22855/2022 "ZALMA SA (TF 31997-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, julio de 2022

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 1691/1696, **el Tribunal Fiscal de la Nación** resolvió, por mayoría: 1) confirmar las resoluciones 22 y 23 de 2008 en cuanto determinaron los Impuestos a las Ganancias –período 2002- y al Valor Agregado –períodos 9/2002 a 4/2003, con costas; y 2) hacer lugar a la excepción de prescripción planteada por la actora que aplicó una multa por los períodos 9/2002 a 4/2003, con costas al Fisco.

Para así resolver, efectuó las siguientes consideraciones:

a) En cuanto a la *determinación de los impuestos*, las manifestaciones de la actora se referían a aspectos formales, extremos que por sí solos no lograban demostrar la realidad de las operaciones documentadas en las liquidaciones del Fisco.

b) En lo que hacía a *la impugnación del crédito fiscal computado en exceso* por la compra de un automóvil y de los gastos deducidos por intereses financieros, sueldos, jornales, aportes patronales y seguro, teniendo en cuenta que la actora no suplía la carencia documental, correspondía confirmar la postura fiscal. Igual solución se imponía con relación a las restantes correcciones efectuadas en el IVA.

c) En cuanto a la *prescripción de la multa*, el voto mayoritario consideró que, siguiendo parte de la doctrina, el efecto interruptivo derivaba del ilícito en sí mismo y no de la decisión judicial acerca de su punibilidad. En consecuencia, dado que la última infracción vinculada al IVA era la del período fiscal abril de 2003, el plazo de prescripción se inició el 1°/1/04 y finalizó el 31/12/2008.

d) Si bien el ente fiscal también había atribuido efecto interruptivo a la conducta sancionada en los términos del art. 39 de la ley 11.683, dicha causal debía ser rechazada ya que era fundada en infracciones de distinta naturaleza de la aquí recurrida y, según doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debían ser de la misma índole para producir la interrupción de la prescripción (Fallos 200:378 y 214:42).

e) En cuanto a la inaplicabilidad del citado inciso d, del art. 65 de la ley del rito fiscal, correspondía su rechazo debido a que la denuncia penal había sido formulada el 14/8/2008, al amparo de la ley 24.769, y la causal de suspensión de la prescripción por un año prevista en el inc, d, del art. 65 de la ley 11.683 fue

incorporada con la sanción de la ley 25.795, la que estaba vigente al momento en que se dictó la sentencia en la causa penal el 24/2/11.

f) De conformidad con lo expuesto y teniendo en cuenta que la resolución por la cual se aplicó la sanción fue dictada el 30/5/13, cabía concluir que las acciones del ente fiscal se encontraban prescriptas, por lo que correspondía hacer lugar a la excepción de prescripción.

2º) Que, contra dicha resolución **apeló la demandada** y expresó agravios a fs. 1720/1726, contestado a fs. 1732/1737.

Sostiene que el Fisco actuó dentro del plazo legal para determinar y exigir el tributo y aplicó la multa, sin que sus facultades hubiesen prescripto.

Manifiesta que, conforme surge de una detenida lectura del art. 68 de la ley 11.683, se vislumbra que **sólo se refiere a la comisión de nuevas infracciones y,** para el caso de autos, dicha la conducta imputable se produjo en el marco del sumario 28/2005.

Afirma, en tal sentido, que de una interpretación literal de la norma cabía arribar a la conclusión de que cualquier tipo de infracción posterior cometida por un contribuyente o responsable provoca el efecto interruptivo allí previsto. Cita dictamen de la Dirección de Asesoría Legal Impositiva en la Actuación 234/07.

Finalmente, apela la imposición de costas y solicita que sean impuestas por su orden.

A fs. 1701, apela los honorarios regulados a los letrados de la actora por altos y a fs. 1702 éstos los apelan por bajos.

3º) Que, **corresponde analizar la excepción de prescripción para la aplicación de la multa por los períodos 9/2002 a 4/2003.**

Al respecto, es oportuno señalar que el plazo comenzó a correr desde el 1º de enero de 2004, debiendo fenecer el 31 de diciembre de 2008.

4º) Que, a los fines de dar respuesta suficiente a los planteos formulados por la demandada, corresponde examinar la viabilidad de la causal de interrupción invocada con sustento en lo establecido por **el art. 68 inciso a, de la ley 11.683**, alegando la comisión de una nueva infracción en el marco del sumario F/28/2005, relativa a un incumplimiento formal imputado a la contribuyente por no haber contestado un requerimiento de información (fs. 1617/1649).

Este artículo prevé que "*La prescripción de la acción para aplicar multa y clausura o para hacerla efectiva se interrumpirá: ... a) por la comisión de* ***nuevas infracciones****, en cuyo caso el nuevo término de la*


#36494630#335047979#20220714115853173

prescripción comenzará a correr el 1º de enero siguiente al año que tuvo lugar el hecho o la omisión punible" (énfasis añadido).

5º) Que, la cuestión se centra entonces en **determinar qué tipo de infracciones producen efectos interruptivos de la prescripción** respecto de las cometidas con anterioridad.

La citada norma señala que la prescripción para aplicar la multa se interrumpirá con la comisión de "nuevas infracciones", sin mayor precisión, lo que ha dado lugar a distintas interpretaciones doctrinarias. Así, una parte se pronunció a favor de considerar interruptiva de la prescripción de una infracción anterior a aquélla vinculada al mismo tributo, sin importar la naturaleza formal o material (cfr. Giuliani Fonrouge-Navarrine "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Ed. Depalma, 7º edición actualizada, pág. 401). En tanto, para otra parte, para que la comisión de una nueva infracción produzca los efectos interruptivos *ambas faltas deben ser de naturaleza análoga*, sin importar si se refieren al mismo o distintos impuestos (Corti, Blanco, Buitrago, Calvo y Tesón, Procedimiento Fiscal Ed. Tesis, 1987, pág. 274; Díaz Sieiro, Veljanovich, Bergroth, Ed. Macchi, 1993, pág. 433).

Por su parte la AFIP ha considerado irrelevante que las sucesivas infracciones se refieran a iguales o diferentes impuestos o tipos infraccionales.

6º) Que, sentado lo anterior, no puede soslayarse que el Tribunal ya se ha expedido sobre el tema en la causa 65030/2014, caratulada "Bona Fields SA (TF 36.594-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", del 26 de mayo de 2015, en cuya oportunidad señaló que, toda vez que el art. 68, inc, a de la ley 11.683 se refería a la comisión de "nuevas infracciones" como causal de interrupción, sin dar mayor precisión, "… *no se advertían razones que hagan procedente adicionar recaudos que no fueron los exigidos por el legislador".*

En efecto, tiene dicho el Alto Tribunal en numerosos pronunciamientos que "*La primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma y la misión de los jueces es dar pleno efecto a las normas vigentes sin sustituir al legislador ni juzgar sobre el mero acierto o conveniencia de disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus propias facultades"* (del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Martínez, Alberto

Manuel c/Universidad Nacional de Tucumán", sent. del 12/12/2006 (Fallos: 329:5621).

7º) Que, en nada modifica lo expuesto la incorporación del artículo a continuación del art. 50 de la ley 11.683 dispuesta por la ley 27.430. Ello por cuanto, al momento del dictado de la referida norma el legislador limitó su aplicación a la definición de reincidencia, sin incorporar previsión alguna con relación al instituto de la prescripción. A ello cabe agregar que, en atención a la naturaleza penal de las sanciones tributarias rige la prohibición de interpretación analógica y el art. 174 de la misma ley 27.430 incorporó expresamente dicha limitación en el artículo 1º de la ley del rito (de conformidad con lo resuelto por este Tribunal en la causa nº 5157/2019 "Sullivan y Villalon SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo" del 16 de julio de 2019).

A ello cabe agregar que la controversia en examen comporta una situación jurídica agotada o consumada bajo el régimen anterior que, por el principio de irretroactividad, obsta a la aplicación de las nuevas disposiciones (CSJN in re: "La Celina SA Agrícola, Ganadera e Industrial c/ Buenos Aires, Provincia de s/usucapión", sent. del 27/2/18).

8º) Que, sin perjuicio de considerar aplicable al caso la referida causal de interrupción de la prescripción, lo cierto es que a la fecha del dictado del acto de condena los poderes del Fisco se encontraban prescriptos. Ello es así por cuanto el plazo debió comenzar a computarse desde el 1º de enero del año siguiente al momento de comisión de la nueva infracción (art. 67 ley 11.683), que ocurrió el **25/10/2004** (confr. fs. 1632). Es decir que el nuevo plazo comenzó a correr el 1º de enero de 2005, y **no** del 2006 como refiere el Fisco a fs. 1590. Por consiguiente, y aún contando el plazo de suspensión previsto en el art. 65 inc. d, de la ley 11.683 desde el 14/8/2008 al 8/3/2011, al momento del dictado de la sentencia de condena (30/5/2013) **ya habían transcurrido los cinco años.**

A lo expuesto cabe agregar que la suspensión prevista por la ley 26.476 en su artículo 44 no resulta de aplicación al caso de autos pues al momento de su sanción (24/12/2008) el curso de la prescripción ya se encontraba suspendido en virtud de lo previsto en el precitado art. 65.

Tampoco resulta aplicable el agregado a este último artículo dispuesto por la ley 26.063, en tanto la notificación de instrucción del sumario de la infracción de IVA (28/9/07), se efectuó antes de que transcurrieran los 180 días previos a la prescripción (31/12/08), por lo que no se da el supuesto allí previsto. En consecuencia, y por los referidos argumentos, se desestiman los agravios del Fisco sobre el punto.

9º) Que, en cuanto a **las costas,** corresponde hacer lugar al agravio de la demandada e imponerlas en ambas instancias por su orden en atención a la naturaleza compleja de la cuestión (art. 68, segunda parte del CPCCN).

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios a favor de la actora en cuanto al rechazo de la excepción de prescripción.

10) Que, en cuanto a los honorarios regulados por el fondo, en atención a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –por mayoría– en las causa ***"Establecimiento Las Marías"*** y ***"All, Jorge Emilio"*** (Fallos: 341:1063 y 345:220, respectivamente; criterio que fue adoptado por esta Sala *in re "Empresa Nacional de Telecomunicaciones (en Liquidación) c/ Telefónica de Argentina SA s/Contrato Administrativo"*, sentencia del 22/03/22); y ponderando la naturaleza del proceso, su monto -tomando como tal las sumas por las que resultó vencedora la demandada-, la importancia de la cuestión debatida -fondo-la forma en que fueron impuestas las costas y la calidad y eficacia de las labores desarrolladas en las tres etapas cumplidas ante el Tribunal Fiscal, en cada uno de los expedientes acumulados, corresponde:

a) ***ELEVAR*** a las sumas de PESOS OCHOCIENTOS VEINTIDOS MIL SETECIENTOS ($822.700) y PESOS TRESCIENTOS VEINTINUEVE MIL ($329.000), respectivamente, los honorarios regulados a favor de la dirección letrada y representación del Fisco Nacional, por la 1º y 2º etapa del proceso, los que se encuentran a cargo de la parte actora (cfr. arts. 6º, 7º, 9º, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839)

b) Por el expte. nº 31997-I, ***REDUCIR*** a la suma de CIENTO CUARENTA Y CUATRO MIL TRESCIENTOS SETENTA Y SEIS CON CUATRO CENTAVOS ($144.376,04) -equivalente a la cantidad de 16,04 UMA-, y PESOS CINCUENTA Y SIETE MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y SEIS CON CUARENTA Y UN CENTAVOS ($57.696,41) -equivalentes a la cantidad de 6,41 UMA- los honorarios regulados a favor de la dirección letrada y representación del Fisco Nacional, por la 3º etapa del proceso, también a cargo de la recurrente (arts. 16, 19, 21, 29, inc. a y b, 51 y cdtes., de la ley 27.423; ac. 12/22 CSJN).

c) Por el expte. nº 31998-I, ***REDUCIR*** a la suma de PESOS DOSCIENTOS VEINTISIETE MIL CINCO CON VEINTIDOS CENTAVOS ($227.005,22) -equivalentes a la cantidad de 25,22 UMA- y PESOS NOVENTA MIL SETENCIENTOS TREINTA CON OCHO CENTAVOS ($90.730,08) -equivalentes a la cantidad de 10,08 UMA- los honorarios regulados a favor de la

dirección letrada y representación del Fisco Nacional, por la 3º etapa del proceso, a cargo de la parte actora (arts. 16, 19, 21, 29, inc. a y b, 51 y cdtes., de la ley 27.423; ac. 12/22 CSJN).

Se deja constancia que las retribuciones que anteceden no incluyen el Impuesto al Valor Agregado monto que -en su caso- deberá ser adicionado conforme a la situación de los profesionales frente al citado tributo. ***ASI SE RESUELVE***.

En virtud de las consideraciones expuestas **SE RESUELVE**: 1) confirmar la resolución apelada, excepto respecto de las costas referidas a la prescripción que se imponen en ambas instancias por su orden (art. 68, segunda parte del CPCCN); 2) elevar y reducir los honorarios a favor de los letrados del Fisco, de conformidad con lo resuelto en el considerando 10 y 3) declarar inoficioso el recurso deducido contra los honorarios de la representación letrada de la parte actora, de acuerdo con lo dispuesto en el considerando 9º.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W VINCENTI

Fecha de firma: 14/07/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#36494630#335047979#20220714115853173