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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-73977891-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Junio de 2023

Referencia: TELEFÓNICA DE ARGENTINA S.A - Sentencia. Prescripción

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el EX-2022-137454217-APN-SGAI#TFN, caratulado "**TELEFÓNICA DE ARGENTINA S.A s/ Apelación**".-

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que mediante RE-2022-137450466-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la Resolución n.° 236/22 (DV JUGN SM) de la AFIP-DGI, de fecha 25 de noviembre de 2022, mediante la cual se aplica una multa con sustento en lo establecido en el artículo 45 de la ley ritual, en concepto del impuesto al valor agregado por los periodos 01/2015 a 12/2015.

La recurrente en primer lugar plantea excepción de prescripción en relación con acciones y poderes del Fisco Nacional para aplicar sanción respecto a los periodos involucrados. Expone que el plazo quinquenal establecido en el artículo 56 de la ley ritual comienza a correr a partir del 1 de enero de 2016 para los periodos fiscales 01 a 11/2015 y a partir del 1 de enero de 2017 para el periodo fiscal 12/2015, razón por la cual al momento de iniciarse las actuaciones sumariales en fecha 7 de julio de 2022 había operado la prescripción por los conceptos en cuestión, siendo inaplicable la suspensión establecida en el artículo 65 de la ley ritual.

Asimismo, rechaza el argumento del Fisco Nacional en cuanto a que el plazo de prescripción se interrumpió con la comisión de una nueva infracción conforme lo dispuesto por el artículo 68 inciso a) de la ley de rito, ello en virtud de que por aplicación del principio de inocencia, la comisión de una nueva infracción interrumpe dicho plazo siempre y cuando aquella se encuentre firme. Mas cita doctrina y jurisprudencia en apoyo a su defensa.

De la misma forma, plantea la inconstitucionalidad del artículo 17 de la Ley n.° 27.562 en cuanto dispone suspender por un (1) año el curso de la prescripción de la acción para aplicar multas, en virtud de suponer ello la modificación con carácter retroactivo del plazo de prescripción de una sanción de naturaleza penal, siendo

que dicha retroactividad en materia punitoria está vedada por imperio de la Constitución Nacional.

II.- Que mediante IF-2023-43959356-APN-DTD#JGM contesta la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone peticiona se confirme el acto venido en recurso, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que en fecha 2 de junio de 2023 se declara la excepción de prescripción como de previo y especial pronunciamiento y se elevan los actuados a consideración de la Sala “A”.

Asimismo, en fecha 12 de junio de 2023 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que con carácter previo corresponde expedirnos a tenor de la excepción de prescripción opuesta por la recurrente para aplicar multa en relación con los periodos fiscales 1 a 11/2015 respecto al impuesto al valor agregado.

Sentado lo que antecede, es menester recordar que el artículo 56 de la Ley n.° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) dispone –en lo que aquí interesa– que “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 y clausuras en el previstas, prescriben: a) por el transcurso de 5 (cinco) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos y que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación…”.

A su turno, el artículo 58 de dicha norma para aplicar multas y clausuras comenzará a correr desde el primero 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 ese contexto, el término de cinco años para aplicar la multa respecto al impuesto al valor agregado omitido por los períodos en 01 a 11/2015 comenzó a correr el 1 de enero de 2016, y respecto al periodo fiscal 12/2015 a partir del 1 de enero de 2017.

Ahora bien, en atención al planteo de la actora en relación con la inaplicabilidad de la suspensión del plazo de prescripción por aplicación del artículo 68 inciso a) de la ley de rito, se adelanta que a los efectos de la configuración de la causal interruptiva dispuesta por la norma en mención no es suficiente la mera comisión de una infracción sino que resulta necesario una decisión firme a su respecto. Ello por cuanto, cuando la norma menciona una nueva “infracción” hace referencia justamente a su configuración como figura de naturaleza penal de la que se trata, la que para considerarse configurada, justamente, debe estar firme.

A su respecto, considero oportuno destacar que no existen diferencias entre la naturaleza de las infracciones fiscales y penales, ya que como lo ha dicho nuestro Mas Alto Tribunal "…el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción no altera la naturaleza sustancialmente punitiva de las multas tributarias y aduaneras que llevan a la aplicación a su respecto de los principios del Código Penal…" (Fallos 267:457). Ello, claro está, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).

En ese sentido, como con acierto lo señaló el Dr. Buitrago, “…si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, (fiscales y penales) se debe

convenir que el correspondiente a las primeras tiene un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace a que ambas tengan idéntica sustancia…la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido carácter penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240) (cfr. "Apache SA", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" 29/5/00).

Acorde con dicho criterio, nuestro Máximo Tribunal ha dicho que en materia penal tributaria resultan aplicables las normas del Código Penal, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código, por ser incompatible la norma penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella, con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos: 211:1567; 267:74, entre muchos otros).

En idéntica línea argumental, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha indicado que “en atención al indiscutido carácter penal de las sanciones tributarias, no es posible sino concluir que por la expresión “comisión de nuevas infracciones” debe entenderse en sentido técnico el de una conducta posterior, típica, antijurídica y culpable, es decir que, para que surta efecto la causal interruptiva en análisis, resulta necesaria la declaración de existencia de una ulterior infracción y de la responsabilidad del encartado mediante una resolución condenatoria firme –administrativa y/o judicial–.” (CNACAF, Sala IM 14/09/2015, “Sol Naciente Seguro de Personas S.A (TF 34.442-I) c/ DGI”.

V.- Que, sentado ello, corresponde examinar el planteo de prescripción de la actora en relación con la suspensión establecida por el artículo 65 y la suspensión establecida por el artículo 17 de la Ley n.° 27.562 respecto al cual plantea su inconstitucionalidad.

Cabe recordar previo a toda otra consideración, como lo ha sostenido reiterada jurisprudencia de este organismo jurisdiccional, que este Tribunal se encuentra facultado para proceder al examen y tratamiento de los agravios que tienen una directa vinculación con principios y garantías constitucionales. Como se ha dicho con acierto, independientemente de la limitación prevista en el artículo 185 de la Ley n.° 11.683, no puede sustraerse al conocimiento del Tribunal Fiscal una cuestión vinculada a principios rectores del ordenamiento tributario, directamente entroncados con expresas garantías constitucionales: “... Sostener lo contrario implicaría admitir que le está vedado a este Tribunal jurisdiccional de específica competencia en la materia, examinar e indagar en conflictos de suma gravedad y que ostentan reconocimiento jurisprudencial por todo el espectro de nuestros Tribunales, entre los que se cuentan la Excma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y la Corte Suprema de Justicia de la Nación...” (cfr. “Gutiérrez y Belinsky” - 12/7/2004). Así también se ha expedido esta Sala A - “in re” “Miguel Pascuzzi” - 14/9/2004 entre otras.

Precisado ello, se sirve señalar que el fundamento por el cual la recurrente impetra la declaración de inconstitucionalidad radica, como se expusiera más arriba, en entender que una norma en cuanto dispone suspender el curso de la prescripción de una multa por un año, resulta contrario al principio de legalidad por suponer una modificación retroactiva de una norma de carácter penal, así como también vulnera la garantía de defensa en juicio establecida por el artículo 18 de la Constitución Nacional.

En idéntico contexto, y reconocido el carácter punitivo de las multas tributarias, resulta de aplicación el principio que impide la aplicación retroactiva de leyes que impliquen empeorar las condiciones de los infractores, en cuyo concepto claramente debe incluirse las que establezcan un mayor tiempo de prescripción (vid. entre muchos otros, C.S.J.N., “Fisco Nacional c/César Demarco s/ejecución fiscal”, 19/2/76). En efecto, debe tenerse presente que las leyes penales no son solo aquellas que contienen precepto y sanción, sino también las que se relacionan con el derecho penal de fondo, y que por ello, la complementan, como son por ejemplo las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc.

Sentado lo que antecede, la suspensión establecida en el artículo 17 de la ley 27.562 no resulta aplicable en la especie por lo que, conforme lo dispuesto por la Ley n.° 11.683, el plazo de prescripción de las acciones del Fisco Nacional para aplicar multa por el impuesto al valor agregado, períodos fiscales 01/2015 a 11/2015, comenzó a regir el 01/01/2016, finalizando el término de cinco (5) años, el 01/01/2021; y respecto al periodo 12/2015 finaliza el mismo el 01/01/2022.

Ello así, el acto sancionatorio fue emitido cuando se encontraban prescriptas las facultades del Fisco Nacional, lo que así corresponde declarar. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere a los relatos de los hechos efectuada en el voto de la Dra. Guzmán.

II.- Que respecto del tratamiento de la prescripción de las sanciones respecto de los períodos enero a diciembre de 2015, debe señalarse que la acción del Fisco para aplicar y hacer efectivas las multas prescribe a los 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos (artículo 56 ley N° 11.683), plazo que se computa 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 (artículo 58 ley N°11.683).

Teniendo en cuenta la comisión de las infracciones relativas a los períodos fiscales enero a diciembre de 2015, las facultades sancionatorias del fisco vinculadas con dichas obligaciones prescribían el 01/01/22

Ahora bien, la Ley nº 27.562 (B.O. 26/8/20) estableció en su artículo 17 estableció: “Suspéndase 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.”

Al respecto, debe tenerse presente que de conformidad con los artículos 50 y 21 respectivamente de las mencionadas leyes, sus disposiciones son de orden público y entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

Que la redacción de los textos legales, no arrojan dudas acerca de la intención del legislador, en cuanto a que la mentada suspensión se dispone “con carácter general”, esto es, que abarca a la generalidad de los contribuyentes responsables y no solamente a los que hubiesen ejercido el derecho a acogerse al régimen de normalización tributaria. Así lo ha entendido la C.S.J.N in re “Fisco Nacional c/Distribuidora El Plata SRL s/Ejecución Fiscal” de fecha 26/11/91.

Que, por su parte el artículo 68 de la ley procedimental 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 1° de enero del año 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 “Pareques Interama S.A (TF 8151-I c/ DGI, del 04/09/02; con cita de Guiliani Fonrouge y

Navarrine, Procedimiento Tributario, De Palma, 1979, comentario al artículo 70, actual art. 68 T.O. 1998).

Por ello, corresponde rechazar la prescripción articulada por la actora, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Adhiero a la solución propuesta por la Vocal Instructora por las consideraciones que hace en el Punto IV de su voto. Además, en cuanto al efecto que tuvo la suspensión dispuesta en el art. 17 de la ley 27.562 en el plazo de prescripción, resulta de aplicación el criterio de la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal al fallar en la causa "Acifer S.A.", el 14 de septiembre de 2004, 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). 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".

Y 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", principio que también rige para el art. 17 de la ley 27.562.

Por ello, toda vez que dicha norma fue publicada el 26/8/2020 cuando el transcurso del plazo de prescripción correspondiente a los períodos fiscales comprendidos en el Sumario ya se había iniciado, la suspensión del plazo por un año allí dispuesta no incide en dicho plazo.

En consecuencia, corresponde hacer lugar al planteo de prescripción formulado por la actora, con costas.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Hacer lugar al planteo de prescripción opuesto por la actora. Con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 15:15:02 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 15:20:26 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 16:35:37 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 16:35:38 -03:00