República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-55056004-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Junio de 2022

Referencia: Sentencia EX-2021-78618651-APN-SGAI#TFN, caratulado " SOL FRUT S.A. s/apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:
El **EX-2021-78618651-APN-SGAI#TFN** caratulado **"SOL FRUT S.A. s/Apelación"**, a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);y

El **Dr. Magallón** dijo**:**

I.- Que mediante IF-2021-78605340-APN-SGAI#TFN la compañía SOL FRUT S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 36/2021 (DV RSJU) dictada en fecha 03 de agosto de 2021 por la Dirección Regional San Juan de la AFIP-DGI, mediante la cual se le aplicó una multa por el monto de pesos dos millones ciento ochenta y cinco mil novecientos setenta y cuatro con cincuenta y siete centavos ($ 2.185.974,57) equivalente a tres veces (3) el impuesto evadido en concepto de Impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales abril, mayo, julio, octubre y noviembre de 2015, encuadrando su conducta en las previsiones de los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683 (texto ordenado en 1998 y modif.).

Con carácter previo, la recurrente plantea que la acción del Fisco Nacional para aplicar la sanción que impugna se encontraba extinta, en razón de haber operado la prescripción.

Sobre el particular, señala que conforme lo establece el artículo 58 de la ley de rito, el cómputo se inició el 1° de enero del año siguiente a aquél en que tuvo lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible, esto es, el 1° de enero de 2016 para los períodos fiscales abril, mayo, julio, octubre y noviembre de 2015. Asevera que dicho plazo expiró indefectiblemente el 1° de enero del año 2021, ya que no medió en el interín una causal de interrupción y/o suspensión que resulten aplicables al caso.

Expresa que resulta inoponible a su caso la suspensión dispuesta en el artículo 17 de la ley 27.562, ya que al tratarse de una sanción de naturaleza penal su aplicación vulneraria elementales derechos y garantías que rigen la materia penal, por mandato legal y constitucional.

En subsidio de su planteo y para el supuesto de que el Tribunal considere aplicable a su caso la suspensión contenida en la ley 27.562, invoca la inaplicabilidad de la causal de suspensión contemplada en el inc. d) del artículo 65 de la ley 11.683, pues según surge de los antecedentes administrativos, el Juzgado Federal N°2 de San Juan dispuso el archivo de la causa penal *"c/Sol Frut S.A s/ Inf. Ley 24.769"* que había sido iniciada como consecuencia de las supuestas maniobras detectadas por el fisco en el marco de la fiscalización y el procedimiento de determinación de oficio.

Señala que el juzgado fundamentó su decisión en el principio de la ley penal más benigna, atento a no existir pronunciamiento judicial respecto de las maniobras detectadas y los ajustes efectuados por la AFIP con relación a la compañía. Ello así, sostiene que la denuncia penal formulada por el fisco nacional mal podría tener por efecto suspender la prescripción de sus facultades para sancionarla, en la forma prevista en el artículo 65 inc. d) de la ley, habida cuenta de que la misma fue archivada en la sentencia anteriormente mencionada. Concluye, que solo podrá tener efecto la denuncia penal con sentencia firme y, en el caso, no se encuentra en discusión que la misma fue archivada, invocando jurisprudencia del Máximo Tribunal, según la cual no cualquier acto de la administración tiene efectos suspensivos o interruptivos de la prescripción que establece la ley, sino solo aquellos que son hábiles a tal propósito.

Cita jurisprudencia. Acompaña prueba documental y ofrece prueba pericial. Formula reserva del caso federal y solicita se haga lugar al planteo de prescripción, con costas al fisco nacional.

II.- Que mediante IF-2022-22644108-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso conferido.

Rechaza el planteo de prescripción introducido por la actora, considerando que del análisis armónico de las normas contenidas en el artículo 56, inc. a) de la ley 11.683 y el artículo 17 de la ley 27.652 (B.O. 26/08/2020), surge que la suspensión de un año a que hace referencia el artículo 17 alcanza a la totalidad de contribuyentes o responsables. Sostiene que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación, la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan la circunstancia del caso expresamente contemplada en aquella. En idéntico sentido, asegura que no le asiste razón al recurrente respecto a la inaplicabilidad del inciso d) del artículo 65 de la ley de rito.

Cita jurisprudencia. Acompaña los antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida por el apelante. Solicita se rechace el planteo de prescripción, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que mediante PV-2022-35138705-APN-VOCIV#TFN se ordena tratar como cuestión de previo y especial pronunciamiento el planteo de prescripción articulado por la recurrente.

Que mediante IF-2022-37131654-APN-DTD#TFN la actora interpone recurso de revocatoria contra la providencia que decidió tratar la cuestión como de previo y especial pronunciamiento, resolviéndose su planteo mediante PV-2022-42420024-APN-VOCIV#TFN.

Que mediante PV-2022-45029266-APN-VOCIV#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala "B", y luego se pasaron los autos para el dictado de la sentencia.

IV.- En primer lugar, a efectos de aplicar el ordenamiento jurídico vigente al caso bajo análisis, se impone atender a la plataforma fáctica que lo identifica:

i) La infracción que se endilga al recurrente corresponde al impuesto al valor agregado, períodos fiscales abril,

mayo, julio, octubre y noviembre de 2015, razón por la cual el cómputo del plazo se inició el 01/01/2016 (art. 58, ley 11.683).

ii) El 26/08/2020 el Congreso de la Nación sancionó la ley N° 27.562, que en su artículo 17 dispuso la suspensión por un año del curso de la prescripción, computada desde la publicación de la norma en el boletín oficial.

iii) El 04/11/2020 la AFIP formuló la denuncia penal, operando la causal de suspensión prevista en el art. 65 inc. d) de la ley 11.683.

iv) El 14/06/2021 el Juzgado Federal N°2 de San Juan, Secretaria Penal N°4 notificó el archivo de la causa penal -siendo notificada en idéntica fecha-; a efectos de la suspensión, corresponde adicionar los 180 días del art. 65 inc. d) de la ley 11.683.

v) Finalmente, el 04/08/2021 el organismo fiscal notificó al contribuyente la resolución que impone la multa que en la presente se recurre.

Que según surge del relato de las partes, la controversia gira en torno a la operatividad de la prescripción, posicionándose en los puntos ii) y iv) de la reseña fáctica que antecede. Mientras el recurrente sostiene que aquellas causales de suspensión no se aplican a su caso y por ello habría operado la prescripción, el organismo fiscal asevera que las causales son de carácter general según surge de la literalidad de las normas y, por lo tanto, aplicables a la recurrente, concluyendo que la resolución fue emitida encontrándose expeditos las acciones y poderes del fisco para imponer la sanción que se apela.

V.- Que en el marco del debate abierto en esta etapa del proceso, se impone entonces examinar si la acción del fisco nacional para aplicar sanciones se encontraba prescripta al momento del dictado de la resolución en crisis.

Que corresponde aquí analizar el precepto contenido en la ley 27.562 (B.O 26/08/2020), a los fines de determinar su operatividad en el caso bajo análisis. El artículo 17 de la citada ley dispone *"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"*.

Con sustento en lo que he merituado al votar -en minoría- en la causa *"Comsoft S.A."* del registro de esta Sala, sentenciada con fecha 01/02/2012, debo concluir que no resulta de aplicación al supuesto bajo análisis la norma del artículo 17 de la ley 27.562, toda vez que su incorporación como causal de suspensión es posterior al inicio del curso de prescripción correspondiente a la acción de la infracción que se juzga en estos autos.

Que con relación a que las normas que regulan la prescripción deben ser consideradas "ley penal", es la que ha adoptado nuestra Corte Suprema de Justicia, incluso dentro del ámbito de las infracciones tipificadas en las normas fiscales, al señalar que *"Reconocido el carácter principalmente punitivo de las multas aduaneras, la incidencia a su respecto de leyes penales 'ex post facto' que implican empeorar las condiciones de los infractores, transgrede el principio constitucional de la irretroactividad de la ley penal, en cuyo concepto se incluye el estatuto de la prescripción..."* (Fallos 294:68; 304:849; 304:892; 305:332).

Conforme puede extraerse de la doctrina jurisprudencial transcripta precedentemente, la citada regla de no operatividad de la ley penal más gravosa exhibe raigambre constitucional, toda vez que ella deriva del principio de legalidad material, instituido en el art. 18 de la Carta Fundamental.

Ello así, por imperio de la citada regla penal, es dable concluir que no resulta aplicable al presente caso el supuesto de suspensión de la prescripción establecido en el artículo 17 de la ley 27.562.

VI.- Que descartada la operatividad de la causal de suspensión de la ley 27.562, corresponde ahora dar tratamiento a la inaplicabilidad de la suspensión contenida en el artículo 65, inciso d) de la ley 11.683 que invoca la recurrente, por considerar que no ha existido una denuncia penal con sentencia firme, en virtud del archivo de la causa penal por parte del Juzgado Federal de San Juan.

Que en tal sentido, cabe traer a consideración las normas en pugna. La norma del artículo 65, en su inciso d) establece *"Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: … d) La prescripción para aplicar sanciones se suspenderá desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 del Régimen Penal Tributario, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores a la comunicación a la Administración Federal de Ingresos Públicos de la sentencia judicial firme que se dicte en la causa penal respectiva"*.

A su turno, el artículo 20 de la ley 24.769 dispone *"La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.*

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial".

Ahora bien, la recurrente sostiene que la denuncia penal formulada por el fisco nacional no podría aplicarse como una causal de suspensión en virtud que la causa fue archivada y tal circunstancia significaría que no existió una sentencia firme, tal como lo prevé el artículo 65. Cabe adelantar que tal argumento no puede ser acogido.

Que yerra la recurrente en su planteo, pues pretende caracterizar al archivo de la causa como ausencia de sentencia penal firme, lo que no es preciso. La norma contenida en la ley de rito transcripta precedentemente es clara y no admite dudas con relación a sus alcances: la causal de suspensión opera con la sola interposición de la denuncia penal y posee virtualidad hasta tanto recaiga sentencia penal firme. Eso precisamente es lo que aconteció en el caso, desde que el Juzgado Federal Penal de la provincia de San Juan dio tratamiento a la denuncia, arribando a la conclusión de que correspondía al caso la aplicación de la ley penal más benigna conforme el artículo 2 del Código Penal, en razón de la sanción de la ley N° 27.430, emitiendo el pertinente pronunciamiento. Tal circunstancia fue informada mediante Nota N° 62/2021 (DV JCJU) obrante a fs. 1351 de las actuaciones administrativas (O.I N° 1676847 – Cuerpo 7 de IVA –continuación).

Que ello así, no es dable admitir el planteo de la actora pues no caben dudas de que existió una denuncia penal que fue tramitada por la justicia, arribando a la emisión de una sentencia que se encuentra firme y, siendo ello así, operó la causal de suspensión dispuesta en la ley 11.683.

Que a mayor abundamiento y dado el modo en que se encuentra dispuesto el sistema normativo aplicable, corresponde destacar que para imponer la sanción de multa, la administración tributaria se encuentra condicionada por el pronunciamiento de la justicia que tramita la denuncia penal, siendo coherente y razonable

que durante el transcurso del proceso judicial, se encuentre suspendida la potestad de aplicación de sanciones en sede administrativa. Se trata de una cuestión de prejudicialidad establecida por la ley.

Que en ese sentido, tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la primera fuente para determinar tal voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796, consid. 11 y sus citas) sin que quepa a los jueces sustituir a aquél, sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 300:700); las leyes deben interpretarse conforme al sentido propio de las palabras que emplean sin molestar su significado específico (Fallos 295:376), máxime cuando aquel concuerda con la acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente (Fallos 295:376).

VII.- Por lo considerado, a los fines de resolver la excepción planteada, incumbe exponer el cómputo de la prescripción según el criterio exhibido en los considerandos que preceden.

El 01/01/2016 se inició el cómputo del plazo, presentándose como única causal de suspensión la interposición de la denuncia penal el 04/11/2020, por aplicación del artículo 65, inciso d) de la ley 11.683. Cabe precisar que, hasta la interposición de la citada denuncia, habían transcurrido 4 años y diez meses, restando dos meses para el cumplimiento del plazo de 5 años.

Que en fecha 14/06/2021 el Juzgado Federal N°2 de San Juan, Secretaria Penal N°4 notificó la sentencia penal, y antes del cumplimiento de los 180 días posteriores a aquella notificación, en fecha 03/08/2021 el fisco nacional notificó el acto que aplica la multa que se apela en autos. Es decir, antes de la culminación del periodo suspensivo, se notificó –en término- el acto que aplica la sanción.

Del análisis propuesto se colige que al 03/08/2021, momento en el cual el organismo fiscal dictó la resolución Nº 36/2021 (DV RSJU) que impone la multa que se apela, su acción se encontraba expedita, no habiendo operado el cumplimiento del plazo de los 5 años previsto en la ley de rito.

En base a las consideraciones expuestas corresponde rechazar la excepción de prescripción planteada por la parte actora.

El **Dr. Pérez** dijo:
I.- Que adhiere al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal preopinante en su voto.

II.- Que corresponde expedirse respecto del planteo de prescripción articulado por la recurrente y cuyo tratamiento como cuestión de previo y especial pronunciamiento fuera resuelta por el Vocal instructor en PV-2022-35138705-APNVOCIV#TFN.

Al respecto, cabe recordar que el artículo 56 de la ley procedimental dispone 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 ella previstas, prescriben: a) Por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos...”*.

Por su parte, el artículo 58 de la ley de rito establece: *“Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción*
para aplicar multas y clausuras desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible”.

En el caso, la sanción aplicada corresponde al impuesto al valor agregado, períodos fiscales abril, mayo, julio, octubre y noviembre de 2015, razón por la cual el cómputo del plazo se inició el 01/01/2016. Ello así, prima facie, se podría sostener que el plazo de prescripción habría vencido el 01/01/2021 pero, corresponde analizar si se presenta en el caso algún supuesto de suspensión del término de la prescripción.

Que la ley 27.562 (B.O 26/08/2020) en su artículo 17 dispone ***"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 es propio); debiendo tenerse presente que de conformidad con el artículo 18 de dicha norma, sus disposiciones entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

Cabe dejar sentado que es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que *"las normas procesales son de*
aplicación inmediata a partir de su entrada en vigencia" (Fallos: 95:201).

Que, no se comparte el argumento referido a la irretroactividad de la ley para el transcurso corrido de prescripción, dado que dicho lapso representaba un derecho en expectativa, una situación jurídica no concluida al momento de la entrada en vigor de la citada ley. En consecuencia, el curso de circunstancias precedentes que no hubieran generado efectos jurídicos fueron alcanzados por la suspensión dispuesta por dicha norma, como no puede ser de otro modo pues únicamente se puede suspender un plazo que ya se encuentra corriendo.

Siendo ello así y compartiendo además la conclusión del vocal preopinante respecto de la aplicación al caso de la suspensión prevista por el inciso d) del artículo 65 de la Ley de rito, cabe concluir que al momento en que el Organismo Fiscal dictó el acto recurrido ante esta instancia (el día 03/08/2021), las acciones y poderes del Fisco no se encontraban prescriptos para la aplicación de la multa cuestionada en autos. Ello así, corresponde rechazar la excepción de prescripción planteada por la recurrente, con costas.

El **Dr. Porporatto** dijo:

Que adhiere al Voto del Dr. Pérez.

Por ello, SE RESUELVE:
1.- Rechazar la excepción de prescripción planteada por la recurrente, con costas.

2.- Elevar a Plenario las presentes actuaciones a fin de tratar la posible acumulación al **EX-2020-12164269-APNSGAI#TFN**, ambos caratulados: **"SOL FRUT S.A. s/ recurso de apelación"** en trámite por ante la Sala "D" Vocalía de la 10ma. Nominación.

Regístrese, notifíquese y remítanse las actuaciones a la Secretaria General de Asuntos Impositivos a sus efectos.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2022.06.01 15:27:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2022.06.01 15:30:09 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2022.06.01 15:36:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.01 15:36:57 -03:00