



CAF 82619/2015/CA1-CS1

Courel, Manuel Alberto c/ Dirección General

Impositiva s/ recurso directo de organismo
externo.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 1 de julio de 2025

Vistos los autos: "Courel, Manuel Alberto c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

Que esta Corte comparte los fundamentos y conclusiones del dictamen que antecede, a los que cabe remitirse en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente inadmisibile el recurso extraordinario. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

DISIDENCIA DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS
FERNANDO ROSENKRANTZ Y DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON
RICARDO LUIS LORENZETTI

Considerando:

1º) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) determinó de oficio el impuesto a las ganancias del señor Manuel Alberto Courel correspondiente al período fiscal 2004 con fundamento en que la suma que había percibido en concepto de indemnización por la expropiación de un inmueble se encontraba gravada como consecuencia de estar originada en la cesión de un porcentaje de los derechos y acciones litigiosas correspondientes al juicio de expropiación.

A raíz del dictado de la resolución determinativa de oficio, que fue recurrida ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la AFIP promovió una denuncia penal por la presunta comisión del delito de evasión tributaria simple en los términos del art. 1º de la ley 24.769. La justicia penal sobreseyó al actor con fundamento –compartido por todas las instancias intervinientes– en que no correspondía aplicar el impuesto a las ganancias a la renta en cuestión. Dicha decisión de la justicia penal quedó firme y pasó en autoridad de cosa juzgada antes de que el Tribunal Fiscal resolviese sobre la procedencia de la resolución determinativa de oficio que comprendió el mismo impuesto, período y sujeto involucrado en la denuncia penal.

2º) Que el Tribunal Fiscal revocó la resolución determinativa de oficio al rechazar que la suma percibida por el actor constituyese una renta obtenida por la colocación de un capital como sostenía la AFIP. El vocal preopinante señaló que la justicia penal había sobreseído al actor en la causa



Corte Suprema de Justicia de la Nación

iniciada por el presunto delito de evasión tributaria simple al concluir en que las leyes 21.499 y 21.878 eximían del impuesto a las ganancias a las indemnizaciones por expropiación, no existiendo limitación legal alguna a la cesión de los derechos indemnizatorios originados en la expropiación. Señaló que la AFIP, pese a que no ignoraba lo resuelto por la justicia penal, soslayaba su efecto en la determinación del tributo al entender que no era de la competencia específica de dicho fuero la determinación sobre la existencia o no de la obligación tributaria.

3º) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal al sostener, por un lado, que el memorial de agravios de la AFIP no rebatía los argumentos empleados por dicho tribunal para fundar la revocación de la resolución determinativa de oficio. Por otro lado, señaló que no podía desconocerse que las conclusiones arribadas en sede penal –en cuanto a que el hecho investigado no se subsumía en una figura penal punible en tanto la indemnización por expropiación se encontraba exenta o no sujeta al pago del impuesto a las ganancias– tenían incidencia sobre el pronunciamiento que correspondía dictar en materia impositiva, resultando imperiosa su consideración para determinar la procedencia de la resolución determinativa de oficio recurrida.

4º) Que contra esta decisión la AFIP interpuso recurso extraordinario, que fue concedido. Sostiene que las exenciones contempladas en los arts. 20 de la ley 21.499 y 1º de la ley 21.878 están previstas únicamente para el titular de un inmueble que percibe una indemnización por su expropiación y no para quien –como el actor– había adquirido los derechos y acciones litigiosas que tenía el propietario original en el juicio por expropiación

inversa promovido contra la Provincia de Tucumán. A su entender, las sumas percibidas por el actor se originaron en una colocación de capital quedando alcanzadas en los términos del art. 45, inc. a, de la ley 20.628 vigente al momento de los hechos y fuera del ámbito de aplicación de las exenciones mencionadas. Por otra parte, se agravia de que la cámara haya tenido en consideración lo resuelto por la justicia penal, desconociendo que dicho fuero no puede decidir con efectos de cosa juzgada sobre el hecho imponible ni interferir en la jurisdicción administrativa.

5°) Que el recurso extraordinario resulta admisible toda vez que se encuentra en juego la interpretación de normas de naturaleza federal –leyes 21.499, 21.878 y 24.769– y la decisión del tribunal superior de la causa ha sido contraria al derecho que la apelante fundó en ellas (art. 14 inc. 3° de la ley 48). Esta Corte no se encuentra limitada en su decisión por los argumentos expuestos por las partes o el tribunal *a quo*, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado, según la interpretación que rectamente le otorgue a las normas federales involucradas (confr. arg. Fallos: [307:1457](#); [310:2682](#); [311:2553](#); [319:2931](#); [327:5416](#), entre muchos otros).

6°) Que se encuentra en discusión qué efecto tiene, en la causa contencioso administrativa en la que se discute el reclamo del impuesto determinado de oficio por la AFIP, la sentencia penal firme y pasada en autoridad de cosa juzgada que sobreseyó al actor del delito de evasión tributaria simple con fundamento en que la conducta reprochada no se subsumía en dicho tipo penal por encontrarse la renta obtenida exenta o no sujeta al pago del impuesto a las ganancias.

La AFIP se agravia de que la cámara haya confirmado la revocación de la determinación de oficio reconociendo la incidencia de las



Corte Suprema de Justicia de la Nación

conclusiones arribadas en sede penal sobre la inexistencia de la obligación tributaria, puesto que –a su entender– *“en el fuero penal, los sentenciantes no tienen la posibilidad de decidir sobre el hecho imponible y con ello surtir efectos de cosa juzgada en sede tributaria, y segundo, si aun lo hicieran, no pueden con tal decisión, afectar lo que en definitiva resolviera el Tribunal Fiscal de la Nación, que en conclusión es quien por su especialidad hace técnica y jurídicamente posible este análisis”* (cfr. memorial de expresión de agravios presentado en el recurso de apelación ante la cámara, fs. 110 vta., manteniendo dicho agravio en el recurso extraordinario, fs. 191, cuarto párrafo).

7º) Que el primer párrafo del art. 18 de la ley 24.769, vigente al momento de los hechos, establecía que *“[e]l organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos”*. Respecto de la mencionada denuncia penal, el primer párrafo del art. 19 establecía que *“[a]ún cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1º, 6º, 7º y 9º, el organismo recaudador que corresponda, no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible”*.

Por su parte, el art. 20 establecía 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*.

En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones).

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”.

8º) Que de acuerdo con las normas transcritas, la AFIP estaba obligada a formular denuncia penal *“una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria...”* en los casos en que correspondiese dicha determinación (cfr. art. 18, primer párrafo, de la ley 24.769) siempre y cuando, resultando los montos determinados superiores a los previstos legalmente, *“de las circunstancias del hecho surgiera manifiestamente que (...) se ha ejecutado la conducta punible”* (cfr. art. 19, primer párrafo, de la ley 24.769). La circunstancia de que la determinación de oficio se encontrase recurrida no impedía la formulación de la denuncia penal ni obstaba a que los procedimientos contencioso administrativos tendientes al reclamo de la deuda tributaria o previsional continuasen sustanciándose en simultáneo con el procedimiento penal (cfr. art. 20, primer párrafo, de la ley 24.769).

La única articulación entre el procedimiento contencioso administrativo y el procedimiento penal estaba prevista respecto de la aplicación de sanciones administrativas. En efecto, la parte final del primer párrafo del art. 20 de la ley 24.769 establecía la prejudicialidad penal en materia infraccional al disponer que la AFIP *“se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal”*, pudiendo recién en tal oportunidad aplicar las sanciones administrativas que correspondiesen *“sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”* (cfr. tercer párrafo del art. 20 de



Corte Suprema de Justicia de la Nación

la ley 24.769). La limitación señalada no se encuentra replicada a los fines de la determinación tributaria, sino que la norma explícitamente dispone que ambos procedimientos —penal y administrativo— puedan avanzar en paralelo. Por lo tanto, no cabe extraer más que lo que surge de la letra de la norma, esto es, que no existe prejudicialidad y que la formulación de la denuncia penal no impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda.

9º) Que en reemplazo de la prejudicialidad contencioso administrativa establecida en las leyes 20.658 y 21.858 y la prejudicialidad penal establecida en la ley 23.771, que en sendos momentos sirvieron de experiencia sobre el funcionamiento de estos sistemas, la ley 24.769 adoptó el denominado principio de la doble vía, un “*sistema absolutamente diverso*” que permite que los procedimientos contencioso administrativo y penal se desarrollen en forma paralela, simultánea y autónoma, limitándose a conservar la prejudicialidad penal en materia infraccional como “*única restricción (...) para el avance de la investigación administrativa*” (Fallos: [326:2095](#), considerando 15).

A diferencia de los sistemas de prejudicialidad mencionados, el principio de la doble vía parte de la premisa incontestable de que para ejercer su jurisdicción el juez contencioso administrativo y el juez penal deben formar su convicción en base a valoraciones de hecho y de derecho sobre la existencia de la deuda tributaria. Ello es así por cuanto existe una “*valoración de los presupuestos fácticos comunes realizada, por una parte, por el juez penal –a los fines de investigar la posible comisión del delito (...)- y por la otra, por el*

Tribunal Fiscal de la Nación, a los fines de expedirse en la apelación deducida por el contribuyente contra las resoluciones que determinaron tales tributos...” (Fallos: 332:357, considerando 6°).

Tales indagaciones que hacen a la competencia propia del fuero contencioso administrativo son también parte central de la jurisdicción del juez penal pues la comprobación de la deuda reclamada forma parte del elemento objetivo del tipo penal del delito de evasión tributaria que constituye el presupuesto necesario, pero no suficiente, para determinar la existencia de tal delito. Al respecto cabe destacar que el Código Procesal Penal vigente al momento de los hechos, ley 23.984, preveía en su art. 9° que “[l]os tribunales deben resolver todas las cuestiones que se susciten en el proceso, salvo las prejudiciales” (cfr. art. 28 del Código Procesal Penal Federal, ley 27.063). Ello demuestra que la decisión de los jueces del fuero penal sobre la existencia o no del tributo reclamado tiene la misma fuerza convictiva que la adoptada por el juez del fuero contencioso administrativo.

Por consiguiente, muchos son los fundamentos por los que la justicia penal puede condenar, sobreseer o absolver a un imputado (basándose en cuestiones probatorias, en atribuciones subjetivas, etc.) pero, entre esas alternativas, sin duda puede sobreseer o absolver por una expresa calificación jurídica del hecho tributario, entendiendo que este no se ha configurado. Deviene ineludible entonces determinar qué consecuencias jurídicas acarrea esta última situación, es decir, cuál será la incidencia de lo resuelto en sede penal en relación con lo discutido en las instancias contencioso administrativas. Es que así como no resulta admisible una interpretación que lleve a la conclusión de



Corte Suprema de Justicia de la Nación

que los mismos hechos existan y dejen de existir para los órganos del Estado, tampoco puede aceptarse que sendas sentencias judiciales afirmen y nieguen la configuración o no de la hipótesis de incidencia.

10) Que al prescindir de una prelación en el juzgamiento y no contemplar los efectos de la decisión de un fuero sobre el otro, la posibilidad del dictado de sentencias contradictorias resulta inherente al principio de la doble vía establecido en los arts. 18 y 20 de la ley 24.769, normas que mantienen una redacción similar en el régimen penal tributario vigente establecido en el Título IX de la ley 27.430. Al establecer la doble jurisdicción simultánea y autónoma, dicho principio no contempla disposición alguna que impida que el juez contencioso administrativo y el juez penal se pronuncien en sentidos opuestos sobre la existencia del impuesto determinado de oficio por la AFIP.

La modificación introducida por ley 26.735 al art. 20 de la ley 24.769 reafirmó los fundamentos del principio de la doble vía. La nueva redacción del primer párrafo del art. 20 de la ley 24.769 dejó en claro que la denuncia penal “*no suspende ni impide*” la sustanciación y resolución de los procedimientos determinativos y de ejecución de la deuda tributaria “*ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos*” (cfr. art. 17 de la ley 26.735). Con tales previsiones quedó despejado cualquier interrogante respecto de que el procedimiento contencioso administrativo tendiente al reclamo de la deuda tributaria no debía suspenderse a la espera de lo que decidiese el fuero penal, debiendo continuar su curso con independencia de este último. En efecto, el mensaje de elevación del proyecto de ley al Congreso reafirma tal conclusión

al señalar “[s]e modifica también el artículo 20 de la ley 24.769 [...] con la finalidad de evitar dilaciones en el proceso judicial de determinación de deuda cuando exista una causa penal y viceversa”.

11) Que conocida jurisprudencia de este Tribunal ha conferido jerarquía constitucional a la cosa juzgada (Fallos: [224:657](#); [250:435](#); [252:370](#)), en razón de que la inalterabilidad de los derechos definitivamente adquiridos por sentencia firme reconoce fundamento en los derechos de propiedad y defensa en juicio (Fallos: [199:466](#); [258:220](#); [281:421](#); [319:2527](#); [328:3299](#); [340:1982](#); [343:1894](#)) y de que la estabilidad de las decisiones jurisdiccionales constituye un presupuesto ineludible de la seguridad jurídica (Fallos: [319:2527](#); [341:774](#)).

12) Que el juzgamiento doble de una conducta única por parte del juez contencioso administrativo y del juez penal a fin de determinar si existió o no la obligación tributaria con el consiguiente sometimiento del contribuyente a sendos procesos; y el riesgo de la afectación de la seguridad jurídica ante la posibilidad del dictado de sentencias contradictorias determina que el trámite paralelo, simultáneo y autónomo de los procedimientos contencioso administrativo y penal, propiciado por el principio de la doble vía, deba ser reservado a los supuestos en los que el Fisco haya formado la convicción administrativa de la presunta comisión del delito denunciado.

Esta exigencia surge con claridad de la interpretación armónica de los arts. 18 y 19 de la ley 24.769, vigentes al momento de los hechos. De tales normas se desprende que no bastaba el mero dictado de la determinación de oficio de la deuda tributaria o la resolución de la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social para que se tornara operativa la obligación legal de denunciar, no procediendo la formulación de denuncia penal “*si de las circunstancias del hecho surgiere*



Corte Suprema de Justicia de la Nación

manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible” (cfr. art. 19, primer párrafo, ley 24.769). De lo contrario, debería sostenerse que la ley imponía al Fisco la carga de denunciar indiscriminadamente hechos sin siquiera tener la convicción de su punibilidad, lo que conllevaría la denuncia de conductas irreprochables desde el punto de vista penal.

13) Que la decisión del Fisco de denunciar penalmente solo debe ser adoptada en los supuestos en los que exista una fundada convicción administrativa sobre la existencia de una “*conducta punible*”. Únicamente así puede asegurarse que la doble vía sea la excepción a la regla y no se transforme en el principio general del régimen penal tributario.

La formulación de denuncias penales por el mero hecho de superar los montos exigidos legalmente, sin considerar la acreditación de los elementos objetivo y subjetivo del tipo penal involucrado, afecta los derechos y garantías de los contribuyentes. Tales denuncias podrían derivar en que el contribuyente acepte y cancele en forma incondicional y total el impuesto reclamado con el fin de extinguir la acción penal y deshacerse de los padecimientos de un proceso penal que nunca debió haber sido promovido (cfr. art. 16 de la ley 24.769 y del régimen penal tributario vigente) o directamente de evitar la formulación de una denuncia penal carente de sustento legal (cfr. art. 16, segundo párrafo, del régimen penal tributario vigente que establece que “*la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia...*”).

Cabe destacar que, con el propósito de evitar denuncias infundadas por parte del Fisco, la ley 27.430 incorporó un tercer párrafo al art. 18 que

establece que la decisión de denunciar penalmente por parte de la AFIP debe estar precedida de una “*decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia*”. Dicha norma reasegura que las mencionadas previsiones legales sobre la extinción de la acción penal y la dispensa de formular denuncia penal no sean desvirtuadas por un mero propósito recaudatorio y sean utilizadas en situaciones en las que el Fisco hubiese comprobado debidamente la posible existencia de un delito.

14) Que en línea con lo expuesto, el art. 19 del régimen penal tributario establecido por la ley 27.430 restituyó su vigencia con una nueva redacción que establece que “[e]l organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal.

Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

La determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente



Corte Suprema de Justicia de la Nación

esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación”.

La norma vigente corrobora la interpretación sostenida hasta aquí respecto de que el principio de la doble vía es la excepción a la regla y que su preservación depende de que el Fisco cumpla rigurosamente con la prohibición de denunciar penalmente cuando no exista delito y se trate solo de una omisión de ingresar el impuesto debido cuya jurisdicción corresponde en exclusiva al fuero contencioso administrativo. En efecto, el nuevo art. 19 establece aquello que surgía implícito de su predecesor respecto de que está prohibido para la AFIP denunciar penalmente ante la inexistencia de una “*conducta punible*” en supuestos en los que es manifiesta la ausencia de un ardid o engaño por parte del contribuyente porque el reclamo del impuesto omitido “*obedece a cuestiones de interpretación normativa*” –como sucede en autos– o porque existe una mera discrepancia sobre “*aspectos técnico contables de liquidación*”.

Asimismo, la norma dispone la improcedencia de la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales fuesen el resultado exclusivo de la aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas y el Fisco carezca de otros elementos de prueba que acrediten la existencia del impuesto evadido. Al respecto, este Tribunal ha sostenido que el principio de legalidad sustenta “*la negativa de hacer extensivo al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria...*” (Fallos: [312:447](#)). Dado que la sentencia firme y pasada en autoridad de cosa juzgada dictada en el fuero contencioso administrativo que concluyese en la existencia de la obligación tributaria basándose exclusivamente en la aplicación de presunciones legales no resultaría vinculante para el juez

penal que podría decidir en sentido contrario en base a elementos de prueba, el nuevo art. 19 evita de raíz el dictado de sentencias contradictorias al directamente prohibir al Fisco efectuar la denuncia penal en tal supuesto.

15) Que este Tribunal ha establecido como un principio de recta interpretación que los textos legales no deben ser considerados, a los efectos de establecer su sentido y alcance, aisladamente, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia (Fallos: [242:247](#)), como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto, y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquellos (Fallos: 320:783; [324:4367](#)). En tal sentido, la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo solo por su fin inmediato y concreto, sino que deben tenerse en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración (arg. Fallos: [334:1027](#)).

Bajo tales premisas cabe concluir que de la interpretación armónica de los arts. 18 y 20 de la ley 24.769, por un lado, y del art. 19 de dicha ley, por el otro, se desprende la rigurosidad con la que el Fisco debe ejercer la facultad de denunciar penalmente; y la marcada excepcionalidad de la denuncia penal en el régimen penal tributario y, por consiguiente, de la doble vía procedimental. En tales condiciones, la decisión del Fisco de denunciar penalmente la evasión del impuesto, que conlleva instar la doble vía y con ello reconocer las atribuciones plenas del juez penal para decidir sobre la obligación tributaria, tiene por efecto que dicho juez también emita juicio respecto de todas las valoraciones de hecho y de derecho relativas a la existencia de la obligación tributaria. Esta valoración constituye el presupuesto para verificar la configuración del delito denunciado y de cuyas conclusiones el Fisco no puede pretender apartarse –cuando le resultan desfavorables por haber el juez penal



Corte Suprema de Justicia de la Nación

determinado la inexistencia de la obligación tributaria— bajo el argumento de que el juez contencioso administrativo es el juez natural para resolver sobre tal cuestión.

16) Que el carácter vinculante que revisten para el Fisco las conclusiones a las que arribe el juez penal sobre la inexistencia de la obligación tributaria, que surge de la interpretación sistemática de los arts. 18, 19 y 20 de la ley 24.769, de ninguna manera significa reinstaurar la prejudicialidad penal adoptada por el derogado art. 16 de la ley 23.771 en cuanto establecía que *“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...”*.

Dicha *“norma de orden procesal”* operó como *“un instrumento de política legislativa que se consideró el más apto para erradicar la evasión fiscal, pues, a la vez que permitía el avance de la investigación en el ámbito administrativo y en el judicial penal, impedía que se produjeran pronunciamientos encontrados al obligar a la administración a aceptar los hechos tal como habían sido fijados por el juez penal”* (Fallos: 326:2095, considerando 15), en tanto procuraba que *“la ley tributaria se apli[cara] sin desvirtuar la plataforma fáctica que se ha[bía] tenido por probada en sede penal”* (CSJ 582/2008 (44-C)/CS1 *“Clínicas y Sanatorios Asociados S.A. (TF 17.905 -I) c/ DGI”*, sentencia del 23 de junio de 2011).

El derogado art. 16 de la ley 23.771, al establecer la prejudicialidad penal con los alcances mencionados, estaba dirigido a los juzgadores e incluso conllevaba el riesgo del dictado de sentencias contradictorias, al no impedir expresamente que el fuero contencioso administrativo se apartase de las conclusiones del juez penal sobre la

calificación jurídica de tales hechos. Este riesgo no se presenta con una interpretación de las normas en juego que reconozca que las conclusiones del juez penal sobre la inexistencia de la obligación tributaria son vinculantes para el Fisco.

No se trata, como en el instituto de la prejudicialidad, de que lo decidido en un fuero resulte, según los alcances previstos por la norma, vinculante para otro fuero, sino de que el Fisco asuma las consecuencias de sus propios actos (arg. Fallos: [321:221](#); [321:2530](#); [325:2935](#); [329:5793](#); [330:1927](#) y [338:161](#), entre otros) y acepte la decisión de la justicia penal instada por él que hubiese concluido en que la obligación tributaria no existió, allanándose a la pretensión del contribuyente en el procedimiento contencioso tributario en curso o, en su caso, restituyendo las sumas ingresadas indebidamente.

El argumento del Fisco para desconocer la decisión del juez penal por considerar que “*no tienen la posibilidad de decidir sobre el hecho imponible y con ello surtir efectos de cosa juzgada en sede tributaria*” al carecer de la “especialidad” de los jueces del fuero contencioso administrativo es insustancial pues cercena indebidamente las atribuciones del juez penal para decidir sobre el elemento objetivo del tipo penal de la evasión tributaria; desconoce la intangibilidad de la cosa juzgada; y conlleva un restablecimiento velado de los fundamentos de una prejudicialidad contencioso administrativa que desde hace décadas ha dejado de tener vigencia en nuestra legislación.

17) Que en autos la AFIP determinó de oficio el impuesto a las ganancias del actor por considerar que las sumas de dinero cobradas en concepto de indemnización en su carácter de cesionario de un porcentaje de las acciones y derechos litigiosos correspondientes a un juicio por expropiación iniciado por el cedente –declaradas como exentas por el actor en la declaración jurada



Corte Suprema de Justicia de la Nación

respectiva— eran ganancias de la segunda categoría en los términos del art. 45, inc. a, de la ley del impuesto a las ganancias por entonces vigente. El Fisco sostuvo que la exención en el impuesto a las ganancias solo beneficiaba al sujeto expropiado en cuanto reemplazaba o sustituía al bien objeto de expropiación, situación que no se presentaba respecto del cesionario de un crédito litigioso. Destacó que el actor declaraba ingresos de segunda categoría como inversor en un fondo de inversión, por lo que correspondía considerarlo “habitualista” en la colocación de capital para la obtención de una renta.

De lo expuesto se desprende que la omisión del impuesto endilgada al actor por la AFIP tuvo su base en una clara cuestión de interpretación normativa sobre la calificación jurídica que correspondía otorgar a las sumas percibidas por el actor y que este había declarado como exentas. Así lo reconoció el Fisco en su recurso extraordinario al sostener que resultaba *"absolutamente necesaria la intervención de V.E. a fin de que definitivamente fije la hermenéutica en la materia referida al sentido, interpretación y alcance que debe dispensársele a los artículos 45 inc. a), ccs. y ccs. [SIC] de la Ley 20.628 del impuesto a las ganancias y sus modificaciones y textos reglamentarios, en vinculación a la [SIC] demás normativa involucrada en el caso, como ser el artículo 20 in fine de la ley 21.499 y, en particular, el artículo 1° de la ley 21.878"* (fs. 181 vta., el destacado y subrayado pertenece al original).

Siguiendo las pautas establecidas hasta aquí, surge evidente que al denunciar penalmente al actor la AFIP incumplió con lo dispuesto en el art. 19 de la ley 24.769 que le prohibía hacerlo *"si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible"*. La declaración de la renta como exenta en la declaración jurada respectiva

descartaba por completo que el actor hubiese incurrido en las “*declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño*” (cfr. art. 1° de la ley 24.769) que configuraban el elemento subjetivo del tipo del delito de evasión tributaria simple denunciado. En cualquier caso, se trató de una mera discrepancia interpretativa —como lo reconoce la AFIP en su recurso extraordinario— que se encontraba al margen de todo reproche penal.

En efecto, la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal rechazó el recurso de casación interpuesto por el señor Fiscal General contra la sentencia de la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán que había confirmado el sobreseimiento total y definitivo del actor por el delito de evasión tributaria simple. El juez preopinante sostuvo que la presentación casatoria “*soslaya lo dicho tanto por el juez de grado, como por la Cámara ‘a quo’ en cuanto a que el artículo 20 de la ley 21.499 establece que los rubros que compongan la indemnización producto de una expropiación no estarán sujetos al pago de impuestos o gravámenes*” (fs. 79 vta. y 80). Al respecto, destacó que “*no estando sujeto al pago de impuesto alguno el rubro indemnización en las expropiaciones, mal podría sostenerse la existencia de una conducta de evasión al pago de tributos, relacionada con la percepción de tales rubros*” (fs. 80). Tales fundamentos fueron compartidos por el restante juez de la sala, quien concluyó en que “*las dos instancias jurisdiccionales anteriores fundaron, con suficiencia y correctamente, la atipicidad del hecho atribuido a Courel [pues] dicho crédito, dada su causa fuente, desde su origen estuvo exento de gravamen*” (fs. 81 y 81 vta.).

Asimismo, cabe destacar que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal, hizo expreso hincapié en que dicho tribunal había tomado lo decidido en



Corte Suprema de Justicia de la Nación

sede penal en sustento de su decisión y resaltó que el vocal preopinante había considerado, como punto de partida de su exposición, el fundamento brindado en las sentencias penales a los efectos de sobreseer al señor Courel (cfr. fs. 169 vta. segundo párrafo).

En resumen, la AFIP denunció en el fuero penal conductas que no constituyen delito y, no obstante haber resuelto dicho fuero la inexistencia de la obligación tributaria, continúa exigiendo en este proceso el pago del impuesto lo que daría lugar al eventual dictado de sentencias contradictorias si este Tribunal desconociese las conclusiones alcanzadas en la justicia penal. Cabe destacar que tales conclusiones coinciden con el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal y la cámara que el Fisco considera el fuero con “especialidad” para decidir sobre el hecho imponible.

18) Que habiéndose en autos pronunciado la justicia penal mediante una sentencia firme que expresamente concluyó en la inexistencia de la obligación tributaria, dicha decisión debe ser tenida en cuenta en sede contencioso administrativa (arg. [CSJ 653/2013 \(49-P\)/CS1 “Prosper Argentina SA \(TF 20.316 - I\) c/ DGI”](#), sentencia del 10 de marzo de 2015, considerando 6º, último párrafo). No puede escapar al análisis que la AFIP cuenta con amplias facultades para intervenir activamente en el proceso penal como querellante y que junto al imputado puede transitar todas las instancias previstas en ese ordenamiento en resguardo de sus derechos. Si, por lo tanto, quedó firme la sentencia que decidió que la renta en cuestión no se encontraba gravada, luego de sustanciarse un proceso con todas las garantías, no puede aceptarse –por aplicación del principio de cosa juzgada– que la misma cuestión pueda ser nuevamente juzgada sin afectar la seguridad de las relaciones jurídicas.

En tales condiciones, hacer lugar a la pretensión de la AFIP de apartarse de la interpretación de las normas tributarias que ha efectuado la justicia penal implicaría que, sobre la base de los mismos elementos de juicio, se arribara a una solución diferente a la adoptada por el juez penal, convalidándose de esa manera *“la existencia de pronunciamientos contradictorios con menoscabo de la seguridad jurídica”* (CSJ 237/2006 (42-O)/CS1 *“Organización Brandsen Asesores de Seguros S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos - D.G.I. s/ impugnación de deuda”*, sentencia del 24 de noviembre de 2009, considerando 12).

Al aplicar el principio de la cosa juzgada este Tribunal ha afirmado que la autoridad de la sentencia debe ser inviolable, tanto con respecto a la determinación imperativa del derecho sobre el cual se requirió un pronunciamiento judicial, cuanto en orden a la eficacia ejecutiva de este último (Fallos: 184:137; 209:303; 235:171; 259:289; 266:170; 307:1289; 311:495; 312:122; 340:1982). Lo decidido por una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada no es susceptible de alteración ni aun por vía de la invocación de leyes de orden público toda vez que la estabilidad de las sentencias, en la medida en que constituye un presupuesto ineludible de seguridad jurídica, es también exigencia del orden público con jerarquía superior (Fallos: 299:373; 301:762; 302:143; 311:495; 312:376; 338:599, entre muchos otros).

Asimismo, cabe destacar que en fecha reciente este Tribunal, por unanimidad, ha resuelto que la decisión de la cámara contencioso administrativa que consideró válidas las determinaciones de oficio dictadas por la AFIP afectó el principio de intangibilidad de la cosa juzgada en razón de que dicha decisión



CAF 82619/2015/CA1-CS1

Courel, Manuel Alberto c/ Dirección General

Impositiva s/ recurso directo de organismo
externo.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

se encontraba en franca contradicción con la sentencia firme y consentida dictada en sede penal que había declarado la nulidad de tales determinaciones ("Ansonnaud, Ricardo Sixto", Fallos: [345:1101](#)).

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por ALCALA Rocio

Firmado Digitalmente por JORGE EDUARDO Mozan

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recurso extraordinario interpuesto por la **Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva)**, representada por la **Dra. Ana Cecilia Di Stefano**.

Traslado contestado por **Manuel Alberto Courel**, representado por el **Dr. Leandro Stok** y patrocinado por el **Dr. Avelino Oscar Borelli**.

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**.

Procuración General de la Nación

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

- I -

A fs. 169/178, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, que había revocado la resolución (DV RRTU) 120/06 de la Dirección General Impositiva (AFIP), por medio de la cual se había impugnado la declaración jurada presentada por el actor en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2004 y se había considerado gravada la suma percibida en concepto de indemnización por la expropiación de un inmueble, cobrada por el Sr. Courel como consecuencia de haber adquirido el 45% de los derechos y acciones litigiosas que tenía el propietario original (Compañía Taisel S.A.) en el juicio iniciado contra la Provincia de Tucumán.

Para resolver de esta forma, la sentencia se basó en dos fundamentos claramente diferenciados.

En primer término, indicó que el memorial de agravios del Fisco Nacional no rebatía los argumentos de la sentencia del Tribunal Fiscal, en cuanto éste había sostenido que la indemnización por expropiación no se encuentra sujeta al impuesto (cfr. 175, tercer párrafo) y que la suma percibida por el Sr. Courel no podría definirse como una renta obtenida por la colocación de un capital (cfr. fs. 175 vta., último párrafo).

En segundo lugar, señaló que a fs. 43/50 vta., 62/65 y 83/87 vta. obran agregadas las copias certificadas de las sentencias dictadas por el Juzgado Federal de Tucumán, por la Sala Penal de la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán y por la Sala IV de la Cámara de Casación Penal, respectivamente, a

raíz de la denuncia promovida por el ente recaudador en los términos de la ley 24.769.

Subrayó que el impuesto, periodo y sujeto involucrado en las actuaciones penales que culminaron con esas sentencias coinciden con los que fueron objeto de determinación de oficio en la resolución (DV RRTU) 120/06.

Destacó que las distintas instancias del fuero penal estudiaron las circunstancias fácticas de la operatoria, así como las normas que rigen la indemnización por expropiación y aquellas que se aplican a la cesión de créditos, para concluir que dicha indemnización se encontraba, en todos sus rubros, exenta del impuesto a las ganancias por imperio de los arts. 20 de la ley 21.499 y 1° de la ley 21.878, siendo dicha franquicia de carácter objetivo, razón por la cual la cesión del crédito acaecida en este caso no era un obstáculo al beneficio.

Por ser ello así, aseveró que: *"...contrariamente a lo afirmado por el recurrente, no puede desconocerse que las conclusiones arribadas en sede penal tienen incidencia sobre el pronunciamiento que corresponde dictar en materia impositiva; resultando imperiosa su consideración al expedirse en punto a la corrección del ajuste impositivo alcanzado mediante la resolución determinativa impugnada por el contribuyente en las presentes actuaciones"* (cfr. fs. 177, segundo párrafo).

- II -

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 179/194, que fue concedido a fs. 210 en cuanto se debate el alcance e interpretación de normas de carácter federal.

Procuración General de la Nación

Especificó que la decisión impugnada no resulta una consecuencia lógico-jurídica de la normativa federal vigente y de los hechos de la causa, motivo por el cual es necesaria la intervención de V.E. para fijar definitivamente la interpretación y alcance del art. 45, inc. a), de la ley 20.628 en relación con la dispensa prevista en los arts. 20 de la ley 21.499 y 1° de la ley 21.878.

Centró su agravio en la circunstancia de que el actor no era el propietario del inmueble que fue sometido a la expropiación, razón por la que no lo alcanzan las exenciones reguladas en los arts. 20 de la ley 21.499 y 1° de la ley 21.878, consagradas únicamente para el titular del fundo que resulta privado de un bien y percibe la indemnización consecuente.

Por el contrario, puso de relieve que el Sr. Courel había adquirido, por un determinado importe, los derechos y acciones litigiosas que tenía el propietario original en el juicio por expropiación inversa seguido contra la Provincia de Tucumán. Ello constituye -en su criterio- una colocación de capital, cuyo resultado es la suma cobrada como consecuencia de ese proceso, la que se encuentra gravada en los términos del art. 45, inc. a), de la ley 20.628 y fuera del ámbito de las exenciones señaladas en el párrafo anterior.

- III -

Con arreglo a la jurisprudencia de V.E., las sentencias judiciales deben declarar el derecho que rige al caso, derivando razonablemente su solución concreta de los

preceptos y principios que integran el ordenamiento jurídico vigente (Fallos: 250:152 y sus citas).

Esta regla no impide la posibilidad de la existencia de más de una norma general conducente para el fallo de la causa, ni es óbice para la viabilidad de razonamientos corroborantes sucesivos de la solución individual del caso. Tal hipótesis no es extraña a la jurisprudencia de esa Corte, según la cual la corrección o irrevisibilidad de una cualquiera de las fundamentaciones legales concordantes admitidas, es bastante para sustentar el pronunciamiento recurrido (Fallos: 187:447; 191:81; 250:352).

Observo que, en la especie, la sentencia apelada no solamente sostuvo que el memorial de agravios del Fisco Nacional no rebatía aquellos argumentos de la decisión del Tribunal Fiscal que sostenían que la indemnización por expropiación no se encontraba sujeta al impuesto, sino que también indicó que resultaba imperioso tener en cuenta lo resuelto en sede penal al expedirse en punto a la corrección del ajuste impositivo alcanzado mediante la resolución determinativa impugnada.

Aun cuando V.E. estuviera en desacuerdo respecto del primer fundamento de la sentencia en recurso, advierto que la solución dada al caso seguiría en pie, con sustento en la imperiosa consideración que la Cámara asignó a lo resuelto en sede penal respecto de la exención que beneficia a la renta en estudio, según lo dispuesto en los arts. 20 de la ley 21.499 y 1° de la ley 21.878. Ambas razones son, en efecto, independientes y respecto de esta última no se ha expresado agravio alguno en el escrito de fs. 179/194, al que debe limitarse el pronunciamiento del Tribunal.

Procuración General de la Nación

Es que, cuando la sentencia apelada tiene fundamentos que no han sido impugnados -cualquiera sea el grado de su acierto o error- y que bastan para sustentarla, el recurso extraordinario basado en otro orden de agravios es improcedente (Fallos: 250:352; 260:107; 265:217, entre otros).

- IV -

En virtud de lo expuesto, opino que corresponde declarar formalmente inadmisibile el recurso extraordinario.

Buenos Aires, *L* de marzo de 2017.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación