6043/2022 BONAVIA, HORACIO JULIO (TF 48409-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 15 de septiembre de 2022.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El señor Horacio Julio Bonavia interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso ‘b’, de la ley 11.683 contra la resolución n° 128/2017 (DV DEOA) de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI), por la cual se lo sancionó con una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 equivalente al 70% del impuesto a las ganancias (período fiscal 2008) determinado de oficio en la resolución nº 186/2015 (DV DEOA) (ver fs. 78/102).

II. El Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió revocar la multa, con costas (ver fs. 145/148).

Para así decidir, expuso las siguientes consideraciones:

i. Corresponde examinar, como de previo y especial pronunciamiento, el planteo del actor referente a la prescripción de las facultades de la AFIP-DGI para aplicar la multa.

ii. La causal de interrupción del cómputo del plazo prescripción establecida en el artículo 68, inciso ‘a’, de la ley 11.683 —referente a la comisión de nuevas infracciones— es inaplicable, pues para su procedencia se requiere una decisión administrativa o judicial que así lo determine y que ésta se encuentre firme.

iii. Dentro del principio de la ley penal más benigna deben incluirse las normas que “establezcan un mayor tiempo de prescripción (vid. entre muchos otros, C.S.J.N., “Fisco Nacional c/ Cesar Demarco s/ ejecución fiscal”, 19/02/76)”.

iv. Las disposiciones contenidas en las leyes 26.476 (artículo 4) y 26.860 (artículo 17), que establecen de manera general la suspensión de los plazos de prescripción de las acciones de la AFIP-DGI para aplicar multas, llevan a “la aplicación retroactiva de una norma que coloca al contribuyente

en una situación más gravosa, violatoria por ello de la garantía contenida en el artículo 2 del C.P.N".

vi. Las facultades de la AFIP-DGI para aplicar sanciones por el período fiscal 2008 prescribieron el 31 de diciembre de 2014.

vii. No obsta la disposición contenida en el artículo 65, inciso 'd', de la ley 11.683 pues cuando la AFIP-DGI efectuó la denuncia que establece el artículo 20 de la ley 24.769 —con fecha 30 de diciembre de 2015— sus facultades se hallaban prescriptas.

III. La AFIP-DGI apeló y expresó agravios (ver las presentaciones del 8 y 16 de octubre de 2019), que fueron replicados (el 16 de diciembre de 2019).

Sostuvo las siguientes críticas:

i. La causal de interrupción prevista en el artículo 68, inciso 'a', de la ley 11.683 es plenamente aplicable, pues no es necesario que exista un pronunciamiento firme respecto de la nueva infracción cometida.

ii. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente "*Estado Nacional-Dirección General Impositiva c. Distribudora El Plata S.R.L.*" del 26 de noviembre de 1991, sostuvo que "la suspensión, por un año, del curso de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos […] previsto en el art. 49 de la ley 23.495, alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables; toda vez que en la norma aquí aplicable se estipula –a diferencia del analizado en aquel precedente [en referencia a Fallos: 310:865]- que la mentada suspensión se dispone 'con carácter general'".

iii. El "espíritu de las normas que establecen la suspensión de los plazos de prescripción no siempre es el mismo, mientras que en las leyes 22.681 y 23.029, la suspensión se limitó a aquellos contribuyentes que ejercieron el derecho de acogerse al régimen de regularización, en las leyes 23.495, 26.476 y 26.860 se estableció expresamente que la suspensión tenía carácter general".

iv. Las leyes que establecen moratorias impositivas no tienen caracter retroactivo ni incrementan las penas, sino que simplemente extienden los plazos que la AFIP-DGI tiene para ejercer la revisión de la situación impositiva de los contribuyentes.

v. También debe computarse la suspensión de la prescripción establecida en el artículo 65, inciso ‘d’, de la ley 11.683, pues, en sentido contrario a lo resuelto por el Tribunal Fiscal, en el momento en que se efectuó la denuncia penal las facultades de la AFIP-DGI no estaban prescriptas.

IV. Resulta útil recordar que según los artículos 56, 57 y 58 de la ley 11.683: (i) las acciones y poderes de la AFIP-DGI para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos, y (ii) el término de la prescripción comienza a correr desde el 1° 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.

V. Para una mejor comprensión de la cuestión debatida, corresponde exponer sucintamente las fechas de ciertos actos procedimentales que la AFIP-DGI cumplió en las actuaciones administrativas nº 11038-646-2014 (cuerpos I y II):

—el 29/12/2014: confirió vista al contribuyente del ajuste en el impuesto a las ganancias, ejercicio fiscal 2008, e instruyó sumario en los términos de los artículos 70 y 71 de la ley 11.683, por la infracción a los artículos 46 y 47, inciso ‘e’, de la ley 11.683 (ver fs. 105/115).

—el 30/06/2015: determinó de oficio la ganancia neta sujeta a impuesto por ese período fiscal y se abstuvó de aplicar las sanciones, hasta

tanto se dictara sentencia en sede penal de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la ley 24.769 (ver fs. 237/256).

—el 30/12/2015: procedió a formular la denuncia penal (ver fs. 366, segundo párrafo).

—el 25/2/2016: se desestimó la denuncia penal y se efectuó la notificación en el mismo día (ver fs. 391/391 vta.).

—el 1/3/2016: quedó firme la sentencia penal (ver el artículo 450 del Código Procesal Penal).

—el 2/11/2017: la AFIP-DGI dictó la resolución que aplicó la sanción discutida.

VI. En ese contexto, corresponde examinar los agravios expuestos por la AFIP-DGI.

i. El artículo 68, inciso 'a', de la ley 11.683 dispone que la prescripción de las acciones de la AFIP-DGI para aplicar multas se interrumpirá "por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1 de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible".

Cabe recordar que las infracciones tributarias contenidas en la ley de procedimiento fiscal tienen naturaleza penal (Fallos: 271:297; 303:1548; 316:1190; 324:107; 327:5345, entre muchos otros), por lo que resultan aplicables todos los principios generales del derecho penal, salvo que la ley tributaria especial contenga una disposición contraria (esta sala, causas "*Puentes del Litoral S.A.*" y "*B DE T S.A.*", pronunciamientos del 3 de marzo de 2015 y del 11 de agosto de 2011, respectivamente).

En ese sentido, para que surta efecto la causal interruptiva contenida en el inciso 'a' del artículo 68 de la ley 11.683 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 (esta sala, causas *"Sol Naciente Seguro de Personas S.A."*, *"Frigorífico La Colorada SA (TF 34654-I)"* y *"Tropini y Salcedo SA"* pronunciamientos del 14 de septiembre de 2015, 20 de agosto de 2019 y 19 de agosto de 2021, respectivamente).

Por consiguiente, dado que el antecedente infraccional invocado por la AFIP-DGI no se encontraba firme (ver la opinión del vocal Pérez en la sentencia del Tribunal Fiscal, a fs. 146vta., primer párrafo), debe confirmarse la decisión del Tribunal Fiscal relativamente a que el inició del cómputo del plazo quinquenal de prescripción previsto en el artículo 56 de la ley 11.683 operó el 1° de enero de 2010.

ii. En cuanto al cómputo de dicho plazo, es innecesario examinar si la disposición prevista en el artículo 17 de la ley 26.860 provoca una afectación al principio de la ley penal más benigna, pues aún cuando se aplique la suspensión allí contemplada, la facultad de la AFIP-DGI para aplicar sanciones por el período fiscal 2008 se encontraba prescripta en el momento en que dictó el acto impugnado.

En efecto:

a. Desde el 1° de enero de 2010 al 2° de junio de 2013, transcurrieron 3 años, 5 meses y 1 día del plazo quinquenal previsto en el artículo 56 de la ley 11.683.

b. Desde el 3° de junio de 2013 al 2° de junio de 2014, el cómputo de ese plazo se encontró suspendido por aplicación de las disposiciones del artículo 4º de la ley 26.860;

c. El 3° de junio de 2014 se reanudó el cómputo y el término de la prescripción se hubiese cumplido el 1° de enero de 2016.

d. Sin embargo, la AFIP-DGI efectuó la denuncia penal por los hechos infraccionales del período fiscal 2008 el 30 de diciembre de 2015, esto es dos días antes de que se cumpla el plazo de prescripción quinquenal señalado en el punto anterior.

e. Por tanto, se debe contabilizar si desde el momento en que quedó firme la desestimación de la denuncia penal (el 1º de marzo de 2016) hasta que se dictó la resolución sancionatoria (2° de noviembre de 2017) transcurrió el plazo de 180 días hábiles administrativos de suspensión que establece el artículo 65, inciso ‘d’, de la ley 11.683, más los dos días que

restaban cumplirse del plazo de prescripción quinquenal (punto d), según el siguiente cuadro:

Mes	Días hábiles	Cómputo acumulado
Marzo, desde el día 2	20	20
Abril	21	41
Mayo	21	62
Junio	20	82
Julio	10	92
Agosto	22	114
Septiembre	22	136
Octubre	14	150
Noviembre	20	170
Diciembre, hasta el día 16	10	180

f. De ese modo, sumados los dos días que quedaba por cumplirse del plazo quinquenal, se puede verificar que ese plazo de prescripción previsto en el artículo 56 de la ley 11.683 se cumplió el 18 de diciembre de 2016 y que por tanto la sanción aplicada el 2° de noviembre de 2017 se dictó cuando se encontraban prescriptas las facultades de la AFIP-DGI a ese efecto.

VII. Que por tanto los agravios deben ser desestimados; las costas quedan a cargo de la parte recurrente que resulta vencida (artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE:** Desestimar los agravios ofrecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva) y confirmar el pronunciamiento apelado, con costas.

Regístrese, notifíquese, y, oportúnamente, remítase al Tribunal Fiscal.

Fecha de firma: 15/09/2022
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA

#36268005#337461135#20220915102236518

6043/2022 BONAVIA, HORACIO JULIO (TF 48409-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Se hace constar que la jueza Liliana María Heiland no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).

Fecha de firma: 15/09/2022
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA

#36268005#337461135#20220915102236518