfr. Sala V, *in re,* "Almeida, Nora Mabel c/D.G.I.", del 15/03/2006 y esta Sala, *in re*¸ "Prosper Argentina S.A.", citado)".

En consecuencia, debe tenerse en cuenta que desde el 1° de enero de 2002 hasta la denuncia penal transcurrieron 1 año, 10 meses y 28 días y, entre el dictado de la sentencia penal el 28 de marzo de 2018 (notificada el 3 de abril de 2018) y el de la Resolución del 22 de marzo de 2021, pasaron 2 años, 11 meses y 13 días. En consecuencia, por aplicación de la normativa citada, debe concluirse que las acciones del Fisco Nacional no se encontraban prescriptas para aplicar la multa aquí recurrida.

VI. Sin embargo, no puede dejar de señalarse que la sentencia que aquí se emite corresponde a una obligación de un contribuyente persona humana por el período fiscal 2000, es decir, hace más de 20 años.

Surge de las actuaciones administrativas que el señor Venesio no era un gran contribuyente, sino uno individual que tenía por actividad la venta de cereales de uso forrajero y de productos veterinarios en la localidad Mayor Edmundo Villafañe, Departamento Pirané, de la Provincia de Formosa.

En el año 2002 se le practicaron ajustes a sus declaraciones juradas, como consecuencia de un procedimiento de fiscalización (v. hoja 9, ant. adm agregados en el IF-2021-60169939-APN-DTD#JGM), y como resultado de dicho procedimiento el 7 de febrero de 2003 por Resolución N° 172/03 (notificada el 28/3/2003) se le corrió vista del art. 17 de la ley 11.683 y, además, se difirió la sustanciación del sumario infraccional en los términos del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.). Ello, en razón que el ajuste superaba en $1.115,38 el monto de $100.000 que la ley penal tributaria, en ese momento, establecía como mínimo para el tipo del delito de evasión simple del art. 1°.

En efecto, el 30 de mayo de 2003, por Resolución N° 1135/03, se determinó de oficio la obligación del señor Venesio en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2000 por $101.115,38 y, el 28 de noviembre de 2003, la Dirección Regional Resistencia radicó la denuncia penal.

Fue recién el 28 de marzo de 2018 que el Juzgado Federal de Formosa dictó su sobreseimiento definitivo en la causa penal por aplicación de la ley penal más benigna, ya que el monto del art. 1° de la ley 24.769 a esa fecha ya había cambiado a $400.000 (ley 26.735); en realidad, el monto ya había sido modificado a $1.500.000 (ley 27.430).

El 2 de abril de 2020, es decir, dos años después de la sentencia penal, se remitieron las actuaciones a la División Jurídica para "*evaluar la aplicación de sanciones previstas en la ley 11.683*" y recién el 22 de marzo de 2021 la misma Dirección Regional aplicó la multa de omisión en la Resolución recurrida ante este Tribunal.

Si se tiene en cuenta la fecha en que se produjo la infracción que se imputa al señor Venesio, no puede sino concluirse que en el caso particular y dadas las circunstancias excepcionales ya señaladas se afectó su derecho a ser juzgado en un plazo razonable, principio que deriva del derecho de defensa en juicio previsto en el art. 18 de la Constitución Nacional y que se encuentra contenido expresamente en los Tratados Internacionales que integran el bloque de constitucionalidad federal por el art. 75, inc. 22 (arts. 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos).

Dicho principio fue receptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia penal bancaria, aduanera y tributaria también, vgr. en "Fiszman", sentencia del 23 de junio de 2009 (Fallos 332:1492) en la que expresó "… *un proceso que se desarrolló durante un cuarto de siglo constituye una tergiversación de todo lo instituido por la Constitución Nacional en punto a los derechos de la personalidad vinculados a las declaraciones y garantías concernientes a la administración de justicia. Ello, toda vez que la prosecución de un pleito inusualmente prolongado -máxime si tiene naturaleza penal- conculcaría el derecho de defensa del recurrente en tanto "debe reputarse incluido en la garantía de defensa en juicio consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional el derecho de todo imputado a obtener -después de un juicio tramitado en legal forma- un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre de innegable restricción que comporta el enjuiciamiento penal" (in re "Mattei", Fallos: 272:188);* y en la que también se remitió a la causa "Egea, Miguel Angel" (Fallos 327:4815) *"… donde se afirmó que cualquiera sea el criterio que se adopte respecto de la suspensión del curso de la prescripción la duración del proceso penal por [en el caso] casi dos décadas, viola ostensiblemente las garantías del plazo razonable de proceso y del derecho de defensa"*.

Por su parte, la Cámara en la causa "Gráfica San Telmo S.A.", sentencia del 22 de noviembre de 2018, hizo notar que *"… la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos: 335:1126 ("Losicer") resulta trasladable a este tipo de procedimientos, en tanto se debate la aplicación de sanciones, ámbito en el cual resulta especialmente necesario asegurar la certeza en cuanto a la situación del particular mediante una decisión definitiva adoptada en un plazo razonable. En el caso, corresponde determinar si la demora en resolver resulta excesiva, de modo que impide el ejercicio de la potestad sancionatoria.*

Al respecto, el Alto Tribunal, a fin de evaluar si la tramitación del sumario administrativo se ha excedido del plazo razonable (directriz que emerge del art. 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, integrante de bloque de constitucionalidad federal, art. 75 inc. 22 CN), ha seguido un test tomado de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que a su vez ha seguido al Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Dicho test abarca los siguientes aspectos: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; c) la conducta de las autoridades judiciales; y d) el análisis global del procedimiento. Tales pautas tienen como fin dar un contenido concreto a la garantía de obtener un pronunciamiento sin demoras indebidas, que se vincula con el derecho de defensa en juicio y el debido proceso (art. 18 CN). El Alto Tribunal ha aclarado que la vigencia de esta garantía no podía traducirse en un número fijo de días, meses o años (Fallos 330:3640, citado en "Losicer")".

En el caso, al momento en que la Administración Tributaria decidió aplicar la multa, el 22 de marzo de 2021 cuando dictó la Resolución recurrida ante este Tribunal, la tramitación del sumario infraccional que había sido suspendido por la causa penal ya había insumido un tiempo que excede toda pauta de razonabilidad, en los términos de la jurisprudencia más arriba citada. Ello, si se tiene en cuenta, además del tiempo, que se trata de un comerciante contribuyente individual, que la diferencia que dio lugar a la promoción de la causa penal que mantuvo el proceso en trámite por más de 15 años fue de $1.115,38 y que en el ínterin tuvieron lugar no una sino dos modificaciones a la ley penal tributaria que en virtud de innegables principios que se aplican en esta materia debieron haber hecho cesar antes el estado de incertidumbre en el señor Venesio.

Por todo lo expuesto, por aplicación de la jurisprudencia ya citada, debe concluirse que las acciones del Fisco Nacional para exigir el pago de la multa se encontraban prescriptas por encontrarse configurada en el caso una afectación a la garantía del señor Venesio a ser juzgado en un plazo razonable.

Por lo expuesto, corresponde:

Declarar prescripta las acciones del Fisco Nacional para exigir el pago de la multa aplicada en la Resolución Nº 523/2021, con costas.

El Dr. Martín dijo:

1. Que adhiero a la descripción de los hechos y a la conclusión a la que arriba la Dra. O'Donnell en los considerandos I a V de su voto, al considerar que por aplicación estricta de las normas de la Ley 24.769, artículo 20, al momento del dictado de la resolución que aplicó la multa correspondiente al período fiscal 2000 del Impuesto a las Ganancias, esto es 22 de marzo de 2021, no se hallaban prescriptas las facultades del Fisco Nacional para imponer sanciones en el marco de la Ley N° 11.683, atento que la denuncia penal suspendió los plazos de prescripción entre el 28 de noviembre de 2003 y el 28 de marzo de 2018, resultando el Organismo Fiscal ajeno al tiempo insumido en dicho proceso.

2. Que en consecuencia corresponde evaluar la procedencia de la multa fijada en la Resolución N° 503/2021, surgiendo del análisis de los antecedentes que la misma fue el resultado de haber evaluado la conducta antijurídica respecto del gravamen que le dio fundamento en el año fiscal 2000.

Que sin perjuicio que el actor no opuso agravios concretos contra dicha medida, con excepción del instituto de la prescripción, corresponde ratificar que la omisión de ingreso del gravamen que le da origen coincide con la tipificación prevista en el artículo 45 de la ley de rito y no existiendo razones eximentes o que deban dar cabida a considerar la existencia de error excusable, debe confirmarse la multa aplicada tanto en su encuadre como en su graduación la que fue fijada por el juez administrativo, en su rango mínimo en atención a los antecedentes del recurrente, cumpliéndose así los aspectos objetivo y subjetivo requeridos para el tipo de sanción atribuida, con costas.

3. Que no desconozco los argumentos que desarrolla la Dra O'Donnell en su voto para establecer su decisión final, sin embargo considero que en el caso particular la pena posee un alto componente objetivo, el excesivo plazo de resolución no es el resultado de una inacción por parte del Organismo Fiscal y el transcurso del tiempo ha operado en favor del recurrente atento que la suma de $ 50.557,69 por el incumplimiento en el año 2001, no mantiene el mismo peso material en el año 2021 o cuando sea efectivamente abonada. Dichas razones refuerzan mi postura señalada en el primer considerando.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que corresponde resolver si las facultades del Fisco para imponer sanción en autos respecto al Impuesto a las Ganancias 2000 se encuentran prescriptas.

Que de acuerdo con lo establecido por la ley de rito fiscal, las acciones y poderes del Fisco para aplicar y hacer efectivas

las multas y clausuras en el caso de contribuyentes inscriptos prescriben por el transcurso de cinco (5) años, término que comienza el 1º 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; en este caso la presentación de la declaración jurada considerada inexacta. Ello así, el inicio de la prescripción debe computarse desde el 1 de enero de 2002.

Teniendo en cuenta la fecha del dictado del acto apelado (22 de marzo de 2021), se analizará si durante ese lapso se produjeron causales suspensivas o interruptivas establecidas por ley.

Según surge de las constancias de la causa el 28 de noviembre de 2003 se efectuó denuncia ante la justicia penal por el delito tipificado en el art. 1° de la ley 24.769 (t.v.), respecto al Impuesto a las Ganancias 2000; dictándose el 28 de marzo de 2018 sentencia por la que en la que el señor Venesio fue sobreseído por aplicación del principio de ley penal más benigna (art. 2°, CP), siendo comunicado ello al organismo recaudador el 3 de abril de 2018.

El último párrafo del inciso d) del artículo 65 de la ley de rito fiscal (texto según ley 27430) dispone que "La prescripción para aplicar sanciones se suspenderá desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 del Régimen Penal Tributario, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores a la comunicación a la Administración Federal de Ingresos Públicos de la sentencia judicial firme que se dicte en la causa penal respectiva". Tal causal suspensiva ya había sido incluida en la reforma a la ley 11.683 operada por la N° Ley 25.795, con vigencia desde el 17/11/03; es decir que en este caso puntual, con anterioridad a la denuncia penal formulada el citado 28 de noviembre de 2003.

Cabe dejar expuesto que la aplicación de la última disposición citada no implica la vulneración del principio de irretroactividad de la ley como lo plantea la actora, toda vez que no existían facultades prescriptas al momento del acaecimiento de aquella, resultando que la actora sólo poseía una mera expectativa y no un derecho, ya que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentos o a su simple inalterabilidad (confr. Fallos 339:245 y 340:257, entre muchos otros).

En esta línea, la Sala III de la Alzada ha expuesto que las normas de tipo procesal resultan de inmediata aplicación a las causas en trámite (conf. Fallos: 288:407, 321:532, entre otros) y que los litigantes no tienen un derecho subjetivo a que sus intereses sean definidos con arreglo a un determinado procedimiento (conf. doctrina de Fallos: 181:288; 249:343; etc.), circunstancia que determina la aplicación inmediata del nuevo régimen a las situaciones o procesos en curso, y a la vez permite descartar la eventual tacha que resultaría de considerarse el temperamento que se viene postulando como una aplicación retroactiva del mismo, que se encontraría vedada conforme al principio de irretroactividad de la ley, consagrado en el art. 7 del Código Civil y Comercial (cfr. Sala III de la CNACAF in re "Club Social Israelita Sefardi", sentencia del 18 de julio de 2019).

Sentado ello, conforme lo expuesto por este Tribunal en la causa "Raduan Anuar Fuacte" (Sala B, sentencia del 10 de diciembre de 1984): "...el instituto de la prescripción encuentra su fundamento en la necesaria certeza de las relaciones jurídicas, de modo tal que la falta de ejercicio de un derecho durante un período dado por parte de su titular -y en tanto sea susceptible de ser ejercitado- debe considerarse como renunciado, excepto si dicha inactividad encuentra su origen en una imposibilidad o dificultad subjetiva de ejercitar el derecho, en cuyo caso dicho período prescripcional se encuentra suspendido".

En efecto, la causal de suspensión prevista en el inciso d) del artículo 65 responde a la restricción impuesta por ley penal tributaria para la aplicación de sanciones del juez administrativo, quien deberá suspender su imposición hasta que la sentencia recaída en sede penal pase a autoridad de cosa juzgada. Por lo tanto, en el sub lite no existió una inactividad del Fisco para ejercer su poder punitivo sino que definitivamente estaba vedado de hacerlo por el mentado impedimento "ex lege".

Además, el citado inciso d) del artículo 65 establece que la suspensión dura hasta los ciento ochenta (180) días

posteriores a la comunicación al Fisco Nacional de la sentencia judicial firme que se dicte en la causa penal respectiva. Al respecto cabe traer a colación, que el artículo 4 de la ley de rito fiscal expresamente establece que para todos los términos establecidos en dicha norma se computaran únicamente los días hábiles administrativos; con cual esos 180 días deben contarse de ese modo y recién a partir de allí reanudar el cómputo del plazo de prescripción restante.

Es dable aclarar, que contrariamente a lo expuesto por el Fisco no corresponde contemplar en este caso las suspensiones generales de prescripción establecidas por las leyes 26.476 y 26.860 siendo que sólo pueden ser suspendidos los plazos en curso, lo que no ocurría en este caso en virtud del artículo 65 inc. d) de la ley de rito fiscal, resultando improcedente sumar plazos de suspensión de la prescripción, aguardando la finalización de uno para empezar el cómputo de otro.

Al reiniciarse en el año 2018 el cómputo de prescripción tras el mentado plazo de 180 días hábiles dispuestos por el artículo 65 inciso d), había trascurrido menos de dos años del curso de prescripción atento el inicio del cómputo y la duración de la causal suspensiva.

Posteriormente, acaeció una nueva causal de suspensión. El artículo 17 de la ley 27.562 (B.O. 26 de agosto de 2020), dispuso –en lo que aquí interesa- suspender con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos.

De ello, surge expresamente que la suspensión del plazo se fija con *carácter general*, es decir que resulta comprensiva de la totalidad de los contribuyentes y responsables, interpretación ha sido receptada por la C.S.J.N. en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L.” en fallo de fecha 26/11/91, al resolver respecto del art. 49 de la ley 23.495 (véase La Ley, T.1992/B, pág. 456); resultando aplicable al caso de autos. Este tipo disposiciones contenidas en leyes de carácter excepcional tienen por fin otorgar a los contribuyentes la posibilidad de acogerse a los beneficios instituidos en esas misas y además evitar que durante su período de vigencia el organismo fiscal practique determinaciones y/o imponga multas que se encuentren vinculados con conceptos que en definitiva pueden resultar regularizados por aquéllos mediante el pertinente acogimiento y por lo tanto -según corresponda- beneficiarse con la condonación prevista. A su vez implican una liberación de la inminencia de los vencimientos de los plazos de prescripción para el Fisco Nacional, para avocarse a controlar todo lo concerniente al correcto acogimiento que a la moratoria dispuesta hicieran los responsables (cfr. esta juzgadora in re “Shamir, Ana, sentencia del 22 de marzo de 2018).

Por lo expuesto, cabe concluir que al momento del dictado de la resolución apelada, esto es el 22 de marzo de 2021, todavía se hallaba en curso el término de la prescripción de cinco años para aplicar sanciones para el Fisco Nacional, correspondiendo por ello rechazar el planteo en ese sentido articulado en autos.

II- Que en cuanto a la procedencia de la sanción aplicada en los términos del art. 45 de la ley de rito fiscal, ha quedado configurado el aspecto objetivo previsto en dicha norma a partir de la presentación de la declaración jurada inexacta.

A su vez, la recurrente no ofreció prueba conducente a fin de demostrar la ausencia de negligencia respecto al cumplimiento de su obligación tributaria. En esta línea, tampoco se configura la causal de error excusable, toda vez que no se trata de una cuestión suscitada por existir dificultad en la interpretación de las normas tributarias seguida de una actitud diligente de la actora.

Por lo expuesto, corresponde confirmar la sanción aplicada. Con costas.

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría

SE RESUELVE:

1) Confirmar la Resolución N° 503/21, con costas.

2) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo del Sr. Venesio, en la suma de $12.570, equivalente a 0,65 UMA, por la representación procesal y $19.338, equivalente a 1 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en el Expediente, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 29, y 51 de la ley 27.423.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.01 10:39:17 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.01 11:02:24 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.01 11:16:45 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.01 11:16:46 -03:00