



Ministerio Público

Procuración General de la Nación

MONTI
Laura
Merced
es

Firmado digitalmente por MONTI Laura Mercedes
Fecha: 2022.04.19 21:58:18 -03'00'

S u p r e m a C o r t e :

- I -

El 27 de septiembre de 2017, el Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales 6, por una parte, hizo lugar a la prescripción opuesta por la demandada y, en consecuencia, rechazó la ejecución promovida respecto del impuesto a las ganancias del período fiscal 2009 mientras que, por otra, desestimó las defensas interpuestas y mandó llevar el apremio por idéntico tributo del período fiscal 2010.

Para así decidir, explicó que la deuda aquí reclamada tuvo su origen en la intimación de pago cursada al contribuyente, en los términos del art. 14 de la ley 11.683, pues la AFIP-DGI consideró que no se había acreditado el ingreso a los fiscos extranjeros de los montos informados como "impuestos análogos pagados en el exterior" en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos aquí exigidos.

Relató que, contra dicha intimación, la demandada había planteado un recurso en los términos del art. 74 del decreto 1.397/79, que fue rechazado por el organismo recaudador antes de inicio de esta vía de apremio. En estos términos, afirmó que los certificados de deuda que se pretenden hacer valer en el presente juicio son títulos hábiles a los fines de ejecutar el acto administrativo.

Por otra parte, sostuvo que no resultaban atendibles en esta ejecución las alegaciones en cuanto a que la deuda sería inexigible, puesto que ello no surge en forma manifiesta de las constancias de autos y requiere de un ámbito de mayor debate y prueba, que no es otro que el juicio ordinario iniciado por la demandada a fin de cuestionar los actos que aquí se ejecutan y en los cuales desarrolla dichas defensas.

En lo atinente a la prescripción del período fiscal 2009, sostuvo que el art. 17 de la ley 26.860 es claro en cuanto suspende su curso por un año "*con carácter general*", por lo que no corresponde apartarse del alcance así establecido con el único fundamento de una breve aclaración hecha por el miembro informante de la Cámara de Diputados, la cual carece de entidad para desconocer el texto de la ley votada.

Sin embargo, entendió que el "*carácter general*" de dicha suspensión resultaba inconstitucional, pues no se verificaba una relación de medio a fin entre la afectación de los derechos de los contribuyentes en general, por un lado, y el régimen de beneficios acotado a los sujetos que exteriorizaban voluntariamente su tenencia en moneda extranjera, por el otro, distorsionándose el equilibrio de la relación jurídica Fisco-contribuyente en favor del organismo recaudador, sin motivo que lo justifique.

Afirmó que lo aquí estudiado difiere de lo acontecido en otros casos en que se han dictado suspensiones similares, pero que se engarzan dentro de una ley de regularización general. En tales situaciones, dichas leyes afectaron a todos los contribuyentes morosos, como potenciales beneficiarios del



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

régimen y, por tanto, razonablemente afectados por la suspensión, lo que no se verifica en el caso de la ley 26.860.

En consecuencia, toda vez que el plazo de prescripción de la acción para el cobro del impuesto a las ganancias del período fiscal 2009 aquí reclamado comenzó a correr el 1° de enero de 2011, cumpliéndose los cinco años el 1° de enero de 2016, sin que se haya invocado otra causal de suspensión o interrupción de plazos más que la prevista en el art. 17 de la ley 26.860, concluyó que las acciones y poderes del Fisco para exigir el pago se encontraban prescriptas al 27 de diciembre de 2016, fecha de inicio de este proceso.

- II -

Disconforme con ese pronunciamiento, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario en los términos del art. 14 de la ley 48, que fue concedido por resolución del 7 de junio de 2018 en cuanto se encuentra discutida la inteligencia y validez de normas de carácter federal, mientras que fue denegado en lo atinente a la arbitrariedad invocada.

Aclara que su recurso se dirige únicamente a cuestionar la sentencia en cuanto hizo lugar a la prescripción opuesta por la demandada y, en consecuencia, rechazó la ejecución promovida respecto del impuesto a las ganancias del período fiscal 2009.

Sentado lo anterior, señala que el planteo de inconstitucionalidad del art. 17 de la ley 26.860 realizado por la demandada no puede ser estudiado en el estrecho marco

cognoscitivo de este proceso de apremio, pues requiere un marco de mayor amplitud, propia de juicios ordinarios.

Sin perjuicio de ello, afirma que no hay dudas respecto de la claridad de esa norma y, en consecuencia, de la intención del legislador de suspender por un año y con alcance general el curso de la prescripción. Agrega que el sentido de tales suspensiones con carácter general en materia tributaria ha quedado definido, cuanto menos, desde el año 1991, en el que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió sobre una norma redactada en términos similares (en autos "*Nación Argentina -Dirección General Impositiva- v. Distribuidora El Plata S.R.L.*", sentencia del 26/11/91).

También rechaza la irrazonabilidad achacada por la sentencia recurrida al citado precepto y sostiene que tal postura la priva de su ámbito de aplicación, en tanto es precisamente para el supuesto de quienes se acojan al régimen donde la suspensión de la prescripción resulta intrascendente, frente a los beneficios de eximición allí dispuestos y la ausencia, por ende, de interés fiscal.

Explica que quien puede especular con la prescripción no es quien se acoge al régimen de exteriorización, sino, por el contrario, quien no lo hace bajo la expectativa de no ser descubierto por el Fisco y de allí que, aun cuando se encuentra motivada por el régimen de exteriorización, la suspensión del lapso de la prescripción no puede ser sino general, alcanzando a todos los contribuyentes, se acojan o no, como medida de eficacia e incentivo para la adhesión.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

- III -

También la ejecutada interpuso recurso extraordinario contra la sentencia del 27 de septiembre de 2017 que, al igual que el remedio interpuesto por el Fisco, fue concedido por resolución del 7 de junio de 2018 en cuanto se encuentra discutida la inteligencia y validez de normas de carácter federal y denegado en lo atinente a la arbitrariedad invocada.

Aclara que impugna la sentencia "...solo en cuanto rechazó parcialmente la defensa opuesta respecto a la excepción de inhabilidad de título por inexistencia de deuda, disponiéndose, por tanto, mandar llevar adelante la presente ejecución contra TECNA ESTUDIOS Y PROYECTOS DE INGENIERIA S.A. hasta hacerse íntegro pago al Fisco Nacional de la suma de \$ 6.059.482,36 en concepto de período fiscal 2010 del Impuesto a las Ganancias, con más sus intereses resarcitorios y punitivos y costas a esta parte" (cfr. pag. 1, último párrafo, del recurso).

Describe que el 10 de mayo de 2012, la AFIP le requirió cierta información respecto del cómputo de pagos en el exterior de impuestos análogos al impuesto a las ganancias en los períodos fiscales 2009 y 2010, la cual fue aportada el 11 de junio de 2012.

Especifica que, luego de transcurridos cuatro años sin que mediara ningún otro pedido de información ni requerimiento por parte del organismo fiscal, el 6 de junio de 2016 se le notificaron los ajustes practicados por la inspección, fundados

en ciertas inconsistencias en el cómputo de esos impuestos análogos, para que preste su conformidad, bajo apercibimiento de girar las actuaciones a la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Centro de la AFIP-DGI para considerar la procedencia de la determinación de oficio del tributo.

Denuncia que, ante la falta de conformidad con los ajustes, el 25 de julio del 2016, la División Fiscalización 4 de la Dirección Regional Centro lo intimó, de manera sorpresiva y sin llevar a cabo el procedimiento de determinación de oficio previsto en el art. 17 de la ley 11.683, a cancelar los importes ajustados en el plazo de 48 hs.

Sostiene que tal proceder contradijo las propias instrucciones emanadas de la Dirección Regional Centro, obrantes en el expediente administrativo, que indicaban que debía seguirse el procedimiento de determinación de oficio, pese a los cual su postura fue finalmente rechazada en sede administrativa, al desestimarse por resolución 92/16 (DI RCEN) el recurso que interpuso en los términos del art. 74 del decreto 1.397/79, lo cual originó la emisión del título ejecutivo que sirve de inicio a estas actuaciones.

Argumenta, en síntesis, que la deducción del crédito por impuestos análogos efectivamente abonados en el exterior no es en esencia "*un pago a cuenta*" de los previstos en el art. 14 de la ley 11.683 sino que es parte del propio proceso determinativo del impuesto a las ganancias que intenta evitar una doble imposición internacional, reduciendo el valor del impuesto a las ganancias a pagar en el país. Por ello, corresponde a dicho proceso la aplicación del procedimiento de



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

determinación de oficio, previsto en el art. 16 y sgtes. de la ley 11.683, en lugar del regulado por su art. 14.

- IV -

Me ocuparé, en primer término, del recurso extraordinario interpuesto por el organismo recaudador, dirigido a cuestionar la sentencia apelada en cuanto tachó de inconstitucional al art. 17 de la ley 26.860 y, por ende, declaró prescriptas las acciones y poderes fiscales para exigir el pago del impuesto a las ganancias del período 2009.

Al respecto observo que si bien la decisión impugnada ha sido dictada en un proceso de ejecución fiscal, por lo cual no constituye -en principio- sentencia definitiva que torne viable la apelación extraordinaria (Fallos: 255:266; 258:36; entre otros), dicha regla cede en casos de excepción, como éste, en que el Fisco recurrente no dispondrá en el futuro de otra oportunidad procesal para oponerse a la declaración de prescripción de sus acciones y poderes para reclamar el cobro del impuesto a las ganancias del período 2009 (Fallos: 271:158; 271:158;294:363; 316:2153; 317:1400).

Por otra parte, advierto que se cuestiona la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales -leyes 11.683 y 26.860, sus normas reglamentarias y modificatorias- y la sentencia definitiva ha sido contraria al derecho que el recurrente fundó en ella (art. 14, inc. 3°, ley 48).

Por último, el pronunciamiento ha sido dictado por el superior tribunal de la causa, como resulta del art. 92 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) tras la modificación introducida por la ley 23.658.

- V -

En cuanto al fondo de la cuestión debatida, el Fisco Nacional sostiene -en primer lugar- que no puede evaluarse la constitucionalidad del art. 17 de la ley 26.860 en el estrecho marco cognoscitivo de este proceso de apremio, pues ello requiere un marco de mayor amplitud, propia de los juicios ordinarios.

Al respecto, corresponde recordar que -como desde antaño ha sostenido el Tribunal- es elemental en nuestra organización constitucional la atribución que tienen y el deber en que se hallan los Tribunales de Justicia de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con ésta, y abstenerse de aplicarlas si las encuentran en oposición con ella, constituyendo esta atribución moderadora uno de los fines supremos y fundamentales del Poder Judicial nacional y una de las mayores garantías con que se ha entendido asegurar los derechos consignados en la Constitución, contra los abusos posibles e involuntarios de los poderes públicos (Fallos: 33:162).

Bajo este prisma, y contrariamente a lo postulado por el organismo recaudador en su recurso, dicho examen de constitucionalidad puede ser realizado aún dentro del limitado marco de un proceso de apremio (Fallos: 303:747; 311:1365;



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

318:1151, entre otros), pues la defensa del derecho federal y constitucional no puede ser desechada con base en razones de mero orden formal ya que, de otro modo, los derechos o privilegios federales que pudieren asistir a las partes se verían postergados en su reconocimiento, sin base suficiente en la apreciación de su consistencia y alcance (Fallos: 311:1397 y su cita, entre otros).

Despejado lo anterior, agravia al Fisco Nacional que la sentencia haya tachado de irrazonable al art. 17 de la ley 26.860, en cuanto suspende el curso de la prescripción no sólo para los sujetos que se incorporan a su régimen, sino también "con alcance general" para todos los contribuyentes. La decisión apelada entendió que dicha medida carece de una finalidad razonable y distorsiona el equilibrio de la relación jurídica fisco-contribuyente, en favor del primero, sin motivo que lo justifique.

Para estudiar la constitucionalidad del precepto objetado, pienso que es necesario remontarse a los objetivos de los instrumentos creados por la ley 26.860 ("Bono Argentino de Ahorro para el Desarrollo Económico" -BAADE- y "Certificado de Depósito para Inversión" -CEDIN-), los cuales buscaban recuperar dinero ocioso que se encontraba fuera del circuito económico formal, con el objetivo de incentivar la construcción, la venta de valores inmobiliarios y la producción de energía, acicate que tendría un impacto en la generación de empleo (cfr. Cámara de Senadores de la Nación, diario de sesiones, 8° reunión, tercera

reunión ordinaria, 22 de mayo de 2013, pgs. 14, 43, 54 y 57 y Cámara de Diputados de la Nación, diario de sesiones, 5° reunión, cuarta sesión ordinaria -especial-, 29 de mayo de 2013, pgs. 26, 51, 77, 84, 130, entre otras).

A la luz de esos objetivos, estimo que no puede tildarse de irrazonable la suspensión por un año del plazo de prescripción "*con carácter general*" establecida en el art. 17 del régimen, en tanto buscó incrementar el riesgo de ser detectado por la tenencia de esos fondos sin declarar, con el objetivo de lograr, de esta forma, una mayor adhesión de los contribuyentes al régimen.

En estos términos, no advierto en la norma impugnada una falta de adecuación a los fines perseguidos ni una iniquidad manifiesta (doctrina de Fallos: 256:241 y sus citas; 299:428; 327:3597, entre otros).

Por el contrario, pienso que interpretar que la suspensión del plazo de prescripción alcanza únicamente a los sujetos que exteriorizan sus tenencias y se acogen al régimen conduce a un resultado irrazonable, que vacía de contenido a la norma y la priva de su ámbito de aplicación, pues es de toda lógica -como lo señala la AFIP- el riesgo que entraña la vigencia de las acciones y poderes fiscales para verificar y determinar de oficio el tributo para aquellos incumplidores que evalúan mantener sus fondos fuera del circuito formal, bajo la expectativa de no ser descubiertos por el organismo recaudador.

En estas condiciones, adquiere particular importancia la inveterada doctrina del Tribunal que sostiene que las normas han de ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:146, entre muchos otros). Ello así, porque no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo, toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:482; 302:1284).

Por lo expuesto, considero que la sentencia, en cuanto declara la inconstitucionalidad de la suspensión con "alcance general" dispuesta en el art. 17 de la ley 26.860, debe ser revocada.

- VI -

Arribados a este punto, corresponde tratar las argumentaciones traídas por la demandada, relativas a la no aplicación a esta causa del art. 17 de la ley 26.860. Ello es así conforme a la doctrina que establece que, en resguardo del derecho de defensa, la vencedora puede plantear o mantener, al contestar el memorial de su contraria, aquellos argumentos o defensas desechados en las etapas anteriores que se ha visto impedida de cuestionar por apelación pues, si bien no le eran favorables, no le causaban agravios desde el punto de vista

procesal (doctrina de Fallos: 247:111; 265:201; 276:261; 311:696 y 1337; 324:3345, entre otros).

La condición exigida se halla cumplida en el *sub lite*, pues la ejecutada S.A., al contestar el traslado del recurso extraordinario en examen, mantuvo este argumento que fue rechazado por la sentencia de la instancia anterior (cfr. pg. 10, tercer párrafo, de la citada contestación).

Al respecto, observo que el planteo resulta sustancialmente análogo al ya examinado en el acápite VII de mi dictamen recaído en la causa CAF 49696/2016/1/RH1, "*Banco Columbia SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", del 28 de junio de 2019, a cuyos términos me remito en cuanto fueren aquí aplicables.

Por lo allí expuesto, opino que la suspensión de la prescripción dispuesta en el art. 17 de la ley 26.860 lo ha sido con "*alcance general*", lo cual conduce a rechazar los agravios de la demandada en este aspecto.

- VII -

En lo atiente al recurso extraordinario interpuesto por la ejecutada, observo que la negativa del Juzgado a pronunciarse respecto de aptitud de la vía prevista en el art. 14 de la ley 11.683 (cfr. punto V del pronunciamiento) y, por ende, la consecuente exigibilidad del crédito reclamado en este proceso de apremio, no podrá ser replanteada posteriormente (art. 553, cuarto párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y arg. de Fallos: 294:363; 315:1916; 315:2954; 324:1287), lo que torna a la sentencia en "*definitiva*", en los términos del art. 14 de la ley 48.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Sin embargo, sus agravios remiten, ineludiblemente, a evaluar el correcto empleo de la ya mencionada intimación del art. 14 de la ley 11.683 para exigir el pago de la deuda aquí controvertida, lo cual constituye un planteo de índole procesal que, a pesar de estar regido por una ley federal, resulta -en principio- materia ajena a la vía prevista en el art. 14 de la ley 48 (Fallos: 297:301; 298:510; 300:293; 301:179; 302:884; 306:1855; 310:2937, entre otros), motivo por el cual se impone su rechazo.

No es óbice a lo expuesto la arbitrariedad que se endilga a la sentencia recurrida toda vez que, en este aspecto, la apelación fue expresamente denegada sin que la demandada haya ocurrido en queja, circunstancia que limita la competencia del Tribunal en la medida que la otorgó el juez de grado (arg. Fallos: 322:2559; 323:385; 324:1721).

- VIII -

Por ello, opino que, por una parte, corresponde hacer lugar al recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional y, por otra, declarar mal concedido el presentado por la ejecutada, debiendo devolverse las actuaciones al tribunal de origen para que se dicte una nueva sentencia de conformidad con lo aquí dictaminado.

Buenos Aires,

de abril de 2022.