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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-151858409-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 22 de Diciembre de 2023

Referencia: EX-2023-43543164--APN-SGAI#TFN -TELEFONICA DE ARGENTINA S.A. SENTENCIA-(VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2023-43543164- -APN-SGAI#TFN, caratulado “TELEFONICA DE ARGENTINA S.A.s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I.- Mediante RE-2023-43542525-APN-SGAI#TFN, la actora apela la resolución dictada el 23 de marzo de 2023 por el Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, que resolvió aplicarle una multa por la supuesta omisión del IVA por los períodos fiscales 2 a 12/2016, sanción equivalente a un tercio del mínimo legal establecido en el art. 45 de la ley 11.683 (RE-2023-43534039-APN-SGAI#TFN)

Sostiene que de conformidad con lo establecido en los arts. 56 y 58 de la ley 11.683, la potestad del fisco nacional para imponer y aplicar sanciones en relación con los períodos fiscales 2 a 11/2016 se encuentra prescripta. Ello así, por cuanto el plazo quinquenal establecido en el art. 56 comenzó a correr el 1 de enero de 2017 y prescribió el 1 de enero de 2022. Por lo tanto, al momento de iniciarse el procedimiento sumarial (19 de septiembre de 2022) ya se había producido la prescripción de la potestad del fisco nacional para aplicar la multa por los períodos fiscales 2 a 11/2016.

Rechaza la aplicación al caso del artículo 68 inciso a) de la ley de rito fiscal, en cuanto establece como causal interruptiva la comisión de nuevas infracciones. Al respecto, sostiene que, por aplicación del principio de inocencia, la comisión de una nueva infracción interrumpe el curso de la prescripción siempre y cuando esta última se encuentre firme.

Además, cuestiona el artículo 17 de la ley 27562, que suspendió el curso de la prescripción de las multas por un año, tachándolo de inconstitucional y dice que modifica con carácter retroactivo el plazo de prescripción de una sanción penal. Expone, que en virtud de la garantía a ser juzgado por las leyes vigentes al momento del hecho imputado, no pueden introducirse válidamente regímenes de cómputo de prescripción distintos a los vigentes al

momento de la supuesta comisión del hecho; en tal sentido, manifiesta que si los hechos imputados fueron realizados en 2016, la normativa aplicable es la vigente a ese momento (incluido el plazo de prescripción). Concluye que aplicar retroactivamente una norma sancionada en 2020 para ampliar el plazo de prescripción de la multa impuesta, supone una violación del art. 18 de la Constitución Nacional.

Señala que a partir del análisis efectuado, tampoco resulta aplicable la suspensión del plazo de prescripción dispuesto en el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683, toda vez que al momento de la apertura del sumario la potestad punitiva del organismo se encontraba prescripta.

En subsidio de lo anterior, así como en relación con el período fiscal 12/2016, plantea que la multa aplicada es improcedente atento a que se presenta en el caso un supuesto de error excusable previsto en el art. 45 de la Ley N° 11.683.

En tal sentido destaca respecto al ajuste efectuado que: i) los resultados provenientes de operaciones con instrumentos financieros derivados no son parte de la actividad societaria; sino que se originan para la cobertura de pasivos en moneda extranjera, compensado los resultados por diferencia de cambio generados por tales pasivos; ii) los resultados generados por operaciones con instrumentos de este tipo, son inciertos y pueden generar tanto perdidas como ganancias a lo largo de la vigencia de los respectivos contratos; iii) La cuantía de las operaciones con instrumentos financieros resulta inmaterial frente a los resultados globales de la empresa; iv) no fueron asignados ni contratados recursos materiales adicionales para la obtención de los resultados por operaciones con instrumentos financieros derivados.

Concluye que la omisión del prorrateo de los créditos fiscales 2 a 12/2016, no esconde ningún tipo de intención maliciosa ni negligente por parte sino una apreciación técnica distinta a lo interpretado por el Fisco Nacional que inexorablemente conlleva a la existencia de un error excusable, debiendo exonerarse de la multa impuesta en el acto aplicado.

Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la sanción aplicada. Con costas.

II- Que mediante IF-2023-77924816-APN-DTD#JGM contesta traslado el Fisco Nacional. Niega que haya operado la prescripción de las acciones del ente fiscal para imponer multa por los períodos fiscales de febrero a noviembre de 2016 como plantea la contraria, alegando que al haber cometido una nueva infracción en el IVA por el período de diciembre de 2016 el curso de la prescripción se vió interrumpido, por lo cual el plazo comenzó a correr el 1° de enero de 2017, en atención a que la última de las conductas punibles tuvo lugar durante el período 2016, agregando que no es necesario que dicha conducta haya sido juzgada, en tanto el efecto interruptivo opera desde su comisión. Asimismo, remarca que se da en el caso la causal de suspensión con carácter geneeral fijada por la ley N° 27.562, con vigencia a partir de su publicación, haciendo notar que este Tribunal no puede declarar la inconstitucionalidad de dicha norma. Por las razones que expone, solicita el rechazo de la prescripción articulada.

Sobre la multa en sí, el apoderado fiscal remarca que la actora sólo plantea la existencia de error excusable. Destaca que la conducta fue detectada en el marco de una fiscalización, donde el recurrente prestó conformidad al ajuste practicado en el impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales 02/2016 a 12/2016, presentando las correspondientes declaraciones juradas rectificativas. Señala que el ajuste tuvo fundamento en la verificación del cómputo en exceso de crédito fiscal, proveniente de comisiones vinculadas con la compraventa de contratos de futuro sobre moneda extranjera celebrados, que conforme a lo previsto en los artículos 12 y 13 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no resulta computable en dicho gravamen por tratarse de crédito no

vinculado con operaciones gravadas.

Expone que el accionar del recurrente encuadra en las previsiones del art. 45 de la ley de rito fiscal en tanto presentó declaraciones inexactas, dejando de ingresar el gravamen en su justa medida, haciendo notar que no ofreció prueba tendiente a demostrar la existencia de alguna causal eximente de responsabilidad.

Acompaña antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme el acto apelado. Con costas.

III- Que a través del PV-2023-87900993-APN-VOCX#TFN se eleva la causa a conocimiento de la Sala “D”. Mediante IF-2023-151588220-APN-VOCX#TFN pasan los autos a sentencia.

IV- Que por un lógico orden de precedencia corresponde referirse al planteo de prescripción respecto de los períodos 2 a 12/2016.

De acuerdo con lo establecido por los arts. 56, 57 y 58 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y modif.) en el caso de contribuyentes inscriptos las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras prescriben por el transcurso de cinco (5) años, término que comienza el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.

A partir del propio cómputo efectuado por la actora, la prescripción habría operado el 1 de enero de 2022, rechazando ésta la aplicación de la causal interruptiva prevista en el artículo 68 inciso a) de la ley de rito fiscal y las suspensiones dispuestas la prescripción general dispuesta por el artículo 17 de la ley 27.562 y el artículo agregado a continuación del 65 de la mentada ley 11.683.

IV – 1. Cabe señalar que el artículo 68 de la ley de rito dispone que la prescripción para aplicar multa “se interrumpirá: a) Por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1º de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible”.

Con relación a esta disposición, la Alzada tiene dicho que “no es menester que la infracción haya sido juzgada por la autoridad fiscal, 'pues en esta materia, como en lo penal ordinario, el efecto interruptivo deriva del acto ilícito en sí mismo, de su comisión, y no de la decisión judicial acerca de su punibilidad'” (Sala V de la CNACAF in re: “Parques Interama SA (TF 8151-I) c/ DGI”, del 04/09/02; con cita de Giuliani Fonrouge y Navarrine, Procedimiento Tributario, Depalma, 1979, comentario al artículo 70, actual art. 68 del T.O. 1998).

Corresponde poner de resalto que recientemente la Sala V de la Alzada expuso in re “Del Campo, Gabriel Vicente c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, sentencia del 9 de agosto de 2022 que: “es del caso tener presente que aún en el artículo 67, inciso a) del Código Penal se establece que el curso de la prescripción se interrumpe por la comisión de un nuevo delito. Las consideraciones formuladas por la doctrina en materia penal con base en la exigencia de que ese nuevo delito debe haber sido declarado como tal por una condena firme; y de que la eventual suspensión del juicio seguido por el primer delito hasta que se dicte un condena firme implica una dilación indebida del proceso penal, se refieren a los supuestos en que el juzgamiento de los delitos en cuestión tiene lugar en causas separadas, o ante tribunales distintos; pero no se presenta cuando se trata del juzgamiento simultáneo de aquellos en una misma causa y ante un mismo tribunal, que en la sentencia declara que todas ellas se han cometido. Ello, puesto que al no diferirse el juzgamiento de las infracciones más remotas, no puede invocarse la afectación de una garantía constitucional en concreto, tales como el principio de inocencia o el

derecho del individuo a que se cese en tiempo oportuno la persecución penal, con la salvedad de una eventual afectación del derecho a ser juzgado en un “plazo razonable” (cfr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional de la Capital Federal, en pleno, "Prinzo, E. F.", del 7 de junio de 1949, LA LEY, 59:769; y, CFCP, Sala III, “Z. V., J. D. s/ recurso de casación”, del 10/12/2013, entre muchos otros; y esta Sala, en causa nro. 48760/2013 “Banco Galicia y Buenos Aires c. BCRA”, del 13 de diciembre de 2016, mi voto en la causa nº 48.110/15 “ Alleloccic SA C/ SAGP y A- S/régimen federal de pesca - Ley 24922 - ART 59” , del 13 de diciembre de 2016), circunstancia que no fue invocada en la presente causa”.

Bajo estas premisas y dado que la última infracción vinculada al IVA en autos es la del período fiscal de diciembre de 2016, el plazo de prescripción para los períodos de febrero a noviembre de 2016 debe computarse desde el 1º de enero de 2018 (cfr. criterio de Sala V de la CNACAF in re “Sindicato Petrolero de Córdoba, sentencia del 29 de marzo de 2016 y de la suscripta in re “Pluma Blanca S.R.L.” y “Fhiex S.R.L.”, pronunciamientos del 7 de agosto de 2017 y 27 de agosto de 2018, respectivamente).

2- Por su parte, 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.

En primer lugar, cabe traer a colación que no puede soslayarse que el art. 185 de la ley 11.683 (t.o. 1998) veda a este Tribunal la posibilidad de pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, en tanto previamente no lo haya hecho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuyo caso lo autoriza a seguir la interpretación del Alto Tribunal, lo que no ha ocurrido en este caso

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).

Además, cabe aclarar que el mentado artículo 17 estableció que la suspensión del plazo se fija con carácter general, es decir que resulta comprensiva de la totalidad de los contribuyentes y responsables, interpretación que 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, situación que resulta análoga a la aquí planteada (véase La Ley, T.1992/B, pág. 456).

Debe tenerse en cuenta que debe tenerse en cuenta que leyes como la 27.562 no solo tienen por fin otorgar a los contribuyentes la posibilidad de acogerse a determinados beneficios sino que también su propósito era evitar que durante su período de vigencia el organismo fiscal realice determinaciones de impuestos y/o imponga multas que se encuentren vinculados con conceptos que en definitiva pueden resultar regularizados por aquéllos mediante el pertinente acogimiento.

Asimismo, tampoco puede soslayarse que durante la vigencia de leyes de regularización, el Fisco Nacional se halla impedido de ejercer sus facultades de verificación y fiscalización produciéndose un recargo de su capacidad

operativa, puesto que debía avocarse a controlar todo lo concerniente al correcto acogimiento que a las mismas hagan los responsables, por lo que resulta razonable que se lo libere de la inminencia de los vencimientos de los planes de prescripción prolongándose de este modo el tiempo con que de acuerdo a la ley puede actuar.

En virtud de lo expuesto, considero aplicable la suspensión de prescripción dispuesta por la ley 27.562

3. Que en este caso puntual, cabe concluir que de acuerdo a la interpretación formulada en los puntos precedentes, el plazo de prescripción para el IVA por los períodos febrero a noviembre de 2016 comenzó a correr el 1 de enero de 2018, fue suspendido por un año el 26 de agosto de 2020 (ley 27.562), reanudándose el 26 de agosto de 2021, con lo cual resulta a las claras que cuando se dictó la resolución sancionatoria el 23 de marzo de 2023, aún no se había cumplido el plazo de prescripción de cinco años para aplicar las multas que aquí se discuten; con lo cual corresponde rechazar el planteo formulado por la actora.

A mayor abundamiento y aún en el supuesto caso de que ya sea la causal interruptiva o la causal suspensiva abordadas anteriormente, no se consideraran aplicables al caso, la prescripción hubiera operado el 31 de diciembre de 2022.

En tal hipótesis, no puede perderse de vista que el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) dispone que:“Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción”.

Ello así y siendo que la propia actora reconoció en su recurso la notificación de la instrucción de sumario el 19 de septiembre de 2022, resultaría aplicable –en las condiciones expuestas en este apartado- tal causal suspensiva, con lo cual al momento del dictado de la resolución sancionatoria no habría operado la prescripción para el Fisco Nacional.

Finalmente, cabe poner de relieve que no corresponde la imposición de costas por lo hasta aquí resuelto, toda vez que la defensa planteada no fue interpuesta como de previo y especial pronunciamiento ni tampoco se le otorgó tal carácter.

V- Que corresponde analizar la procedencia de la sanción aplicada por los períodos involucrados en el acto apelado.

Que en el marco de la O.I. N° 1.839.742 se detectó el cómputo de créditos fiscales del IVA no vinculados en forma directa con operaciones gravadas de la empresa, debiendo a criterio del Fisco, haber efectuado el prorrateo de ingresos por derivados cuyo vencimiento operó en el período fiscal 2016.

Que el art. 45 de la Ley N° 11.683 (texto según ley 27.430) dispone que: “Será sancionado con una multa del 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, quienes omitieren:…a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas….”.

En lo que aquí importa, el aspecto material de la infracción requiere de un resultado disvalioso, esto es la omisión del pago, mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas, resultando en autos verificado ello con la

conformidad de la recurrente al ajuste propuesto en el marco de la inspección cursada.

Si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley Nº 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998) y es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias, sin que la recurrente haya arrimado elementos que sirvan para desvirtuar la pretensión tributaria en que se funda la sanción.

Que en el derecho represivo tributario rige el criterio de la responsabilidad de la pena que responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (C.S.J.N. Fallos: 271:2997; 303:1548; 312:149) y que si bien es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado 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 la legislación (Fallos: 316:1313 y CNACAF -Sala V-, “Martínez, Rodolfo Francisco” y “Basf Argentina SA” sentencias de fecha 12/5/99 y 14/6/2000).

Para que se configure el “error excusable” se requiere que éste sea esencial e inculpable y las razones invocadas por el recurrente no poseen la entidad suficiente para demostrar un accionar diligente que lo llevara a creer razonablemente que su conducta no lesionaría el interés del erario (conf. “Capri Muebles S.R.L.” CNACAF Sala II, de fecha 28/4/94) y en el caso concreto el apelante no ha arrimado elementos que sirvan para demostrar la existencia del error excusable señalado.

Que en autos no se configura la causal de error excusable como lo pretende la actora Ello así, no se trata de una cuestión suscitada por existir dificultad en la interpretación de las normas tributarias seguida de una actitud diligente de parte de la actora, sino que la metodología utilizada por la recurrente resultó a todas luces discrecional para liquidar originariamente del IVA, para después convalidar el ajuste practicado por la inspección. En esa línea, tampoco acompañó antecedentes jurisprudenciales que sostuvieran su postura, causal que invoca en la página 13 de su recurso.

En tal sentido, de habérsele presentado alguna duda a la contribuyente con relación a la forma de liquidar el tributo, debió formular la pertinente consulta en los términos previstos por la ley 11.683, en lugar de omitir el pago del tributo siendo que se trata de una sociedad anónima que cuenta con la estructura o los medios necesarios para efectuar aquella (cfr. Sala II de la CNACAF in re Sasa Inversiones SA c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo).

VI- Por lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.

La Dra. O’Donnell dijo:

Corresponde analizar en primer lugar el planteo de prescripción de la multa impuesta en la Resolución respecto de los períodos fiscales 2/2016 a 11/2016.

Conforme lo establecen los arts. 56 y 58 de la ley 11.683, el plazo de prescripción, respecto de tales períodos inició el 1/1/2017 por lo que dichas obligaciones se encontraban prescriptas al 31/12/2021. En virtud de la fecha de aplicación de la sanción, el 23/3/23, las acciones del organismo fiscal para aplicar la multa se hallarían

prescriptas, por lo que cabe analizar si se han verificado circunstancias que pudieran haber tenido la virtualidad de suspender o interrumpir el curso del plazo.

Para ello cabe tener en cuenta, con relación a la causal de interrupción regulada por el art. 68, inc. a) de la ley 11.683, la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que estableció que los delitos *"(…) no tienen carácter interruptivo de la prescripción de la acción penal entre sí, de no mediar una sentencia judicial firme que declare su realización y atribuya responsabilidad al mismo encausado"* (conf. Fallos 312:1351;322:717), por lo que debe rechazarse el planteo ya que no se encuentra acreditado en el caso la existencia de una sentencia firme sobre la comisión de una supuesta nueva sanción a la que pudiera atribuirse la virtualidad de tornar operativa la regla prevista en el citado art. 68 inc. a).

En segundo término, con relación a la causal de suspensión invocada por el Fisco Nacional prevista en el art. 17 de la ley 27.562 (B.O. 26.08.2020), debe señalarse que a la fecha de su sanción el plazo de prescripción de los períodos fiscales comprendidos en la Resolución ya se había iniciado, por lo que resulta aplicable el criterio expuesto por la Cámara al fallar en la causa "Acifer S.A.", el 14/9/2004, entre otros, en el sentido 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)." Y cita el art. 2, primera parte del Código Penal, que 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"*. De ello concluye 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)"*.

Por lo tanto, en razón del principio que postula la no aplicación retroactiva de una ley penal más gravosa para el imputado, el plazo de suspensión incorporado por la ley 27.562, no resulta aplicable al caso.

Por lo expuesto, corresponde hacer lugar al planteo de prescripción opuesto por la recurrente, con costas.

En sentido similar resolvió por mayoría la Sala A que integré como Vocal Subrogante al resolver en la causa "Telefonica Argentina S.A.", sentencia del 28/6/2023.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que comparto el relato de los hechos efectuado en el voto de la Vocal Instructora.

II.- Que Telefónica de Argentina S.A. recurre la multa aplicada en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 2 a 12/2016, equivalente a un tercio del mínimo legal establecido en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

III.- Plantea que la potestad del ente fiscal para imponer sanciones con relación a los períodos fiscales 2 a 11/2016 se encuentra prescripta, por lo que en primer lugar corresponde abordar dicho planteo.

Que la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y

exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella prevista, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible (cfr. artículos 56, 57 y 58 de la ley citada).

Al respecto, según la actora no resulta de aplicación la interrupción prevista en el art. 68 inc. a) de la ley de procedimiento fiscal ni la suspensión dispuesta por el art. 17 de la ley Nº 27.562 en virtud del principio de irretroactividad de la ley en materia penal, mientras que el ente fiscal propicia la aplicación de dichas causales.

Que respecto de la causal interruptiva mencionada cabe tener en cuenta que el concepto de "comisión de nuevas infracciones" debe ser entendido en los términos del artículo 67 inciso a) del Código Penal, en el sentido que la prescripción se interrumpe por la comisión de otro delito, siendo preciso que el nuevo hecho haya sido dictado dentro del término de la prescripción aplicable al primer hecho. Ello ha sido sostenido por la Cámara Nacional en lo Penal Económico, la CSJN y la Cámara Federal de Casación Federal en numerosos pronunciamientos.

Que por su parte, el Tribunal de Alzada manifestó recientemente que en la causa "Bonavia, Horacio Julio (TF 48.409-I) c /DGI" de fecha 15/09/2022, que "para que surta efecto la causal de interrupción de la prescripción, resulta necesaria la declaración de la existencia de una infracción ulterior y de la responsabilidad de la persona mediante una resolución condenatoria firme, administrativa y/o judicial"

Que ello así, al no ser aplicable dicho supuesto de interrupción del curso de la prescripción con relación a los períodos fiscales 2 a 11/2016 cabe tener en cuenta que el plazo quinquenal establecido en el art. 56 de la ley de procedimiento fiscal comenzó a correr el 1/01/2017 y su término ocurrió el 1/01/2022.

Ahora bien, una vez iniciado el plazo de prescripción se sancionó la Ley N° 27.562 (B.O. 26/08/2020) que en su art. 17 contempló una suspensión de los plazos, con la siguiente redacción: "*Suspéndese 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, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales"*. **El resaltado me pertenece**.

Por lo que se debe analizar la aplicación de dicha causal de suspensión, sin considerar su constitucionalidad en razón de lo establecido en el art. 185 de la ley de rito fiscal.

Que la suspensión bajo análisis reviste carácter general surgiendo efectos respecto de la universalidad de contribuyentes y responsables, en dicho sentido lo entendió la Corte Suprema de Justicia de la Nación al analizar el alcance de la suspensión referida a la ley 23.495 en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L.", del 26 de noviembre de 1991.

Que en lo que hace a los agravios de la actora sobre la modificación con carácter retroactivo del plazo de la prescripción en curso de una sanción que reviste carácter penal, resulta indubitable que la suspensión abarca las multas y si bien podría plantearse en el plano teórico una distinción entre aquellas cuyo plazo de prescripción ya comenzó a operar y otras en que no, lo cierto es que la norma resultaría de imposible aplicación a períodos que aún no iniciaron el término de 5 años (p. ej que se iniciaran el 1° de enero de 2021 o 1° de enero de 2022). Por ende el único universo posible que comprendería la decisión adoptada por el Poder Legislativo sería el de las

sanciones en las que ya comenzó el cómputo (v.g. 1° de enero de 2020, 1° de enero de 2019 o anteriores). Una opinión en contrario importaría una decisión del Congreso Nacional sobre un universo vacío o que el segundo supuesto se encuentra afectado por una decisión de inconstitucionalidad, cuestión que no ha ocurrido a la fecha.

Que por último, cabe considerar la procedencia del artículo agregado a continuación del 65 de la mentada ley 11.683 cuando dispone que “se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción”. Que en el caso, conforme se desprende del acto apelado, mediante Resolución N° 122/22 del 19/08/2022 se dispuso la instrucción del sumario, lo que fue notificado en fecha 22/08/2022.

Que según lo expuesto, el plazo de prescripción para el IVA por los períodos febrero a noviembre de 2016 comenzó a correr el 1 de enero de 2017 y se suspendió por un año con la sanción de la ley Nº 27.562 (B.O. 26/08/2020), lo que llevó el plazo hasta el el 31 de diciembre de 2022, por lo que junto con la suspensión analizada en el párrafo precedente, cabe concluir que al momento del dictado de la resolución ahora apelada -23 de marzo de 2023-, no se encontraban prescriptas las facultades del ente fiscal para imponer la sanción. Por ello, cabe rechazar la defensa opuesta por la recurrente.

IV.- Que en lo que hace a la procedencia y graduación de la sanción aplicada adhiero al voto de la Vocal Instructora.

Del resultado de la votación que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $18.161 (pesos dieciocho mil ciento sesenta y uno) equivalente a 0,88 (cero con 88/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $45.403 (pesos cuarenta y cinco mil cuatrocientos tres) equivalente a 2,20 (dos con 20/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en autos, conforme Ley 27.423, Acordada N°29/2023 (22/09/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.21 16:32:55 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.21 20:39:03 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.22 08:40:09 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.22 08:40:09 -03:00