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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-142359878-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Noviembre de 2023

Referencia: "DORITA S.A. s/ recurso de apelación" -sentencia-

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7ma. Nominación) y Claudio Esteban Luis (Vocal de la 8va. Nominación), a fin de sentenciar en el expediente **N° 37.505-I**, caratulado **"DORITA S.A. s/ recurso de apelación"**

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 9/20vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución administrativa 18/13 del 26/2/2013, suscripta por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Posadas de la Dirección General Impositiva, en virtud de la que se aplica a Dorita S.A. una multa equivalente al 70% del impuesto a las ganancias del período fiscal 2000 presuntamente omitido, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Relata la recurrente que con fecha 30/8/2002 el organismo recaudador, mediante la resolución 1137/03 (DV TJPO), determinó de oficio en forma parcial sus obligaciones frente al impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2000.

Expone que el 30/9/2002 solicitó la apertura de su concurso preventivo habiéndose presentado el Fisco Nacional a verificar su crédito por el impuesto señalado.

Informa que como consecuencia del recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución 1137/02, el ente fiscal resolvió con fecha 30/12/2002 hacer lugar parcialmente al mismo reduciendo el saldo de su pretensión y difiriendo la iniciación del sumario tendiente a la aplicación de la multa, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 de la ley penal tributaria entonces vigente.

Resalta que tras la denuncia por presunta infracción a la ley 24.769, en el marco de esa causa operó la extinción de la acción penal por prescripción, disponiéndose el sobreseimiento total y definitivo. En virtud de ello, se instruyó el sumario que culminó con el dictado del acto administrativo controvertido en autos.

Previo a todo, opone la excepción de prescripción por considerar que la misma ha operado el día

29/09/2004, de conformidad con el término de 2 años establecido en el anterior artículo 56 de la ley de concursos y quiebras.

Explica que todo acreedor por causa o título anterior a que su deudor se presente en concurso preventivo, tiene la carga ineludible para intentar cobrar su acreencia, que consiste en verificar la misma en forma tempestiva o en forma tardía.

En este sentido señala que para el caso que el Fisco Nacional hubiera elegido la segunda opción, es decir la verificación tardía, el art. 56 de la ley 24.522 -vigente al momento de tramitarse el concurso preventivo- establecía que el pedido debía deducirse en forma de incidente dentro de los dos años de la presentación en concurso, en caso contrario, prescribían las acciones del acreedor, tanto respecto de los otros acreedores como del concursado o terceros vinculados al acuerdo, salvo que el plazo de prescripción fuere menor.

Manifiesta que cuando la obligación tributaria se encuentra determinada a la fecha de presentación del concurso, ya sea porque el contribuyente concursado presentó las correspondientes declaraciones juradas o porque existe una determinación de oficio firme o confirmada por el Tribunal Fiscal de la Nación o por el propio ente fiscal, este último debe verificar su crédito y someterse a las reglas establecidas por la ley de concursos y quiebras.

Enfatiza que la finalidad perseguida por el mencionado cuerpo legal al incorporar el instituto de la prescripción abreviada, fue la de limitar la incorporación de créditos que se insinúen con posterioridad a la homologación del acuerdo preventivo y que provocan inestabilidad e incertidumbre en la determinación del pasivo concursal y tornan incierto el salvataje.

Subsidiariamente, agrega que en el caso de considerarse aplicable el término de seis meses previsto en el séptimo párrafo del actual artículo 56, conforme el cual aquella deuda preconcursal no determinada a la fecha de verificarse el plazo de la prescripción abreviada por encontrarse pendiente la resolución judicial o administrativa por causas ajenas a la AFIP-DGI, como sería el caso previsto en el artículo 20 de la ley penal tributaria entonces vigente, también se encontraría prescripto el derecho del Fisco Nacional por haber transcurrido más de seis meses desde el momento en que quedara firme la sentencia del juez federal que declaró extinguida la acción penal por prescripción contra la firma.

Considera que cualquier otra interpretación sobre el presente caso llevaría a sostener que el acreedor fiscal tiene un tratamiento contrario al principio básico de igualdad de trato de los acreedores que rige en materia concursal, ya que lo ubicaría en una situación de privilegio no contemplada legalmente.

Seguidamente, peticiona la nulidad de la resolución apelada por considerar que no se daría en la especie el elemento objetivo -omisión- requerido por el artículo 45 de la ley 11.683, toda vez que el juez de la causa donde tramita el concurso preventivo de la firma, resolvió convalidar la existencia de los pasivos por ella declarados que fueran objeto de impugnación por el ente fiscal, situación que fuera confirmada por la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de la Provincia de Misiones.

Señala que tampoco se configura en la especie el elemento subjetivo requerido -culpa- como elemento esencial del tipo penal, por lo que deviene inaplicable la sanción impuesta a la firma recurrente.

Finalmente, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada en todas sus partes, con costas al Fisco Nacional. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 33/47vta. contesta el recurso la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme el acto impugnado, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 53, en atención al dictado de la ley 27.260 (B.O. 22/07/2016) previo a todo tramite se requiere al Fisco Nacional que informe si la recurrente canceló la obligación sustancial en los términos de dicha norma legal, lo que es negado a fs. 54.

A fs. 56 se corrió traslado a la contribuyente de la contestación del ente recaudador, quien pese a encontrarse debidamente notificada (vide. constancia obrante a fs. 57/57 vta.) no efectuó observación al respecto, por lo que a fs. 58 se resolvió que siguieran los autos según su estado.

A fs. 59 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “C” y a fs.74 pasan a sentencia.

IV.- Que por una razón de lógica precedencia corresponde previo a todo tratar la excepción de prescripción interpuesta por la recurrente.

Sobre el particular, procede rechazar su pretensión de que se juzgue la citada defensa a la luz del plazo bienal que fija el artículo 56 de la ley de concursos y quiebras 24.522, toda vez que el crédito fiscal ejecutable por encontrarse firme la determinacion tributaria, no puede considerarse extinguido por el régimen de prescripción abreviada de citado artículo 56 ya que como lo ha sostenido este Tribunal en numerosos precedentes (Aerofarma Laboratorios SAIC,11/12/2006, Cintoplom S.A. 21/3/2005) y la Alzada, entre otros en la causa Valle de Las Leñas S.A., Sala IV 1/8/2005: *“Las obligaciones tributarias (obligaciones ex lege) tienen su propio régimen de prescripción contenido en la ley 11.683 y la naturaleza de la deuda frente a las deudas del concursado -que son reguladas por el derecho privado- es diversa; por lo cual, las disposiciones tendientes a regular relaciones de derecho privado avasallarían el régimen instaurado para el ejercicio de las acciones y poderes fiscales para determinar impuestos y aplicar multas”*.

En este sentido, reafirmando la especificidad de la materia tributaria, debe recordarse la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos Supercanal S.A (2/6/2003), en la que confirmando el criterio del procurador fiscal, expresó que si bien las actuaciones resultan alcanzadas por el fuero de atracción previsto en el artículo 21 de la ley 24.522, *“…deben remitirse al Tribunal donde tramita el concurso una vez cumplido el procedimiento administrativo ya en curso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, destinado a revisar la determinación del crédito efectuado por la Dirección General Impositiva”*.

Asimismo, si bien la apertura del concurso origina la suspensión de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado, en el caso no se trata de un juicio de tal naturaleza contra la contribuyente, sino de un proceso que se rige por las disposiciones de la ley 11.683, tendiente a determinar el monto de los tributos que adeuda la actora al organismo recaudador y, en caso de corresponder, las sanciones pecuniarias (Fallos 326:2146).

De lo dicho se concluye, por otra parte, que no resulta posible aplicar un plazo liberatorio de una obligación que sólo surge una vez que el organismo fiscal y este Tribunal se hayan expedido sobre la procedencia del crédito y su monto.

V.- Que teniendo en consideración el criterio expuesto precedentemente, el plazo para que opere la prescripción de los poderes y facultades del fisco para aplicar la multa pretendida es de cinco años para los contribuyentes inscriptos, contados 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 (conf. arts. 56 y 58 de la

ley 11.683). Ello así, corresponde pronunciarse sobre si a la fecha de aplicación de la sanción había o no operado la prescripción que liberaría a la recurrente de la imposición de dicha multa.

En el caso de autos, la violación del deber material de la sociedad se produjo al momento del vencimiento de la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 2000, esto es el 9/5/2001 (ver fs. 41 de los antecedentes administrativos). Por lo tanto el plazo de prescripción comenzó el 1° de enero de 2002 y la prescripción habría operado el 1° de enero de 2007 de no mediar ninguna causal suspensiva o interruptiva.

Sin embargo, del escrito de responde del Fisco Nacional (del que se acompañó copia a la apelante según cédula de notificación obrante a fs. 51/51 vta.), surge que dicha parte formuló la correspondiente denuncia penal por el delito de evasión simple el 15/8/2003, fecha desde la que, con sustento en el artículo 65 inciso d) de la ley 11.683 (inciso introducido con vigencia 17/11/2003), quedó suspendido el plazo de prescripción, circunstancia que no fue controvertida por la sociedad. Dicha suspensión rige hasta los ciento ochenta días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva. El citado pronunciamiento judicial tuvo lugar el 8/10/2010 y en el mismo se declaró extinguida la acción penal por prescripción, el que fue comunicado en la misma fecha a la región Posadas del ente recaudador y recepcionado el 13/10/2010.

Que afirma la representación fiscal en su escrito de responde que la sentencia penal dictada el 8/10/2010 fue definitiva, lo que no fue controvertido por la apelante. Asimismo, toda vez que no surge de autos la fecha de notificación de dicho decisorio y por oficio obrante a fs. 70 el Juzgado interviniente contesta que no surge del expediente respectivo que Dorita SA hubiere sido notificada de la sentencia, tomando el peor escenario para ella, esto es el vencimiento del plazo para apelarla, surge claro que al 26/2/2013 las facultades y poderes del Fisco Nacional no se hallaban prescriptos para imponer la sanción controvertida en autos.

En virtud de lo expuesto, se rechaza la defensa impetrada en autos, con costas a la vencida.

VI.- Que sentado lo que antecede, corresponde que este Tribunal se expida sobre la procedencia de la multa aplicada a la luz de la normativa invocada por el organismo fiscal, teniendo en consideración que las infracciones tributarias poseen una indiscutida naturaleza penal, por lo que debe analizarse si en el caso de autos se han configurado los elementos del tipo penal y el proceder culposo.

En relación con los agravios vertidos por la recurrente en relación con el pronunciamiento del juez concursal en la causa “AFIP-DGI c/DORITA S.A. s/INCIDENTE DE REVISION”, cabe remitirse a lo sostenido en el considerando IV respecto del alcance de la competencia de este Tribunal para resolver sobre el encuadre fiscal efectuado por el organismo recaudador.

“*...resulta impensable pretender que el TFN (y, también, en el estadio procesal oportuno, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal) acaten pasivamente lo decidido respecto de la valoración jurídica atinente al acaecimiento del hecho imponible o a aspectos que hacen a la determinación impositiva del gravamen en sede penal. De suyo que el juez penal está facultado y debe analizar el hecho imponible del presunto delito investigado, más ello no puede hacer pensar que su opinión y su propio encuadre normativo deba tener efecto vinculante para la sede contencioso administrativa. Sostener esto supondría el menoscabo de las funciones jurisdiccionales de este Tribunal e, incluso, de su Alzada judicial, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal* (TFN Sala A, Eurnekian, Eduardo s/recurso de apelación, 27/09/2010)

VII.- Que el artículo 45 de la ley de rito (t.o. aplicable en autos) establece que: “*El que omitiere el pago de*

impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable.". Es decir que para su configuración se requiere, en primer término, la omisión de pago del gravamen por falta de presentación de la declaración jurada o por inexactitud de la presentada.

Que yerra la actora al sostener que "*...no habiendo la AFIP-DGI desplegado ningún tipo de investigación o averiguación tendiente a demostrar la reprochabilidad de los pasivos declarados… para el período fiscal 2000, se justifica declarar la nulidad de la Resolución atacada*". Ello así porque a la luz de las constancias de la causa, los antecedentes administrativos agregados y los propios dichos de la recurrente (punto IV de fs. 10 vta.) el ente recaudador inicia una fiscalización a la sociedad (OI 565/4) que concluye con el dictado de la resolución 1137/2002, por la que se determina de oficio la materia imponible en el impuesto a las ganancias del año fiscal 2000 y que, recurso de reconsideración mediante, origina el dictado del acto administrativo 155/02 que lo admite parcialmente, reduciendo el saldo a su favor original a $ 155.022,02, con fundamento en la impugnación de ciertos pasivos, por lo que cabe considerar que ha quedado acreditado en autos la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa.

Sobre la existencia del elemento subjetivo, nuestro mas alto Tribunal ha expresado "*…si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente* (Wortman, Jorge y otros , 8/6/1993).

Por otra parte, el artículo 45 de la ley de rito sólo prevé como eximente de responsabilidad la existencia de error excusable, el que se produce, entre otros supuestos, cuando media una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes que coloquen al contribuyente en una situación de confusión que lo lleve a incurrir en tal infracción (conf. CNACAF Sala IV, Ecohabitat S.A.,07/05/2009), o frente a una situación de caso fortuito o fuerza mayor.

Al respecto, es menester destacar que la recurrente no ha aportado en autos probanza alguna tendiente a evidenciar un obrar diligente al liquidar el impuesto o acreditar la existencia de alguna de las causales referidas, tendientes a eximirlo de responsabilidad.

En tales condiciones, procede confirmar la sanción aplicada pero debiendo ser reducida al mínimo legal, toda vez que de la lectura de la resolución apelada no se advierten cuáles son las circunstancias que llevaron al ente recaudador a fijar una graduación superior aquél, ni de los antecedentes administrativos surge la existencia de antecedentes que lo justifiquen. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Rechazar la defensa de prescripción impetrada por la recurrente, con costas.

2°) Confirmar la sanción apelada, debiendo ser reducida al mínimo legal. Las costas se imponen en

proporción a los respectivos vencimientos.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación (cfr. art. 184, 2do párrafo, ley 11.683 t.o. vigente y art.52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal)

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.28 13:30:24 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 16:07:26 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 16:07:27 -03:00