15071/2021 NISHIHAMA, MARIANO (TF 82080353-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 23 de agosto de 2022.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El señor Mariano Nishihama interpuso recurso de apelación, en los términos del artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra las resoluciones nºs 163/2019 (DV CRR2) y 164/2019 (DV CRR2) de la Administración Federal de Ingresos Públicos–Dirección General Impositiva (AFIP–DGI), en virtud de las cuales se determinaron de oficio las obligaciones tributarias en el impuesto a las ganancias (período fiscal 2016) y el impuesto al valor agregado (períodos fiscales 01 a 12/2016) y se liquidaron los intereses resarcitorios.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones apeladas, con costas.

Para decidir así, tuvo en cuenta las siguientes circunstancias:

—el 16/08/2016 se inició la causa nº CPE 1002/2016 caratulada "Terrasur Inversiones S.A. y otros s/ infracción ley nº 22.415" que tramitó ante el Juzgado en lo Penal Económico nº 8.

—el 12/07/2017 se dictó el auto de procesamiento del señor Nishihama. Se lo consideró "*prima facie* coautor del delito previsto por el artículo 210 (como integrante) en concurso real con los delitos previstos por los artículos 964 inc. 'e', 865 inc. 'a' y 'f' del Código Aduanero y 303 del Código Penal (en calidad de participe necesario)".

—El 30/01/2019 el juzgado mencionado resolvió declarar clausurada parcialmente la instrucción y elevó parcialmente a juicio la causa con relación, entre otros, al aquí recurrente, la que quedó radicada en el Tribunal Oral en lo Penal Económico nº 2.

En esa decisión se endilgó al señor Nishihama "haber formado parte de una asociación ilícita que habría actuado en forma coordinada, y

mediante la creación de personas jurídicas previamente constituidas o adquiridas, con la finalidad de cometer delitos indeterminados desde el mes de enero de 2012". Además se atrbuyó a los imputados que, como consecuencia de aquella organización, efectuaron "giros de divisas al exterior mediante "transferencias bancarias –SWIFT– que fueron liberados con la utilización de 'Declaraciones Juradas Anticipadas de Importación– DJAI' aprobadas, por la vía administrativa o judicial a través de la presentación de documentación falsa y/o mediante la inserción de datos falsos que no eran el correlato de operaciones de exportación real[es]".

—Los funcionarios de la AFIP–DGI que intervinieron en la fiscalización del señor Nishihama tuvieron en cuenta las actuaciones mencionadas y concluyeron en que, de conformidad con el artículo 84 de la ley 27.260, el señor Nishihama había perdido los beneficios de su adhesión al "Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior".

Desde esa perspectiva, consideró que:

i. Si bien el último párrafo del artículo 84 de la ley 27.260, ante la existencia de un proceso penal en trámite —por los delitos enumerados en su inciso 'e'—, contempla la posibilidad de que los contribuyentes se adhirieran condicionalmente a aquel régimen, estableció la pérdida automática de los beneficios allí previstos cuando con posterioridad a esa adhesión se dictara el auto de procesamiento.

ii. Las nulidades planteadas por el actor no podían ser admitidas, pues la reseña de los antecedentes evidenciaba que se produjo el presupuesto normativo que ocasionaba la perdida automática de los beneficios previstos en el régimen de la ley 27.260.

iii. La pérdida de esos beneficios no exigía que exista una "condena o sentencia firme" sino que bastaba el dictado del auto de procesamiento.

iv. Las resoluciones aquí discutidas gozan de la presunción de legitimidad que establece el artículo 12 de la ley 19.549 y, por tanto, la carga de la prueba sobre su ilegitimidad recaía en el contribuyente.

iv. El recurrente —más allá de su planteo defensivo con relación a la interpretación de las previsiones del artículo 84 de la ley 27.260— no

formuló quejas sobre el ajuste, ni ofreció pruebas que demostraran que era improcedente.

III. El actor apeló y expresó agravios (ver las presentaciones del 28 de junio y 20 de julio y la réplica del 23 de agosto de 2021), los que se ciñen a sostener que no se configuró la causal de exclusión que contempla el último párrafo del artículo 84 de la ley 27.260.

Las críticas pueden sintetizarse de la siguiente manera:

i. La norma tiene una técnica legislativa deficiente, pues la expresión "tuvieran un proceso penal en trámite" es un término vago e impreciso y su interpretación debe completarse a la luz de los preceptos del Código Procesal Penal de la Nación.

De conformidad con la interpretación que surge de los artículos 279 y 294 de ese código, una causa penal puede estar "iniciada o asignada" (por ejemplo, con motivo de las diligencias previas) sin que el proceso penal se encuentre dirigido contra una persona determinada, en tanto para ello se requiere su imputación y su citación a efectos de que preste declaración indagatoria.

ii. La AFIP–DGI y el Tribunal Fiscal efectuaron una interpretación errónea de la norma al considerar que la expresión "tuvieran un proceso penal en trámite" era equivalente a la circunstancia de que la causa penal se encontrara "asignada o iniciada".

Sólo repararon en que existía una causa penal en trámite al momento en que el actor adhirió al régimen de la ley 27.260, sin considerar que en ese proceso se lo llamó a indagatoria el 4 de julio de 2017, esto es, seis meses más tarde de su adhesión al régimen de sinceramiento fiscal.

Corrobora la falta de conocimiento que tenía sobre aquella causa el hecho de que hasta el momento de su indagatoria imperaba el secreto de sumario (artículo 204 del Código Procesal Penal).

iii. No existía un proceso penal al momento de su adhesión al régimen de la ley 27.260. Su adhesión fue "libre y voluntari[a]" y no podía estar sujeta a ninguna causal de exclusión.

iv. Las costas de la instancia anterior deben ser distribuidas en el orden causado puesto que las normas analizadas poseen una técnica legislativa "vaga e imprecisa" que bien pudo llevarlo a creer que contaba con un mejor derecho.

IV. La ley 27.260, en su Libro II, estableció el marco general del Régimen de Sinceramiento Fiscal que comprendió dos subregímenes el "Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior" (Título I), y la "Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras" (Título II).

El artículo 84 de la ley, en lo que aquí más interesa, estableció las causales subjetivas de exclusión del régimen para "[…] quienes se hallen en alguna de las siguientes situaciones a la fecha de publicación de la presente norma en el Boletín Oficial: […] e) **Quienes estuvieren procesados, aun cuando no estuviera firme dicho auto de mérito**, por los siguientes delitos: 1. Contra el orden económico y financiero previstos en los artículos 303, 306, 307, 309, 310, 311 y 312 del Código Penal. […]".

Asimismo previó que "[q]uienes a la fecha de la declaración voluntaria y excepcional y/o de adhesión al régimen de regularización de excepción tuvieran un proceso penal en trámite por los delitos enumerados en el inciso e), podrán adherir **en forma condicional** al régimen de sinceramiento fiscal. **El auto de procesamiento que se dicte en fecha posterior, dará lugar a la pérdida automática de todos los beneficios que otorgan los Títulos I y II del libro II de esta ley**" (el destacado es propio).

V. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que "[e]l primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley", pues "cuando ésta

no exige esfuerzos de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso contempladas por la norma, y ello es así pues no cabe apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por ésta, pues de hacerlo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto" (Fallos: 326:4909; 344:307; 313: 1005; 300:687; 301:958 y 307:928).

VI. Con esa comprensión, la línea argumental desarrollada por el actor en el sentido de que al momento de su adhesión al régimen de la ley 27.260 no recibió ninguna notificación sobre el inicio de un proceso penal no puede ser admitida.

Ello es así, pues de conformidad con el último párrafo del artículo 84 de la ley 27.260, es claro que el auto de procesamiento —dictado con posterioridad a la adhesión del actor al régimen de sinceramiento fiscal— operó como una condición resolutoria y provocó la perdida automática de los beneficios que otorgan los Títulos I y II del libro II de esa ley.

El actor no controvierte el acaecimiento de esta circunstancia, pues no es materia de debate que en la causa "*Terrasur Inversiones S.A. y otros s/ infracción ley nº 22.415*" el 12 de julio de 2017 se dictó su procesamiento por el delito previsto en el artículo 303 del Código Penal.

Cabe concluir, pues, en que la conducta de la AFIP-DGI, al instar el procedimiento de determinación de oficio de las obligaciones tributarias del actor resultó ajustada a derecho.

Por tanto, debe desestimarse los agravios y confirmarse el pronunciamiento apelado, con costas a la parte vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

VII. El actor consideró “altos” los honorarios regulados por el Tribunal Fiscal en el pronunciamiento del 27 de mayo de 2021.

En función de la naturaleza del proceso, su monto, la única etapa procesal cumplida, el mérito, la calidad y la extensión de la labor profesional desarrollada a la luz del resultado obtenido, corresponde FIJAR en 32,30 y 12,92 UMA —equivalentes a las sumas de $ 290.732,30 y de $ 116.292,92, de conformidad con los valores establecidos en la acordada nº 12/2022 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación—, los honorarios a favor de los Dres. Lucas Sebastián Ormezabal y Roberto Horacio Vieu, por la tarea cumplida en el ejercicio de la dirección y representación legal de la parte demandada en la instancia anterior (artículos 16, 20, 21, 29 y demás c.c. de la ley 27.423).

Sobre pautas análogas, corresponde FIJAR en 13,57 UMA —equivalentes a la suma de $ 122.143,57, según los valores de la referida acordada— los honorarios a favor del Dr. Roberto Horacio Vieu y la Dra. Roxana Beatriz Ferrea, por la tarea cumplida en el ejercicio de la representación y la dirección legal del Fisco Nacional ante esta alzada (artículo 30 de la ley 27.423).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Desestimar los agravios y confirmar el pronunciamiento apelado, con costas. **2.** Fijar los honorarios en la forma establecida en el considerando VII.

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, remítase al Tribunal Fiscal.

Fecha de firma: 23/08/2022
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA

#35804757#331950925#20220819084829271