



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL- SALA V

2570/2018

DEL CAMPO GABRIEL VICENTE c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2022.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Jorge F. Alemany y Guillermo F. Treacy dijeron:

I.- Que, a fs. 65/68vta, el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el planteo de prescripción formulado por la parte actora respecto de las multas establecidas por el Jefe de la División Jurídica de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP-DGI, fijadas en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, en un cincuenta por ciento del Impuesto al Valor Agregado omitido y correspondiente a los períodos fiscales enero de 2008 a mayo de 2009 y noviembre de 2009.

Además, y en lo relativo al fondo de la cuestión, confirmó las multas establecidas con relación a ese mismo impuesto, relativas a los períodos fiscales enero de 2008 a mayo de 2009 y noviembre de 2009, así como también los períodos diciembre de 2009, mayo de 2010 y enero de 2011 a diciembre de 2012.

En primer término, y en cuanto al planteo de la parte actora relativo a la pretendida invalidez del acto por carecer de causa, motivación y por “incumplir con los procedimientos esenciales que deben seguirse para su dictado”, señaló que no se advertían tales vicios en tanto en la resolución apelada se habían explicitado sobradas razones que, aunque no fueran compartidas por el recurrente, no se presentaban como arbitrarias. Asimismo, puso de manifiesto que durante todo el procedimiento administrativo, la apelante había tenido conocimiento de las actuaciones seguidas por la inspección y; en tales condiciones, había decidido conformar los ajustes propuestos. Por tales razones, rechazó el referido planteo de nulidad, sin costas.

En lo relativo al planteo de prescripción alegado por la actora, consideró aplicable la causal interruptiva prevista en el artículo 68, inciso a) de la ley 11.683.



El Tribunal Fiscal aclaró que el efecto interruptivo previsto en ese precepto se configuraba en aquellos supuestos en los cuales las nuevas infracciones correspondieran al mismo tributo, sin importar el tipo penal en el que hubieran sido encuadradas, tal como sucedía en el caso.

Destacó que en el caso la comisión de nuevas infracciones, a partir de la presentación de la declaración jurada del período fiscal febrero de 2008, con fecha 10 de marzo de 2008, había sido lo que interrumpió el cómputo de la prescripción de las infracciones siguientes. Refirió que la última declaración jurada original presentada fue la relativa al período fiscal de diciembre de 2012, el 19 de diciembre de ese mes y año, de manera tal que el inicio del cómputo del nuevo plazo de prescripción había comenzado a correr el 1° de enero de 2013, de manera tal que, al momento del dictado de la resolución, el 26 de agosto de 2015, no se hallaban prescriptas las facultades del Fisco a fines de aplicar la sanción apelada.

Finalmente, y en lo relativo al fondo de la cuestión, puso de manifiesto que lo expresado por la actora en orden a que “lo rectificado no es real” no se advierte como un argumento suficiente. Ello, en la medida en que pudo no haber conformado lo propuesto por la inspección y someterse al procedimiento de determinación de oficio. Refirió además que la parte no indicó las razones por las cuales presentó la declaración jurada original en cero, ni tampoco resulta suficiente como argumento que la rectificación fue efectuada en razón de haberle resultado dificultoso ubicar la documentación requerida y que prefería evitar una contienda judicial. En consecuencia, concluyó que no se advertían razones para que las multas establecidas respecto de tales tributos fueran revocadas.

A fs. 73 reguló los honorarios del Dr. Katz, en su carácter de letrado patrocinante del Fisco, en la suma de 3276 pesos por las tareas cumplidas en relación al fondo de la cuestión y en 328 pesos los correspondientes a la excepción. Asimismo, estableció los del Dr. Maradei, en su carácter de letrado apoderado del Fisco, en la suma de 1311 pesos y de 132 pesos, respectivamente.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL- SALA V

II.- Que, contra esa sentencia, la parte actora apeló y fundó su recurso a fs. 78/83, el que fue replicado a fs. 90/95.

En primer lugar, se agravia con relación a lo decidido con respecto al rechazo del planteo de prescripción de la acción para la imposición de la multa establecida con relación al Impuesto al Valor Agregado, correspondiente a los períodos fiscales comprendidos entre enero de 2008 y noviembre de 2009. Sostiene que en el caso no se encuentran reunidas las condiciones para que se configure la causal de interrupción prevista en el inciso a), del artículo 68 de la ley 11.683.

Refiere que en la causa se le impuso una sanción en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 por haber presentado las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 01/2008 a 05/2009, 11/2009, 12/2009, 05/2010 y 01/2011 a 12/2012 consignando datos que no reflejaban la situación impositiva real. Indica que el monto total de las diferencias detectadas fue de 535.944,85 pesos. Pone de manifiesto que el monto sobre el cual se calcularon las infracciones cometidas entre enero de 2008 y noviembre de 2009 alcanza los 415.037,85 pesos mientras que; el tenido como base para el cálculo de la multa correspondiente a los restantes períodos es de 120.907 pesos.

Afirma que, en el caso, y con relación a las multas aplicadas respecto de los períodos fiscales 01/2008 a 05/2009 y 11/2009, el inicio del cómputo del plazo de prescripción comenzó a correr el 1º de enero de 2010, dado que la declaración correspondiente al período fiscal noviembre de 2009 debió ser presentada en diciembre de ese año. En tales condiciones, afirma que al momento de haber sido dictada la resolución apelada en autos (26 de agosto de 2015) la acción del Fisco ya había prescripto, de modo tal que la multa debió ser aplicada, en todo caso, respecto de los tributos que conformó por los demás períodos fiscales (es decir, 12/2009, 05/2010 y 01/2011 a 12/2012) y que representaron la suma de 120.907 pesos.

Destaca que la comisión de nuevas infracciones, para ser considerada como una causal interruptiva de la prescripción, únicamente resulta procedente cuando dicha infracción es declarada como tal en un pronunciamiento firme, retrotrayéndose la interrupción a la fecha de comisión de la misma.



En diferente orden de ideas, y con relación al planteo de nulidad por falta de motivación y de causa, refiere que el Tribunal Fiscal no tuvo en consideración que, si bien la presentación de declaraciones juradas rectificativas no puede ser considerada como eximente de responsabilidad tampoco puede ser prueba de la comisión de un ilícito. Afirma que la causa del sumario no puede ser la presentación de declaraciones juradas rectificativas de declaraciones juradas originales presentadas en cero y; por ello, solicita que se declare la nulidad de la resolución apelada.

III.- Que, en primer término, corresponde poner de manifiesto que las presentes actuaciones se iniciaron al haberse verificado diferencias en las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado relativas a los períodos fiscales 01/2008 a 05/2009, 11/2009, 12/2009, 05/2010 y 01/2011 a 12/2012. Ello, toda vez que como resultado de la inspección resultaron inconsistencias al haberse omitido declarar, durante los referidos períodos, la suma total de \$ 535.944,85. Ese ajuste fue oportunamente conformado por el contribuyente, que presentó las declaraciones juradas rectificativas correspondientes.

En tales condiciones, se instruyó sumario en tanto se consideró que los hechos referidos eran susceptibles de ser sancionados en los términos de lo establecido en el artículo 45 de la ley 11.683. El contribuyente presentó el descargo correspondiente y; posteriormente, se dictó la resolución que se apela, condenando al actor al pago de una multa de 89.324,14 pesos, equivalente a un tercio del cincuenta por ciento del monto omitido de conformidad con lo establecido en los artículo 45 y 49 de la ley 11.683.

IV.- Que, corresponde rechazar el planteo formulado por la parte actora, en orden a que la acción del Fisco para imponer la multa relativa al Impuesto al Valor Agregado, correspondiente a los períodos fiscales 01/2008 a 05/2009 y 11/2009 se hallaba prescripta al momento de haber sido dictada la resolución apelada en autos (26 de agosto de 2015).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Al respecto, 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 disponga expresamente lo contrario.

En lo que al caso interesa, en el inciso a) del art. 68 de la ley 11.683 se dispone que la prescripción de las acciones para aplicar multa se interrumpirá “[P]or 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”.

En lo que atañe a esta causa de interrupción se ha expresado que “...no es menester que la infracción haya sido juzgada por la autoridad fiscal, pues en esta materia, como en lo penal ordinario, el efecto interruptivo deriva del acto ilícito en sí mismo, de su comisión y no de la decisión judicial acerca de su punibilidad” (cfr. Giuliani Fonrouge y Navarrine, “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, novena edición, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, página 445/446).

Del mismo modo, también se ha considerado que debe tratarse de nuevas violaciones de la misma índole, es decir, de naturaleza análoga, entendido por tal a aquellas que guardan entre sí una vinculación en razón del tributo implicado.

En el caso, habiéndose imputado al contribuyente la comisión de infracciones por la omisión de ingresar el Impuesto al Valor Agregado, que se estaban examinando en un mismo sumario, se advierte que la sucesiva comisión de dichas infracciones, en los períodos 01/2008 a 05/2009, 11/2009, 12/2009, 05/2010 y 01/2011 a 12/2012, implicó la interrupción del cómputo del plazo de la prescripción desde la presentación de la declaración jurada del período fiscal febrero de 2008 (el 19 de marzo de 2008), hasta la presentación de la última declaración por la que se imputó la comisión de una infracción, relativa al período diciembre de 2012. Por ello, y en la medida en que la última declaración jurada que se presentó es la relativa al período fiscal de diciembre de 2012, y respecto de ella el Tribunal dictó sentencia declarando la existencia de esa última infracción, el cómputo de la prescripción debe comenzar a computarse a partir del 1º de enero de 2013.



A mayor abundamiento, es del caso tener presente que aún en el artículo 67, inciso a) del Código Penal se establece que el curso de la prescripción se interrumpe por la comisión de un nuevo delito. Las consideraciones formuladas por la doctrina en materia penal con base en la exigencia de que ese nuevo delito debe haber sido declarado como tal por una condena firme; y de que la eventual suspensión del juicio seguido por el primer delito hasta que se dicte una condena firme implica una dilación indebida del proceso penal, se refieren a los supuestos en que el juzgamiento de los delitos en cuestión tiene lugar en causas separadas, o ante tribunales distintos; pero no se presenta cuando se trata del juzgamiento simultáneo de aquellos en una misma causa y ante un mismo tribunal, que en la sentencia declara que todas ellas se han cometido. Ello, puesto que al no diferirse el juzgamiento de las infracciones más remotas, no puede invocarse la afectación de una garantía constitucional en concreto, tales como el principio de inocencia o el derecho del individuo a que se cese en tiempo oportuno la persecución penal, con la salvedad de una eventual afectación del derecho a ser juzgado en un “plazo razonable” (cfr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional de la Capital Federal, en pleno, "Prinzo, E. F.", del 7 de junio de 1949, LA LEY, 59:769; y, CFCP, Sala III, “Z. V., J. D. s/ recurso de casación”, del 10/12/2013, entre muchos otros; y esta Sala, en causa nro. 48760/2013 “Banco Galicia y Buenos Aires c. BCRA”, del 13 de diciembre de 2016, mi voto en la causa n° 48.110/15 “Alleloccic SA C/ SAGP y A- S/régimen federal de pesca - Ley 24922 - ART 59”, del 13 de diciembre de 2016), circunstancia que no fue invocada en la presente causa.

En tales condiciones, y toda vez que la comisión de nuevas infracciones interrumpe el plazo de prescripción en curso respecto incumplimientos anteriores (arg. Fallos 205:173; 211:897 y 1344; 214:42; 220:1455; 304:154; y, Fallos 325:1702, especialmente, el considerando 3° del Dictamen del Procurador General al que se remitió la Corte Suprema), corresponde desestimar los agravios formulados al respecto y confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en orden a que al momento del dictado de la Resolución, es decir, el 26 de agosto de 2015, no se hallaba prescripta la acción del Fisco para imponer penas.





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V**

En sentido concordante con lo precedentemente expuesto, cabe tener presente lo dictaminado por el Fiscal General en la causa n° 86.886/2017, caratulada “Silberman, Sergio Luis (TF 46142-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, el 21 de enero de 2022, a cuyos fundamentos cabe remitir, por razones de brevedad.

V.- Que, en diferente orden de ideas, los agravios del recurrente en torno a la pretendida nulidad de la resolución apelada, por falta de causa y motivación, no constituyen una crítica concreta y razonada de la sentencia apelada, en tanto en ellos no se controvierte adecuadamente lo afirmado por el Tribunal Fiscal sino que efectúa una escueta y simple afirmación en orden a que la presentación de declaraciones juradas rectificativas no puede ser considerada, por sí misma, la prueba de la comisión de un ilícito.

En tal sentido, el apelante no se refiere de manera circunstanciada a los hechos de la causa, ni indica por qué razón debe concluirse que no obró con negligencia al declarar el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 01/2008 a 05/2009, 11/2009, 12/2009, 05/2010 y 01/2011 a 12/2012 en cero, mientras que se advirtieron diferencias por la suma de 535.944,85 pesos, las que dicha parte decidió conformar mediante la presentación de las correspondientes declaraciones juradas rectificativas, en la medida en que afirmó haber tenido problemas para ubicar la documentación respaldatoria y; asimismo, con el sentido de evitar las consecuencias de una contienda judicial y el devengamiento de intereses.

VI.- Que en consecuencia, corresponde rechazar el recurso de la parte actora y confirmar la sentencia apelada en lo que a este aspecto respecta, es decir, confirmar la multa impuesta, con relación al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 01/2008 a 05/2009, 11/2009 12/2009, 05/2010 y 01/2011 a 12/2012.

VII.- Que, por las actuaciones cumplidas en esta instancia, corresponde regular los honorarios del Dr. Oscar Alberto Yulan en su carácter de patrocinante del Fisco y los de la Dra. Paula Daniela



Cervantes en el carácter de apoderada de esa misma parte, en las sumas de 1.080 pesos y 450 pesos, respectivamente.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:** 1) Rechazar el recurso de la parte actora y confirmar la sentencia apelada, con costas (artículo 68 del CPCCN). 2) Regular los honorarios de los Dres. Yulan y Cervantes, de conformidad con lo expresado en el considerando V.-

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani, dijo:

I.- Que en atención al planteo de prescripción articulado por la parte actora en su expresión de agravios, cabe señalar que en una causa en trámite por ante esta Sala (Expte. N° 86.885/2017, “Silberman, Sergio Luis (TF 46142-I) c/DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”), el 21/01/2022 el Sr. Fiscal General dictaminó en relación con la interpretación que cabe asignarle a la causal de interrupción prevista en el artículo 68, inciso a) de la Ley 11.683. En consecuencia, previo a resolver corresponde remitir estas actuaciones a la Fiscalía General ante las Cámaras Nacionales de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal y en lo Contencioso Administrativo Federal para que dictamine respecto del planteo de prescripción antes referido. **ASI VOTO.-**

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso de la parte actora y confirmar la sentencia apelada, con costas (artículo 68 del CPCCN). 2) Regular los honorarios de los Dres. Yulan y Cervantes, de conformidad con lo expresado en el considerando V.- del voto del Dr. Alemany.

Regístrese, notifíquese y; oportunamente, devuélvase.

Jorge F. Alemany

Guillermo F. Treacy

Pablo Gallegos Fedriani
(en disidencia)

