CAF 25308/2023/CA1; LOMBARDI, ROBERTO OSCAR (TF 33852-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de noviembre de 2023.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que por sentencia de fs. 234/238 el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió lo siguiente: "*1.- Declarar prescriptas las facultades del Fisco Nacional para imponer al recurrente multa en relación con el impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 1994*", y "*2. Confirmar la sanción aplicada al contribuyente respecto del impuesto a las ganancias del período fiscal 1995, la que debe ser reducida a su mínimo legal, con costas en proporción a los respectivos vencimientos*".

Expuso que la cuestión en debate giró en torno de la multa impuesta por el organismo fiscal al actor, en concepto de impuesto a las ganancias, períodos fiscales 1994 y 1995, en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, graduada en tres veces el impuesto evadido.

Destacó que el recurrente había planteado la excepción de prescripción de las facultades del fisco nacional para aplicar la sanción respecto del período fiscal 1994, argumentando que el 5/4/99 se había presentado una denuncia penal –que dio lugar a la Causa 7584/C, "*Fiscal c/Lombardi, Roberto P/Av. Inif. Ley 23771*", por presunta evasión impositiva, radicada ante el Juzgado Penal N° 1 de Mendoza–, y que no resultaría aplicable al caso la causal suspensiva prevista en el artículo 65 inciso d) de la ley 11.683, por tratarse de una infracción cometida con anterioridad a la vigencia de dicha norma. Lo contrario –reseñó– importaría aplicar retroactivamente una ley penal.

En el voto de la mayoría del tribunal de grado –Vocales Luis y Vicchi–, se expuso que el derecho penal tributario se conforma, de un lado, del derecho penal infraccional –con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683–, y del otro, del derecho penal delictual –con las figuras del actual régimen penal tributario, creado por el artículo 279 de la ley 27.430–, aplicándose en ambos supuestos, no sólo la garantía consagrada en el artículo 18 de la Constitución Nacional, sino

también los principios propios del derecho penal, entre ellos, el que veda la aplicación retroactiva de la ley penal más gravosa.

Aseveró que resultaría violatorio de nuestra Constitución Nacional cualquier intento de aplicar una norma –aún legal–, que resulte más gravosa para el imputado, tal como lo tiene dicho el Alto Tribunal en Fallos: 287:76.

En este aspecto, transcribió dos segmentos del precedente citado, en donde se lee: "*...es jurisprudencia de esta Corte que esta garantía comprende la exclusión de disposiciones penales posteriores al hecho infractor –leyes ex post facto– que impliquen empeorar las condiciones de los encausados, según ha quedado establecido como una invariable doctrina (Fallos: 17:22; 31:82; 117:22,- 48 y 222; 133:216; 140:34; 156:48; 160:114; 169:309; 184:531; 197:569; 254:116, consid. 19°)*" y aclarando que: "*el instituto de la prescripción cabe sin duda alguna en el concepto de ´ley penal´, desde que ésta comprende no sólo el precepto, la sanción la noción del delito y la culpabilidad, sino todo el complejo de las disposiciones ordenadoras de régimen de extinción de la pretensión punitiva*".

Afirmó que el caso de autos guarda estricta similitud con el precedente transcripto, motivo por el cual no resultaría aplicable la suspensión contemplada en el artículo 65 inciso d) de la ley 11.683, introducida por la ley 25.795.

Declaró que el cómputo de la prescripción en trato comenzó a correr el 1/1/96 y feneció el 1/1/01, por lo que, al dictarse la resolución apelada en autos –26/5/10–, las acciones y poderes del fisco, a los fines de aplicar la sanción impuesta por el período fiscal 1994, se encontraban prescriptas.

En otro orden, negó que tal solución se hallare menguada por la causal de interrupción prevista en el artículo 68 inciso a) de la ley de rito fiscal, toda vez que, para referir a "nuevas infracciones" –en el caso, la cometida en el período fiscal 1995–, debería hacérselo siempre y cuando el hecho se hubiese juzgado y recaído a su respecto una resolución firme.

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte demandada, interponiendo recurso de apelación a fs. 243 –concedido a fs. 244– y expresando sus agravios a fs. 253/261 vta., los que no fueron contestados por la actora.

En el apartado I de su memorial, la representación fiscal expresa que desiste parcialmente del recurso de apelación, únicamente en cuanto a la reducción de la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, período fiscal 1995, con costas en proporción a los respectivos vencimientos, de conformidad con lo prescripto en el artículo 193 de la ley de procedimiento tributario. Para ello acompañó la Nota IF-2022-01979362-AFIP-SDGTLI#DGIMPO, del 27/10/23, suscripta por la Subdirectora General de Técnico Legal Impositiva de la AFIP-DGI, agregada a fs. 251/vta.

Luego de ello, en lo que es materia de agravios, señala que el *a quo* apreció erróneamente el derecho aplicable al caso.

Transcribe los artículos 56, 58, 65 inciso d) y 68 de la ley 11.683, al igual que el artículo 44 de la ley 26.476.

Destaca que el curso de la prescripción se suspendió desde la fecha de formulación de la denuncia penal –5/4/99– hasta que se cumplieron 180 días de que quedara firme la sentencia penal –27/12/07–. Adicionalmente –explica–, se suspendió el curso de la prescripción por la aplicación del artículo 44 de la ley 26.476.

Asevera que, en orden a lo expuesto, la acción del fisco nacional para aplicar la multa en el impuesto a las ganancias, período fiscal 1994, no se encontraba prescripta al dictarse la resolución respectiva apelada.

Señala que no corresponde aplicar, sin más, el principio de ley penal más benigna, sin antes efectuar un análisis integral y armónico de todas las normas involucradas. En tal aspecto, invoca el artículo 16 de la ley 23.771, el artículo 20 de la ley 24.769 y el artículo 10 del Código Procesal Penal de la Nación.

En cuanto a la causal de interrupción contemplada en el artículo 68 inciso a) de la ley ritual, manifiesta que no surge del texto que resulte necesario que la nueva infracción se halle juzgada y con resolución firme.

Efectúa consideraciones en torno a la causal suspensiva prevista en el artículo 44 de la ley 26.476.

Declara que el curso de la prescripción se encontraba en curso al comenzar a regir la nueva norma (ley 11.683, art. 65 inc. d.), no alterándose así los elementos de hecho o sus consecuencias en el plano represivo.

Acusa que el tribunal de grado se excedió en los límites de una discreta y razonable interpretación del plexo normativo, apartándose de su letra y espíritu.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

III. Previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir al recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN-DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15; "*Golden*

#37897465#392679289#20231122152318643

Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo", Causa Nº 72680/18, del 2/7/19, entre otros).

IV. Asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. CSJN, Fallos: 300:985).

Así pues, "…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)" (cfr. CNACAF, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27409/12 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/14 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/16 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/16, del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/18, del 7/5/19, entre otros).

V. Atento al estado actual de la causa, debe destacarse que únicamente corresponde a este tribunal de alzada expedirse en torno a la multa aplicada por la AFIP, en concepto de impuesto a las ganancias, vinculada con el período fiscal 1994.

Dentro de esa temática, en particular debe examinarse si la acción para imponer la sanción se encontraba expedita el **26/5/10** –tesis que sostiene el organismo recaudador–, o prescripta –tesis que defiende el actor, y que fue convalidada por el Tribunal Fiscal de la Nación–.

VI. Tal como fuera descripto en el *Considerando I* de este pronunciamiento, en lo medular, el razonamiento seguido por el *a quo* se apoyó en dos soportes.

El primero corresponde con la vigencia y eficacia al caso de la *causal de suspensión* de la prescripción incorporada en el artículo 65 inciso d) de la ley 11.683. El segundo, a la aplicabilidad de la *causal de interrupción* de la prescripción, generada por la comisión de una nueva infracción (cfr. misma ley, art. 68 inc. a).

A modo de adelanto, estos juzgadores consideran que el pronunciamiento apelado se ajusta a derecho, y que por ello es merecedor de confirmación en esta instancia de revisión.

VII. En lo tocante a la causal de suspensión, es acertado lo expuesto por el tribunal de grado.

A poco de acceder al texto de la ley 25.795 –**BO: 17/11/03**–, se aprecia que su artículo 1°, punto XXI, incorporó como inciso d) del artículo 65 de la ley 11.683 (t.o. 1998) la siguiente norma: "*Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24.769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva*".

Previo a ello, sólo regía –y continúa a la fecha– el inciso c), que expresa: "*La prescripción de la acción administrativa se suspenderá desde el momento en que surja el impedimento precisado por el segundo párrafo del artículo 16 de la Ley Nº 23.771 hasta tanto quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva*". Vale recordar que la ley 23.771 fue derogada por el artículo 24 de la ley 24.769 –BO: **15/1/97**–.

De este cuadro, fácil es colegir que, al momento en que el Sr. Lombardi cometió la infracción –al presentar la declaración jurada del impuesto: el **3/7/95** (fs. 14)–, aún no regía la causal de suspensión prevista en el artículo 65 inciso d) de la ley de procedimiento tributario.

En este sentido, no se comparte la tesis ensayada por la demandada, según la cual debería interpretarse de manera "integral y armónica" el artículo 16 de la ley 23.771 –que, en su segundo párrafo decía: "*La promoción de causa penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos, vinculados con los mismos hechos, pero no podrá dictarse resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos*"–, el artículo 20 de la ley 24.769 y el artículo 10 del Código Procesal Penal de la Nación. Es que, el panorama es lo suficientemente claro como para acometer con labores interpretativas, por demás innecesarias.

Además, esta Sala ya se ha pronunciado en un caso similar al presente –bien que en torno a la modificación del artículo 46 de la ley 11.683–, ocasión en la que se dijo: "… *ha de recordarse que a la fecha de comisión de las infracciones que se le imputan a la actora, aún no había entrado en vigencia la ley 25.795, razón por la que el tema en debate debe resolverse a la luz de lo normado por el artículo 46 de la ley 11.683*" (Causa N° 42597/2003, *in re* "*Mutual de Ayuda Entre Comerciantes Asoc. Casilda (TF 14800-I) c/ c/Dirección General Impositiva*", del 29/12/11).

VIII. Luego, con relación a la causal de interrupción, es acertado lo sostenido por el tribunal de grado, en el sentido de que la "nueva infracción" debe ser juzgada y resuelta por pronunciamiento firme, atento hallarnos inmersos en una materia de naturaleza penal.

Así lo ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Recurso de hecho deducido por José Luis Sexton en la causa Sexton, José Luis, Gral de Brigada (R) s/causa N° 11/86 s/ pide sobreseimiento en caso ´Albanessi´ y cambio de calificación y presc. Acción penal en caso ´De Filippis´, inc. 373/88*", del 15/8/89 (cfr. CSJN, Fallos: 312:1351), al igual que esta Sala, *in re* "*Pesquera Veraz SA c/ SAGPyA-Disp. 197/04 Expte 8013336/95*", Causa N° 2276/2007, del 8/4/09; Sala I, "*Sol Naciente Seguro de Personas SA*

(TF 34442-I) c/ Dirección General Impositiva", del 14/9/15; Sala II, "*Murillo 666 SA c/Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N°6045/2016, del 5/3/20 y Sala IV, "*Sullivan y Villalon SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 5157/2019, del 16/7/19, entre otros.

Siendo ello así, tampoco puede tener favorable acogida la posición defendida por la demandada, respecto del tópico aquí analizado.

IX. En atención al modo en que se resuelve, corresponde desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y confirmar la sentencia apelada en lo que ha sido materia de agravios, con costas (CPCCN, art. 68 primer párrafo).

X. Por último, en cuanto a la notificación de la presente sentencia a las partes, lo deberá ser a cargo del TFN, atento a las particularidades que presenta esta causa.

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en lo que fue materia de agravios, con costas.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, devuélvase al Tribunal Fiscal de la Nación y notifíquese del modo explicitado en el *Considerando X*.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 23/11/2023
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37897465#392679289#20231122152318643