

Jurisprudencia

Buenos Aires, 11 de febrero de 2020

Fuente: página web A.F.I.P.

Régimen Penal Tributario. [Ley 27.430 \(I\) –art. 20–](#) (antes [Ley 24.769 –art. 20–](#)). Las investigaciones administrativa y contencioso administrativa persiguen objetivos diferentes a la penal. El organismo fiscal deberá determinar las sanciones que no han sido aplicadas por los períodos no incluidos en la causa penal. Se ratifica el decisorio que había confirmado las determinaciones de oficio impositivas. Mohar S.A. c/D.G.I. s/recurso directo de organismo externo. C.N.C.A., Sala V.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I. Que por decisorio de fs. 1047/1054 del 6//5/2015, el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la nulidad articulada por la parte actora, con costas, y confirmó la resoluciones del 10/2/2012 y del 25/4/2012 dictadas por la A.F.I.P.-D.G.I., con costas, mediante las cuales se había determinado de oficio la obligación de Mohar S.A. frente al impuesto al valor agregado (períodos fiscales 1/7 a 12/8, ambos inclusive) y al impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2007 y 2008), respectivamente, con más sus intereses.

II. Que a fs. 1059 apeló Mohar S.A. y expresó agravios a fs. 1061/1077.

A fs. 1060 y vta. se regularon honorarios a favor de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que fueron apelados por bajos a fs. 1079/1082 y contestado su traslado a fs. 1096/1098.

A fs. 1099/1108vta. la AFIP-DGI contestó el traslado del recurso de Mohar S.A.

III. Que en los términos en que ha quedado trabada la litis ante esa Alzada, no puede dejar de tomarse en consideración que los impuestos por los cuales hubo determinación de oficio, se hallan al mismo tiempo investigados por la justicia penal, motivo por el que esta Sala a fs. 1130 señaló: “... toda vez que las probanzas y decisiones que pudieran tener lugar en sede penal sobre idénticos hechos que los que se discuten en estos actuados, podrían derivar en el dictado de decisiones contradictorias, previo a todo y en uso de las facultades del artículo 36 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”, se dicta una medida para mejor proveer.

IV. Que como surge de la documentación agregada a fs. 1137/1142, la Sala I de la Cámara Federal de La Plata dictó sentencia definitiva que pasó en autoridad de cosa juzgada respecto de la posible evasión tributaria en su carácter de obligadas de las personas físicas que allí se mencionan.

En el referido pronunciamiento, la Cámara revocó la sentencia de primera instancia por la cual se sobreseía a Claudia Rosell, María Elena Recalt, Norma Beatriz Ruiz, María Rosa Corona y Nora Ángela Tacchini, por aplicación del art. 336 inc. 2 del C.P.P.N., que son haber evadido en su carácter de obligadas para la contribuyente Mohar S.A.: a) en el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2007 la suma de \$1.078.142,27, b) en el impuesto a las ganancias correspondiente al

ejercicio fiscal 2008 la suma de \$2.024.331,87; c) en el I.V.A. correspondiente al período fiscal 2007, la suma de \$512.707,89 –deuda determinada de oficio por la A.F.I.P.-D.G.I.–, con más la suma de \$49.260,57 conformada por la contribuyente-; d) en el I.V.A. correspondiente al período fiscal 2008 la suma de \$487.528,30 –suma determinada de oficio por la A.F.I.P.– con más la suma de \$91.370,55 -conformada por la contribuyente-, mediante la ocultación maliciosa de la existencia y cuantía de la materia imponible al haber incrementado el crédito fiscal utilizando facturas de compras de proveedores insolventes.

V. Que dicho ello, resulta evidente que las determinaciones efectuadas por la A.F.I.P.-D.G.I. respecto de los impuestos evadidos, no pueden ser discutidos por ante estos estrados, ya que existe respecto de ellos cosa juzgada penal.-

VI. Que el art. 20 de la Ley Penal Tributaria dispone: “La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.

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 art. 74 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

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”.

VII. Que en el caso concreto, resulta evidente que la A.F.I.P.-D.G.I. deberá determinar las sanciones correspondientes (las que no han sido aplicadas en el decisorio recurrido), habida cuenta de lo resuelto por la Cámara Federal de La Plata.

VIII. Que resulta claro que lo resuelto por la Cámara Federal de La Plata no incluye todos los períodos fiscales referentes al I.V.A. y a las ganancias correspondientes a la causa de autos.

Ello pues, respecto del impuesto a las ganancias 2008 se dictó la falta de mérito (fs. 1142 vta.).

IX. Que como ya surge de la norma transcripta más arriba de la Ley Penal Tributaria, tanto la investigación administrativa y contencioso administrativa como la penal, persiguen objetivos diferentes, y si bien lo determinado en sede penal hace cosa juzgada sobre lo decidido en sede administrativa, nada impide que en sede administrativa y contencioso administrativa se investigue y determine el impuesto no pagado.-

X. Que el hecho de que conforme surge de la sentencia de la Cámara Federal de la Plata, determinadas personas físicas hayan sido sobreseídas en lo que corresponde al impuesto a las ganancias del período fiscal 2007 y al IVA por el período fiscal 2007/2008, no significa que no hayan existido declaraciones falsas en sede administrativa.

Máxime cuando el sobreseimiento fue dictado en los términos del art. 336, inc. 3. del CPPN, por aplicación del principio de ley penal más benigna debido a la sanción de la Ley 27.430.

XI. Que tampoco modifica lo antes expuesto la declaración de falta de mérito respecto de Claudia Rosell, María Elena Recalt, Nora Beatriz Ruiz y María Rosa Corona en relación al delito previsto en el art. 1 de la Ley 24.769 correspondiente al impuesto a las ganancias del período fiscal 2008.

XII. Que dicho lo anterior, corresponde remitirse al decisorio del Tribunal Fiscal de la Nación, el que analiza la prueba producida no desde el punto de vista de la responsabilidad penal, sino desde la determinación de oficio realizada por la AFIP-DGI en sede administrativa.

XIII. Que a mayor abundamiento, cabe considerar concretamente lo expuesto por el vocal preopinante, Dr. Buitrago a fs. 1052 del decisorio apelado en cuanto afirma: “En efecto, como quedó dicho, el ente fiscal reposa sus ajustes en la impugnación de créditos fiscales y gastos, en virtud de no encontrar probada fehacientemente la veracidad de las operaciones –provenientes de facturas observadas–, dado que no se localizaron los proveedores”.

XIV. Que se agravia la actora –y así lo requiere en sede del Tribunal Fiscal de la Nación– respecto de la constitucionalidad y legalidad de las tasas de interés aplicadas –a las que le atribuye el carácter de usurarias–.

Tales tachas no han sido mantenidas por ante esta Alzada, donde expresa a fs. 1073 vta. que existe una desproporción notoria que no pudo ser confirmada en virtud de la inexistente colaboración por parte del perito designado por el Fisco Nacional.-

XV. Que por lo demás, en lo que se refiere a la prueba producida y al análisis de la misma cabe destacar que en el particular sistema de revisión judicial (limitado) instaurado por el legislador en materia tributaria, las cuestiones de hecho y prueba, son ajenas –por principio– al recurso que autoriza el art. 86, inc. b), punto segundo de la Ley 11.683. En efecto, tal remedio no da acceso - salvo error manifiesto- a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y en cuanto a la conclusión que el Tribunal Fiscal de la Nación hubiese arribado al ponderarla (conf. C.Fed. en lo Cont. Adm. Sala II, in re: “Quilmes Combustibles S.A.C.I.”, sentencia del 25/3/97; esta Sala in re: “Tognola María Elisa Ramona (TF 12349-I) c/D.G.I.”, sentencia del 17/5/00; “Forte, Vicente F. y Astillero V. Forte SAMCI (TF 15847-I) c/D.G.I.”, sentencia del 30/11/00).

XVI. Que dejando a salvo las posibles objeciones que pueda hacerse a tales prescripciones del legislador en cuanto a la posible vulneración al derecho a la tutela judicial efectiva, lo cierto es que, no mediando en el caso solicitud de inconstitucionalidad, tales postulados normativos deben ser atendidos por el juzgador, salvo que exista arbitrariedad o irrazonabilidad en la apreciación de los hechos y de las pruebas rendidas en la causa; lo que no se da en el supuesto de autos.

XVII. Que el artículo 386 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (aplicable en la especie) determina que salvo disposición en contrario: “...los jueces formarán su convicción respecto de la prueba, de conformidad con las reglas de la sana crítica. No tendrán el deber de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, sino únicamente las que fueren esenciales y decisivas para el fallo de la causa”.

La libre apreciación de las pruebas reconoce en nuestro ordenamiento el marco legal de la “sana crítica”, expresión que comprende la necesidad de valorar los distintos medios, explicando las

razones que ha tenido el juez para formar su convicción al ponderar con un sentido crítico la variedad de pruebas.-

La sana crítica se sintetiza en el examen lógico de los distintos medios, la naturaleza de la causa y las máximas de experiencia, es decir el conocimiento de la vida y de los hombres que posee el juez, simples directivas, indicaciones o consejos dirigidos al sentenciador y respecto de los cuales éste es soberano en su interpretación y aplicación.

Naturalmente que si es arbitraria o absurda no puede pretenderse la validez de tal determinación judicial (conf. Fenochietto-Arazi, "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado y Concordado con el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires", Editorial Astrea, Tomo 2, página 356; esta Sala in re: "Ayerbe, Lázaro c/Ministerio de Justicia de la Nación", sentencia del 26-5-98; "Martínez Eliseo David c/Instituto de Servicios Sociales Bancarios", sentencia del 16/3/01).

XVIII. Que conforme a lo desarrollado hasta aquí, no se advierte en el decisorio apelado arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en cuanto a la valoración de la prueba y los hechos de la causa.

XIX. Que por lo demás, corresponde poner de relieve que los expedientes administrativos, incluso de las empresas estatales, tienen valor de prueba en juicio y para apartarse de sus constancias no es suficiente un desconocimiento genérico de su contenido, siendo necesario que se especifiquen sus fallas suministrando prueba de ellas. Con mayor rigor, llegó a establecerse en algunos casos que las constancias administrativas tienen el valor probatorio de instrumentos públicos con fundamento en la presunción de validez y regularidad de los actos de los funcionarios públicos, y ello aun tratándose de las empresas estatales (conf. C.Fed en lo Cont. Adm. Sala II, in re "Dar S.A."; sentencia del 13-7-95; Sala III, in re: "Distribuidora de Gas del Sur", del 21-9-93; Sala IV, in re: "Romera, Marcos", sentencia del 21-9-93; esta Sala in re: "Y.P.F. c/ Cía de Obras y Servicios Públicos s/ Contrato de Obra Pública", sentencia del 28-4-97; C.S.J.N: Fallos 259:398; 281:173).

XX. Que conforme lo expuesto en los considerandos anteriores, no pueden tener cabida en esta instancia los agravios de la actora en cuanto pretende desautorizar el análisis de la prueba efectuado por el Tribunal Fiscal de la Nación, por lo que corresponde confirmar el decisorio de fs. 1047/1054, con costas de esta instancia a cargo de la actora perdedora (conf. art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

XXI. Que corresponde expedirse con relación a las apelaciones de los honorarios regulados a fs. 1060/vta.

XXII. Que en ese sentido, en función de la naturaleza y el monto del proceso (v. Formularios F4, agregados a fs. 1 y fs. 506), del resultado obtenido y de la extensión, la calidad y la eficacia del trabajo profesional cumplido en la instancia anterior, corresponde modificar la regulación de honorarios practicada a fs. 106/vta. y fijar los honorarios de la Dra. Carla Sibona, por su actuación como apoderada de la demandada en la primera de las etapas, en la suma de 163.000 pesos; del Dr. Ignacio Markievich, por el patrocinio letrado de la demandada en la primera de las etapas, en la suma de 405.800 pesos; y del Dr. Oscar Yulán, por la representación y el patrocinio fiscal en la tercera de las etapas cumplidas, en la suma de 568.113 pesos; todos ellos a cargo de la actora (conf. arts. 6, 7, 9, 37 y 38 de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432).

XXIII. Que por otra parte, y en relación al planteo de nulidad que el Tribunal difirió para ser tratado con la sentencia de fondo (v. fs. 435), corresponde también modificar los honorarios regulados a fs. 1060/vta. por este concepto, los que cabe fijar en la suma de 8.100 pesos para el Dr. Ignacio Markievich y en la suma de 11.360 pesos, para el Dr. Oscar Yulán, a cargo de la actora (conf. arts. 6, 7, 9, 33, 37 y 38 de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432).-

XXIV.- Que por los motivos antes invocados, y en atención a las tareas desarrolladas por dicha representación ante esta Alzada, corresponde fijar honorarios del Dr. Oscar Yulán, por su actuación como patrocinante de la demandada, en la suma de 243.470 pesos, y de la Dra. Elizabeth Silvina Regueira, por su actuación como apoderada de la demandada, en la suma de 97.400 pesos, a cargo de la actora (conf. arts. 6, 7, 9, 33, 37 y 38 de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432).

Así se decide.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Fdo.: Pablo Gallegos Fedriani. Jorge Federico Alemany. Guillermo F. Treacy.