República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-20755380-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Febrero de 2025

Referencia: 38.537-I Y AC, CANTON CATALINA, SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación); para resolver el expte. 38.537-I (y su acumulado 40.735-I), caratulado: **"CANTÓN CATALINA" s/ recurso de apelación**":

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 21/27vta. y fs. 99/103 se interpusieron recursos de apelación. Por el primero se apeló la Res. 303/2013 (expte. 38.537-I) que determinó de oficio el impuesto a las ganancias (en adelante IG) de los ejercicios 2007 y 2008, intimó su pago con más intereses resarcitorios y respecto del ejercicio 2007 aplicó una multa equivalente a 3 veces el gravamen defraudado (cfrme. arts. 46 y 47, inc. "d", ley 11.683) y la relativa al ejercicio 2008, fue diferida conforme el art. 20 de la ley 24.769 (vigente al momento de los hechos). Mediante el segundo recurso, apeló la Res. 221/2014 (expte. 40.735-I) que aplicó la multa en el IG por el ejercicio 2008 –que había sido diferida- equivalente a 3 veces el gravamen defraudado (cfrrme. arts. 46 y 47, inc. "d", ley 11.683).

La actora planteó la nulidad de la Res. 303/2013 por considerar que el método presuntivo utilizado por el fisco únicamente es válido como herramienta subsidiaria para reflejar la realización y magnitud del hecho imponible en la medida que resulte complementado con otros elementos de juicio adicionales tendientes a demostrar la razonabilidad de la presunción, esto en palabras de jurisprudencia que citó. Agregó que, a su vez, carece de una adecuada fundamentación.

Relató que el juez administrativo determinó como ingresos omitidos en el IG los montos que conformaron el precio de compra de un inmueble que escrituró en el 2008 (cancelado en 3 pagos que realizó durante el 2007 y el 2008) y el de un vehículo que adquirió en el 2008.

Aseveró que la existencia y medida del hecho imponible deben resultar de circunstancias fundadas, ya que la elección de los diversos indicios que deben servir de base, así como también el procedimiento racional para las estimaciones no pueden traducirse en decisiones discrecionales. Agregó que la estructura lógica

que debe resultar de una decisión fundada no puede ser arbitraria.

Afirmó que haciendo uso discrecional de sus facultades, en especial de la metodología presuncional, el fisco convirtió en renta gravable una base patrimonial constituida por la adquisición de un inmueble y de un vehículo automotor que presuntamente no se correspondería con las fuentes de financiación disponibles por ella.

Sostuvo que de los elementos invocados por el fisco se puede advertir que se trata de una inferencia por la cual se crea un hecho imponible alternativo y residual en el IG, al considerar como renta presunta cualquier elemento patrimonial.

Destacó que los incrementos patrimoniales en cuestión no son renta sino una presunción de renta.

Tras citar jurisprudencia que entendió pertinente a su defensa, arguyó que es jurídicamente inaceptable, al provenir las supuestas diferencias de materia imponible de una presunción, las liquidaciones impositivas efectuadas en forma discrecional no fundadas en la totalidad de los datos o elementos de juicio convincentes acerca de su verosimilitud.

Afirmó que es improcedente la aplicación de intereses al serlo, a su vez, la determinación de oficio apelada.

Respecto a la multa aplicada por el ejercicio 2007, aseguró que el fisco no acreditó el elemento doloso que requiere la figura del art. 46 de la ley 11.683. Sostuvo que solamente se demostró la adquisición de un inmueble, lo cual no conlleva el elemento doloso aludido. Alegó que la inversión de la carga de la prueba se reduce a acreditar la inexistencia de fraude, pero no con respecto a la situación fáctica que sustenta la presunción misma, cuya acreditación se encuentra a cargo del fisco.

Entendió que si el fisco alegó defraudación fiscal con base en las presunciones del art. 47, inc. "d" de la ley 11.683 debe acreditar y explicar los hechos que sustentan esa presunción, lo cual aseveró, no aconteció en estos autos al haberse fundado la multa en el hecho de ser titular de un inmueble y de un vehículo automotor.

En subsidio, entendió que corresponde revisar la calificación penal fiscal base de multa, toda vez que si media dolo, afirmó que cabe verificar la aplicación del tipo omisivo previsto en el art. 45 de la ley 11.683.

Respecto a la multa apelada en el expte. 40.735-I, planteó como excepción de previo y especial pronunciamiento la nulidad de la resolución apelada conforme lo dispuesto en el art. 74 de la ley 11.683. Afirmó que toda vez que el fisco se abstuvo de aplicar la multa apelada en tiempo y forma, devino extemporánea en función de ese artículo. Sostuvo que en el ejercicio 2008 del IG el monto determinado fue de $308.610,60, que no cumplía con el requisito objetivo de punibilidad previsto en el art. 1 de la ley 24.769 luego de la reforma de la ley 26.735 que lo elevó a $400.000. Reiteró los argumentos defensivos que presentó en su escrito de apelación en el expte. 38.537-I.

Finalmente, citó jurisprudencia, doctrina y solicitó que se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II. Que a fs. 37/47 y a fs. 109/118vta. el fisco contestó los traslados conferidos, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante aa) y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas.

III. Que a fs. 123/123vta. el Tribunal en Pleno acumuló el expte. 40.735-I al 38.537-I. A fs. 147. se elevaron los autos a consideración de la Sala “C” y a fs. 153 pasaron los autos para dictar sentencia.

IV. Que primeramente debo recordar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes, sino solo aquellos que resulten necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

V. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que me pronuncie sobre el agravio de nulidad articulado por la actora en el expte. 38.537-I, en relación a la determinación de oficio apelada, toda vez que, de ser acogido favorablemente, derivaría en la nulidad de la resolución recurrida. En este sentido, la apelante sostuvo que la existencia de un incremento patrimonial no justificado, basado en presunciones, carece de asidero, al no estar fundado en la totalidad de los datos o elementos de juicio convincentes acerca de su verosimilitud; y que, a su vez, carece de una adecuada fundamentación.

Al respecto, cabe tener presente lo dicho por nuestro más Alto Tribunal, en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley, y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Cabe precisar que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su emisión.

Así, del análisis del acto recurrido, como de las actuaciones seguidas por el ente recaudador, surge que contiene los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfrme. art. 7, ley 19.549), y se cumplieron los procedimientos establecidos para su emisión, posibilitándose al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar una defensa adecuada, no observándose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la Res. 303/2013 apelada, ni que haya existido agravio alguno a su derecho de defensa. En efecto, de la lectura de la resolución apelada y de los antecedentes de la causa se desprende que el fisco practicó la determinación del IG sobre base cierta, a saber, el precio que pagó la actora por la compra de un inmueble, valor que el fisco obtuvo del boleto de compraventa y de la escritura correspondiente acompañada por el escribano público que intervino en la operación, como así también, el valor de un vehículo adquirido por la recurrente durante el 2008 informado por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor (Secc. San Isidro), tratándose ésta de prueba directa. De tal manera, advierto que el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra la decisión relativa al fondo del asunto, pero que no afecta la validez del acto, por lo que corresponde **rechazar el agravio de nulidad** articulado.

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue opuesto por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra los actos apelados y con la finalidad de obtener su revocación, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas.

VI. Que con relación al fondo del asunto, del informe final de inspección –en adelante IFI- (v. Cpo. Bienes Personales, fs. 111/116, aa) y de las propias resoluciones apeladas, surge que la actora se encuentra inscripta bajo la actividad "Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de cuerpos de dirección en sociedades excepto las anónimas" y que cierra su ejercicio comercial al 31/12 de cada año.

La orden de intervención tuvo su origen en las tareas efectuadas por la división de investigaciones (v. Cpo. de Ant. fs. 35/37, aa) que realizó un cruce de información en el impuesto sobre los bienes personales (en adelante ISBP) del ejercicio 2009, donde detectó la omisión de presentar la ddjj correspondiente a ese impuesto y de declarar la compra de un inmueble.

Se constató a su vez, la omisión de presentar las DDJJ en el IG de los ejercicios 2007 y 2008, ante lo cual se amplió la orden de intervención original para incluir este impuesto, notificándose a la actora el 6/5/2013. Luego, se le requirió que aporte DDJJ del IG de los ejercicios bajo análisis y los papeles de trabajo utilizados para su confección, como así también, la documentación respaldatoria de los ingresos, gastos, bienes y deudas que conformaron tales DDJJ, a lo cual la actora tampoco respondió.

Ante la falta de aporte documental, el fisco analizó la información obrante en sus bases, observándose que la actora poseía 3 vehículos a su nombre y había adquirido una propiedad. Ante ello, el fisco requirió al escribano interviniente en la operación de compra del inmueble que originó el cargo, que exhiba originales y aporte copia de la escritura de dicha operación, el boleto de compraventa y el acta de entrega de posesión que surge de la misma, cumpliendo con dicho requerimiento. Asimismo, el ente fiscal circularizó al Registro Nacional de la Propiedad Automotor de San Isidro, para que informe los automotores con números de dominios que surgían de la base del fisco y año de adquisición.

A consecuencia de tal información, los inspectores actuantes determinaron ajustes a favor del fisco por ingresos omitidos en los ejercicios antes mencionados, provenientes de la compra de uno de los vehículos, el adquirido el 3/1/2008, de acuerdo a lo informado por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor (Secc. San Isidro) y de la adquisición de un inmueble sito en la localidad de Martínez, Pcia. de Buenos Aires, con fecha de firma del boleto de compraventa y acta de posesión del 14/9/2007. De los documentos aportados por el escribano actuante surge que el precio se canceló en tres pagos que se realizaron el 14/9/2007, 10/3/2008 y 10/9/2008. Finalmente, la escritura traslativa de dominio a nombre de la actora se firmó el 20/10/2009 por U$S 370.000. De toda la documentación reunida sobre el inmueble comprado por la actora, se observó que se había pactado pagarlo de la siguiente forma: U$S 104.000 el día 14/9/2007, U$S 133.000 el 10/3/2008 y U$S 133.000 el 10/9/2008; montos que según el tipo de cambio comprador resultaron ser $ 322.088, $ 414.694 y $ 403.522; respectivamente. Ello así, el fisco liquidó el tributo respecto de los períodos 2007 y 2008, consignándose a las cuotas abonadas, así como el vehículo adquirido en el año 2008, como ingresos del período, surgiendo un resultado impositivo de $ 322.088 para el ejercicio 2007 y $ 920.316 para el ejercicio 2008. Asimismo, el fisco consideró el texto entonces vigente del art. 23 de la LIG respecto de las deducciones personales, por lo que no computó deducción alguna, obteniéndose un impuesto determinado de $ 99.230,80 para el período 2007 y $ 308.610,60 para el ejercicio 2008.

VII. Que corresponde recordar que las resoluciones de la AFIP, como todo acto administrativo, gozan de presunción de legitimidad (cfrme. art. 12, ley 19.549), incluso las determinativas de oficio (Fallos 328:3720), por lo que en la etapa de revisión del acto, la carga probatoria se desplaza al contribuyente o responsable. Ello así, resulta aplicable la regla del *"onus probandi incumbit et qui dicit"* (la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos), receptada por el art. 377 del CPCCN que dispone que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de aquello que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. En este sentido debe recordarse que si bien este Tribunal conforme al art. 164 y 177 de la ley 11.683 posee *"... amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes..."*-, es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica llegar al extremo de reemplazar o suplir a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal.

En este sentido, observo que la actora en ninguno de ambos recursos ofreció prueba tendiente a demostrar sus dichos, lo que deja huérfanos de respaldo probatorio los agravios allí vertidos, convirtiéndolos en meras afirmaciones dogmáticas que sólo revelan una mera discrepancia con el criterio fiscal. También observo que la recurrente no presentó descargo ni ofreció pruebas en el momento oportuno, cuando se le corrió "vista" de las actuaciones en los términos del art. 17 de la ley 11.683.

Debo recordar una vez más que si no se logra cumplir con la carga de probar lo que se invoca, se corre el riesgo de que el reclamo sea denegado (Fallos 332:1367). Es que, es a cargo de quien afirma un hecho la prueba de su existencia cuando pretende fundar en él un derecho (Fallos: 217:635), toda vez que la carga de la prueba es el imperativo que pesa sobre cada uno de los litigantes para que acrediten la verdad de sus afirmaciones, mediante su propia actividad, si quieren evitar la pérdida del proceso.

Finalmente, encuentro correcto el procedimiento llevado a cabo por el fisco en punto a la cuantificación del impuesto adeudado.

Por lo expuesto, corresponde **confirmar el ajuste practicado en la Res. 303/2013, con costas.**

VIII. Que con relación a los intereses resarcitorios intimados, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, la CSJN, revisó la doctrina de Fallos 304:203, y expuso que: *"si bien en el precedente de Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario…que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta de la contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello, es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley lo puntualizó la Corte en otros precedentes…se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya*

naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfr. CSJN, Fallos 323:1315).

En relación a ello, la actora no expuso ningún fundamento serio que evidencie la inexistencia de mora culpable en su accionar, y por ende desplazante de los intereses resarcitorios intimados, por lo que corresponde **confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados, con costas**, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683.

IX. Que ahora corresponde tratar si las sanciones impuestas en los actos apelados se ajustan a derecho, por cuanto corresponde dividir el análisis de la siguiente forma:

a) Con relación a la sanción impuesta en el expte. 38.537-I, cabe destacar que el art. 46 de la ley 11.683 (vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente disponía que: "*…el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

La figura se construye con un "elemento objetivo", consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un "elemento subjetivo", consistente en "una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco" (Fallos 323:2172 considerando 4).

Como se desprende de los considerandos que anteceden, debe tenerse por acreditado el elemento *objetivo o material* de la sanción impuesta.

Ello así, corresponde analizar el elemento subjetivo teniendo en cuenta la figura legal imputada por el ente fiscal.

El art. 46 citado exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, por acción u omisión. Al respecto, el ente fiscal debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez acreditado dicho soporte, se infiere la conducta dolosa; más la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, debe ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta. En efecto, demostrado el elemento objetivo del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario. En el caso, el ente fiscal aplicó la presunción dispuesta en el inc. "d" del art. 47 que establece: *"En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación."*

En este sentido, las constancias agregadas en las actuaciones y el análisis expuesto en los Considerandos VI y VII, dan cuenta de la debida exteriorización de la presunción del art. 47 de la ley 11.683 utilizada. Como se afirmó, ésta admite prueba en contrario, siendo la apelante 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 la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente. Al respecto, se advierte que la actora no acompañó prueba fehaciente que avale sus dichos, lo que llevó al fisco a determinar de oficio la materia imponible. En efecto, quedó evidenciado con los elementos hasta aquí analizados que el contribuyente incurrió en irregularidades que revelan la intención de ocultar su realidad impositiva, lo que -claramente- no fue puesto en conocimiento por la actora, sino evidenciado por el fisco, sin que aquella parte haya acompañado -ni en sede administrativa, ni en la presente instancia- prueba alguna que avale sus dichos.

Ello así, corresponde **confirmar la sanción aplicada en la Res. 303/2013, con costas.**

b.1.) Corresponde ahora analizar la excepción de nulidad opuesta por la actora con fundamento en que al dictar la resolución que determinó el IG, el juez administrativo no debió diferir la aplicación de la sanción respecto al ejercicio 2008 con sustento en el art. 20 de la ley 24.769 entonces vigente, pues tal decisión contraría el art. 74 de ley 11.683 que dispone: "*Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la DIRECCCION GENERAL IMPOSITIVA de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente*". En este sentido, la recurrente sostuvo que el fisco debió aplicar el principio de ley penal más benigna que surgía de la ley 26.735 (BO 28/12/2011) e imponer la sanción en la Res. 303/2013 del 30/10/2013 determinativa de oficio y no en la posterior Res. 221/2014, como lo hizo.

Por su parte, el juez administrativo relató que en el art. 5 de la Res. 303/2013 se dejó expresa constancia que con relación al ejercicio 2008 se efectuaba reserva de la eventual aplicación de sanciones hasta tanto el juez penal competente dictara sentencia definitiva en los términos y alcance previsto en el art. 20 de la ley 24.769. En virtud de esto, manifestó que el 03/12/2013 fue girada la totalidad de las actuaciones administrativas a efectos de que la Sección Penal Tributaria dependiente de la Dirección Regional Norte interpusiera la denuncia penal correspondiente. No obstante, el 16/07/2014 esa Sección Penal Tributaria devolvió las actuaciones de acuerdo a lo resuelto por la Procuradora General de la Nación mediante Res. PGN 1467/2014, del 10/07/2014, que derogó la anterior Res. 05/2012 PGN, del 08/03/2012, aplicable a estos casos. El juez administrativo destacó que en la Res. PGN 1467/2014 la Procuradora General consideró que *"El pasado 18 de febrero de este año, sin embargo, la Corte resolvió desestimar el recurso del Ministerio Público Fiscal, en el primero de los casos en los que esta Procuración General emitió dictamen en línea con el contenido de la resolución PGN 05/2012, con la sola invocación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (cf. sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso S.765.XLVIII, "Soler, Diego s/ recurso de casación", pronunciamiento del 18 de febrero de 2014). Si bien la Corte no ha resuelto aún todos los casos que este Ministerio Púbico Fiscal ha llevado o mantenido ante sus estrados con esta misma cuestión, desde febrero hasta la actualidad se ha pronunciado en un número importante de ellos, circunstancia que invariablemente muestra que para el Tribunal la cuestión planteada carece de sustancia o trascendencia o no ofrece un agravio federal suficiente. Todos los recursos tratados hasta el día de hoy, en efecto, han sido desechados con la invocación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación."*

"Sin perjuicio de mantener la interpretación del derecho desarrollada en la resolución PGN 05/2012, ***a fin de lograr un uso eficiente de la actividad procesal y evitar dispendios jurisdiccionales vanos****, la situación descripta aconseja* ***dejar sin efecto la instrucción dictada****, en la medida en que obliga a todos los fiscales a impugnar las decisiones de los tribunales que propician una posición contraria a la ofrecida allí."*(el destacado es propio de la cita).

Finalmente, el juez administrativo resolvió que teniendo en cuenta el pronunciamiento de la CSJN en el caso S.765.XLVIII, "Soler, Diego s/ recurso de casación", del 18/02/2014, el fisco entendió que resulta aplicable el principio de retroactividad de la ley penal más benigna, razón por la cual corresponde dejar sin efecto lo resuelto en el art. 5 de la Res. 303/2013 y aplicar la correspondiente multa material relativa a la infracción cometida por la recurrente.

b.2.) A fin de analizar el agravio de la actora, corresponde precisar -en lo que aquí interesa- que en la redacción originaria del art. 1 de la ley 24.769 (BO 19/12/1997) se tipificó el delito de evasión simple, estableciéndose una "condición objetiva de punibilidad" de $ 100.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, el que luego fue elevado -mediante el art. 1 de la ley 26.735 (BO 28/12/2011)- a la suma de $ 400.000. Dicho importe se mantuvo hasta la sanción de la ley 27.430 (BO 29/12/2017) -que entró en vigencia el 30/12/2017 (cfrme. art. 317)- que en su art. 280 *derogó* la ley 24.769 e instauró un nuevo Régimen Penal Tributario, estableciendo, en su art. 1, la suma de $ 1.500.000 como nueva "condición objetiva de punibilidad" para el delito de evasión simple allí tipificado.

De la cronología de hechos relatada en los párrafos anteriores, surge que si bien al momento de los hechos base de la sanción (2008) se encontraba vigente en la ley 24.769 el monto de $ 100.000 como condición objetiva de punibilidad del delito de evasión simple; lo cierto es que al momento en que el fisco dictó las Res. 303/2013 determinativa de oficio (30/10/2013), ya regía el nuevo monto de $ 400.000 dispuesto por la ley 26.735 (BO 28/12/2011).

Ahora bien, respecto de la controversia suscitada en lo tocante a si correspondía la aplicación retroactiva de la ley 26.735 que dispuso un nuevo importe –mayor- como condición objetiva de punibilidad, al resultar una ley penal más benigna, la CSJN ha sido categórica respecto de su procedencia y así lo expuso en numerosos pronunciamientos, incluso con anterioridad a que el fisco dictara la Res. 303/2013.

En efecto, en autos "Cristalux S.A. s/ ley 24.144", del 11/04/2006 (Fallos 329:1053), la CSJN ya había receptado el voto en disidencia del juez Petracchi en el precedente "Ayerza, Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario", del 16/04/1998 (Fallos 321:824) y por ende, había aceptado la aplicación retroactiva de una norma extrapenal que se integra a una penal en blanco; invocando los arts. 9, in fine, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15, ap. 1°, in fine, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que establece que "…*si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello"*. Posteriormente, al resolver en la causa "Palero, Jorge Carlos", sentencia del 23/10/2007 (Fallos 330:4544), la Corte hizo suyo el dictamen del Procurador Fiscal y -siguiendo el lineamiento del precedente "Cristalux S.A."- sostuvo que "… *los efectos de la benignidad normativa en materia penal "se operan de pleno derecho", es decir, aun sin petición de parte*" y que "*... resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el artículo 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se excluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional…*".

Tal como se observa, mucho antes al dictado de la Res. 303/2013, es decir al 30/10/2013, la Corte ya había zanjado la cuestión en favor de la aplicación retroactiva de normas extrapenales integrantes de una penal en blanco, como era el caso del art. 1 de la entonces vigente ley 24.769.

Por ello, no le asiste razón al fisco cuando señala que la Corte zanjó la cuestión recién el 18/02/2014 al sentenciar en el precedente "Soler, Diego s/ recurso de casación" (S.765.XLVIII) por el que –sin analizar la cuestión de fondo- se declaró inadmisible el recurso de casación con sustento en el art. 280 del CPCCN. Por otro lado, resulta inocuo en el caso lo dicho por la Procuración General de la Nación (PGN) en su Resolución 5/2012, porque ella estuvo obviamente destinada *exclusivamente* a los miembros del Ministerio Público Fiscal y no a los agentes del organismo recaudador. Luego, lo dicho por la PGN en su Resolución

1467/2014 tampoco resulta aplicable por idéntico motivo, a la vez que nada aporta en el análisis de este caso y, además, resulta posterior al dictado de la Res. 303/2013.

En conclusión, al 30/10/2013, fecha del dictado de la Res. 303/2013, la Corte ya había fijado el criterio favorable a la aplicación de la "ley penal más benigna" en los precedentes "Cristalux" y "Palero", que los agentes del fisco debieron conocer, no resultando aplicable a dichos agentes lo instruido por la PGN en su Resolución 5/2012; por lo que el juez administrativo debió –con arreglo a los precedentes de la Corte recién citados- abstenerse de efectuar la denuncia penal a la persona humana presuntamente responsable de la comisión del delito de evasión simple previsto en el entonces art. 1 de la ley 24.769 –por aplicación de los nuevos montos dispuestos por la ley 26.735, que representa una ley penal más benigna- y aplicar -en ese momento- la sanción que luego aplicó extemporáneamente en la Res. 221/2014.

En este sentido, no encuentro motivo razonable para que el juez administrativo haya desconocido el criterio de la Corte ya sentado con anterioridad al precedente "Soler" que invoca, de fecha 18/2/2014, y que además no trató el fondo del asunto; toda vez que, como lo afirmó la propia Corte "*… es inherente a la función constitucional propia de este Tribunal que, cuando ejerce la jurisdicción que la Constitución y las leyes le confieren, imponga a todos los tribunales, nacionales y provinciales, la obligación de respetar y acatar la doctrina constitucional plasmada en sus decisiones (Fallos 332:2425), al punto que a ninguna autoridad le esté permitido desconocerlas (Fallos 327:5106, 328:175 y 325:2723), en tanto con ello se contribuye a la tranquilidad pública, la paz social y la estabilidad de las instituciones (Fallos 212:51, 160 y 251; 321:2114)"* (Fallos 344:3156, cons. 15, párrafo tercero, subrayado propio); y *"…si bien es cierto que la Corte Suprema solo decide en los procesos concretos que le son sometidos, los jueces deben -aun frente a la inexistencia de una norma en tal sentido- conformar sus decisiones a las sentencias de este Tribunal dictadas en casos similares (Fallos 307:1094; 312:2007; 316:221; 318:2060; 319:699; 321:2294), obligación esta que se sustenta en la responsabilidad institucional que le corresponde a la Corte como titular del Departamento Judicial del Gobierno Federal (art. 108 de la Constitución Nacional), los principios de igualdad y seguridad jurídica, así como razones de celeridad y economía procesal que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional.."* (cons. 15, párrafo quinto).

A mayor abundamiento, adviértase que idéntico derrotero ocurrió cuando mediante la ley 27.430 (BO 29/12/2017), su art. 280 *derogó* la ley 24.769 e instauró un nuevo Régimen Penal Tributario, fijando, en su art. 1, el monto mínimo de $ 1.500.000 como "condición objetiva de punibilidad" para los casos de evasión simple, pues dicha situación motivó el dictado de la Res. 18/2018 de la PGN mediante la cual volvió a instruir a los señores fiscales con competencia en materia penal para que asuman la interpretación señalada en la Res. 5/2012 y, en consecuencia, se opongan a la aplicación retroactiva de la ley 27.430 en cuanto dispuso aumentos de los importes que establecen el límite a la punibilidad de los delitos tributarios.

Como consecuencia de ello, en el reciente precedente "Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros", del 28/10/2021 (Fallos 344:3156), la Corte se pronunció -a pesar de las falencias procesales indicadas en el fallo- "*para superar la situación de colapso suscitada ante la proliferación de la actividad recursiva y el interés de los diversos operadores del sistema de administración de justicia en el criterio que guíe la decisión de estas causas*", generada por el dictado de las Res. 05/2012 y 18/2018 del Ministerio Público Fiscal, por las que se instruyó a todos los fiscales con competencia federal en materia penal que se opusieran a la aplicación retroactiva de las leyes 26.735 y 27.430, respectivamente, en tanto habían introducido modificaciones en las cuantías mínimas que como condiciones objetivas de punibilidad contenían los distintos delitos del anterior régimen penal tributario; y reiteró enfáticamente que "*...lo*

resuelto en "Palero" siguió la línea jurisprudencial del precedente "Cristalux" que supuso la aplicación universal del principio de la ley penal más benigna salvo algunas excepciones, cuyo abordaje sometió a rigurosos estándares y sin que ello supusiera prescindir del sistema en que está llamado a operar ese principio según la regla del art. 4 del Código Penal conforme al cual aplica "a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario", sin que sea preciso que las leyes dispongan literalmente lo contrario respecto de las disposiciones generales del Código Penal para excluir la aplicación de estas, sino que es suficiente que la aplicación subsidiaria del Código mencionado sea incompatible con la orgánica armonía de las disposiciones de aquellas (Fallos 212:64). Así entonces, no surge -ni se invoca- que el sub examine encuadre en el supuesto de excepción tenido en cuenta por el Tribunal en "Cristalux" ni tampoco que, siendo la ley penal tributaria una ley especial (Fallos 165:319), el legislador haya excluido a la materia expresamente del ámbito del principio constitucional, ni que la aplicación subsidiaria de este último resulte incompatible en los términos señalados… Frente a esta estructura normativa, la práctica legislativa en materia penal tributaria da cuenta de que el único intento que tuvo el Poder Ejecutivo Nacional para introducir un recorte al principio constitucional, en supuestos de aumentos de los "montos cuantitativos" en los tipos penales de la ley penal tributaria, fue rechazado en el trámite parlamentario que culminó con la sanción de la ley 26.735, cuyo texto fue promulgado por el decreto 266/2011 sin observaciones (BO 28/12/2011)" (Fallos 344:3156, cons. 18, párrafos 6 y 7). Frente a ello, la Corte sostuvo que "… *cualquier solución que –por vía interpretativa- pretenda introducir un recorte del principio constitucional bajo examen, en supuestos como el que motivan esta sentencia, goza de una alta presunción de violentar la interpretación auténtica de la ley ya que sería incurrir en una subestimación de otro poder del estado asignarle, al "silencio" de la ley 27.430 sobre el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, consecuencias diversas a las que cabe derivar de los expresos lineamientos de "Cristalux" (Fallos: 330:4445) como así también de la clara previsión del artículo 4° del Código Penal y las normas convencionales en cuyo marco está llamado a operar, en virtud de lo cual el silencio del legislador sobre el punto supone prima facie una decisión de no exceptuar -de la aplicación de ese principio- a la materia penal tributaria*" (cons. 18, último párrafo).

En consecuencia, la omisión de imponer la sanción en el mismo acto en el que se determinó de oficio el tributo, cuando correspondía, conlleva la aplicación del art. 74 de la ley 11.683, concluyéndose que al momento de dictarse la Res. 221/2014, se encontraba caduca la facultad del fisco para aplicar la multa allí impuesta. Una solución distinta importaría naturalizar el hecho de que las desinteligencias interpretativas respecto de la normativa aplicable –en el caso, una ley penal más benigna- y de la jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal, que efectúan quienes impartimos justicia -tal como lo expuso la Corte en el precedente citado de Fallos 344:3156- redunden en perjuicio del contribuyente imputado, máxime cuando existen normas expresas que reglan los procedimientos, como en el caso lo es el art. 74 de la ley 11.683 ya citado.

En atención a lo expuesto, corresponde **hacer lugar a la excepción de nulidad opuesta por la recurrente respecto de la Res. 221/2014, con costas.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Vocal Instructor.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Confirmar la Res. 303/2013, con costas.

2) Hacer lugar a la excepción de nulidad planteada por la actora respecto de la Res. 221/2014, con costas.

Se deja constancia de que este pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “C”, conforme a lo previsto por el artículo 184, 4to. párrafo de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.25 14:39:57 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.26 11:56:51 -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: 2025.02.26 11:56:51 -03:00