Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 30 de septiembre de 2014.

Vistos los autos: "Frigorífico del Oeste S.A. (TF 28.495-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a la defensa de prescripción planteada por la actora respecto de la resolución del 31 de octubre de 2006 por la que el organismo recaudador le determinó su obligación tributaria en el impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales enero de 1992 a mayo de 1993, ambos inclusive, liquidó intereses resarcitorios y aplicó multa en los términos de los arts. 46 y 47, inc. a, de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) (confr. fs. 209/214 vta.).

2°) Que, para así decidir, el mencionado tribunal tuvo en cuenta que el ente recaudador promovió denuncia el 23 de abril de 1995 en el marco de la ley 23.771 por supuesta evasión cometida por Frigorífico del Oeste S.A. y que el 15 de noviembre de 2004 se dispuso el cierre de la causa por prescripción de la acción penal. Asimismo consideró que, con posterioridad —el 31 de octubre de 2006—, el organismo fiscal determinó el impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales enero de 1992 a mayo de 1993. Sentado lo que antecede, en lo concerniente a la suspensión del plazo de prescripción de cinco años establecido por el art. 56 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) puso de relieve que el art. 65, inc. c de la citada ley -aplicable durante el período examinado en autos- disponía que "la prescripción de la acción administrativa se suspenderá desde el mo-

mento en que surja el impedimento precisado por el segundo párrafo del artículo 16 de la Ley N° 23.771 hasta tanto quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva". Por su parte, destacó que el segundo párrafo del art. 16 de la ley 23.771 —vigente a la fecha de la denuncia respectiva— señalaba que "[l]a 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". Finalmente mencionó que el 19 de diciembre de 1996 entró en vigencia la ley 24.769 que, al derogar la ley 23.771, estableció que "[l]a formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal" (confr. art. 20).

Al respecto, señaló que tales normas debían interpretarse de manera armónica y que, de acuerdo con el art. 3° del Código Civil, la operatividad de la nueva ley rige desde su promulgación, y por ende se aplica a las relaciones y situaciones vigentes.

En esa inteligencia consideró que si bien al momento de formular la denuncia penal, esto es el 23 de abril de 1995, regía para el Fisco Nacional el impedimento de emitir resolución administrativa hasta tanto recayese sentencia firme en sede penal en razón de lo establecido en el artículo 16 de la ley

Corte Suprema de Justicia de la Nación

23.771, dicha ley no es la aplicable al caso de autos, por cuanto en 1996 se promulgó la nueva ley que "derogó expresamente la ley anterior y en consecuencia ya no rigió el impedimento respectivo, manteniéndose el ente fiscal en un período de inacción injustificado por el lapso de ocho años, es decir, desde el año 1996 hasta el año 2004, momento en que se decretó la prescripción de la acción penal". Por lo tanto, concluyó en que a la fecha del dictado de la resolución determinativa apelada en autos "había prescripto la acción y poderes del Fisco Nacional para hacerlo". En línea con lo expresado precisó que "no rige en las presentes actuaciones la causal de suspensión de la prescripción alegada por el ente fiscal con sustento en el artículo 16 de la ley 23.771", por lo que sostuvo que el citado organismo "bien podría a partir del año 1996 haber determinado la obligación tributaria, aún encontrándose pendiente de resolución la causa penal y postergar la decisión sobre aplicación de sanciones para una vez firme la sentencia judicial y no permanecer inactivo por un período de tiempo tan extenso" (confr. fs. 159 –7° y 8° párr.– y fs. 159 vta.).

3°) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del organismo jurisdiccional (confr. fs. 209/214 vta.). Al así resolver, desestimó el planteo del Fisco Nacional en cuanto alegó que el plazo de prescripción previsto en el art. 56 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) se encontraba suspendido por aplicación del art. 65, inc. c, de ese ordenamiento legal. En sustento de su decisión, la alzada señaló que, al momento de formularse la denuncia penal, el art. 16 de la ley 23.771 impedía el dicta-

do de la resolución determinativa de oficio respecto del contribuyente sometido a ese tipo de proceso, mientras que el art. 65, inc. c, de la citada ley de procedimiento tributario, en forma concorde con el criterio allí establecido, suspendía el curso de la prescripción hasta que cesara el referido impedimento. Con base en el debate parlamentario de la ley 23.871, la cámara afirmó que la suspensión de la prescripción de los poderes y acciones del Fisco para determinar y exigir el pago de impuestos contemplada en el inc. c del art. 65 de la ley 11.683 había sido establecida para compatibilizar la citada ley de procedimiento con la previsión establecida en el segundo párrafo del art. 16 de la ley 23.771. En consecuencia, juzgó que, al haber sido derogada por la ley 24.769 la prohibición legal que impedía al ente recaudador efectuar la determinación tributaria, había desaparecido el motivo que justificó la incorporación del inciso "c" en el art. 65 de la ley 11.683. En esa inteligencia, el a quo entendió que carecía de sustento lógico la pretendida aplicación de la referida norma a los efectos de tener por suspendido el plazo de prescripción del ejercicio de la acción fiscal (confr. considerando V, VI, VII y VIII, fs. 210 vta./213 vta.).

Por último, la sala rechazó la argumentación del organismo recaudador en cuanto alegó que no correspondía resolver la cuestión según lo establecido en la ley 24.769 con fundamento en que la AFIP había promovido la causa penal con anterioridad a su dictado. Para ello, la alzada, con cita de doctrina de esta Corte, y en concordancia con el Tribunal Fiscal, sostuvo que la ley mencionada resulta de inmediata aplicación a los procedimientos en trámite a partir de su entrada en vigor, por lo que

Corte Suprema de Justicia de la Nación

el Fisco Nacional se encontraba habilitado para iniciar la determinación de la deuda impositiva a partir del 19 de diciembre de 1996. En consecuencia, entendió que cuando se dictó la resolución apelada en autos (el 31 de octubre de 2006) se encontraba prescripta la acción (confr. considerando IX, fs. 213 vta./214 vta.).

4°) Que contra esa sentencia, el Fisco Nacional interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 221/223) que fue concedido a fs. 224/224 vta. El memorial de agravios obra a fs. 233/244 vta. y su contestación por la actora a fs. 247/251 vta. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

5°) Que no obstante la admisibilidad formal antes señalada, el recurso interpuesto debe desestimarse pues el apelante no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por los tribunales de las anteriores instancias para sustentar la decisión que motiva los agravios, circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso, desde que las razones expuestas en el memorial respectivo deben ser suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados en la sentencia para llegar a la decisión impugnada (confr. art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 315:689 y 316:157, entre muchos otros).

6°) Que, en efecto, el memorial de agravios de fs. 233/244 vta., no logra desvirtuar los fundamentos tenidos en cuenta por el Tribunal Fiscal y por la cámara para decidir del modo en que lo hicieron —reseñados precedentemente— y que, en síntesis, se centran en destacar que la causal de suspensión de la prescripción establecida en el art. 65, inc. c, de la ley 11.683 resulta inaplicable al caso de autos a partir del dictado de la ley 24.769, en cuanto al derogar esta última el impedimento establecido por el art. 16 de la ley 23.771 para que el ente recaudador determine la deuda tributaria mientras dure el proceso penal y hasta el momento en que quede firme la sentencia que allí se dicte, eliminó el fundamento que motivó la incorporación de la referida causal de suspensión de la prescripción en la citada ley de procedimiento tributario. En su memorial ante esta Corte, el Fisco Nacional insiste en sostener la aplicación del precepto mencionado sobre la base de una interpretación literal de la norma (confr. memorial de agravios, pto. VI, fs. 236 vta./244), sin hacerse debido cargo de las consideraciones efectuadas por la cámara en cuanto a la correlación de las distintas disposiciones y a la necesidad de atender a la finalidad perseguida por aquéllas de acuerdo con conocidos principios de interpretación establecidos por esta Corte.

7°) Que, por último, la insuficiencia del recurso comprende también lo relativo al restante fundamento desarrollado por la cámara, según el cual no obstante que el Fisco Nacional se hallaba en condiciones de iniciar la determinación impositiva a partir del 19 de diciembre de 1996, fecha de entrada en vigencia de la ley 24.769 que eliminó el impedimento mencionado

en el considerando precedente, aquél dictó el acto determinativo de oficio solo el 31 de octubre de 2006, cuando la acción se hallaba prescripta, extremos que ni siquiera han sido objeto de controversia ni refutación.

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación interpuesto por el organismo recaudador. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

JUAN CARLOS MAQUEDA

E. RAUL ZAFFARONI

Recurso ordinario de apelación interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por el Dr. **Víctor Ariel Roccatagliata.**

Traslado contestado por **Frigorífico del Oeste S.A.**, representada por el Dr. **Raúl Horacio Tenaglia.**

Tribunal de origen: **Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**