

Impuesto A Las Ganancias Impuesto Al Valor Agregado Determinacion De Oficio Prescripcion

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias. Impuesto al Valor Agregado.

Determinación de oficio. Prescripción Se revocan las determinaciones de oficio respecto al impuesto a las ganancias y al impuesto al valor agregado, pues al momento del dictado de las resoluciones las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir los respectivos tributos se encontraban prescriptas. Buenos Aires, 23 de febrero de 2016.- Y VISTOS: estos autos, caratulados "Constructora Panamericana SA c/ DGI s/ Recurso Directo de Organismo Externo", y CONSIDERANDO: I.- Que a fs. 302/309vta., el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó los planteos de prescripción y de bloqueo fiscal deducidos por la parte actora, con costas. Asimismo, confirmó las determinaciones de los impuestos a las ganancias y al valor agregado en todas sus partes, con más los intereses y multas aplicadas, con costas. Por último, confirmó la determinación del impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas y los intereses resarcitorios pertinentes y revocó la sanción aplicada, con costas en proporción a los respectivos vencimientos. En punto a la prescripción, tras citar las disposiciones de los arts. 56, 57, 58 y 65, inc. c) de la ley 11.683, la Sra. Vocal proopinante se refirió al caso previsto por el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias (salidas no documentadas). En tal sentido, destacó que el plazo de prescripción debía comenzar a computarse a partir del 1º de enero del año siguiente en el que se hubiera producido el vencimiento del plazo para el ingreso de cada una de las erogaciones no documentadas objeto de la litis. Recalcó que, por lo tanto, correspondía tomar las fechas de cada una de las operaciones impugnadas de acuerdo con el detalle realizado en los actos apelados, por lo que, en virtud de que la primera erogación (salida no documentada) fue efectuada con fecha 28 de febrero de 1994, el plazo de cinco años debía comenzar a computarse a partir del 1º de enero de 1995. Recordó que debía tenerse presente, asimismo, que el art. 10 de la ley 24.587 (B.O. 22/11/95) dispuso la suspensión por el término de un año del curso de la prescripción, alcanzando ésta a todos los contribuyentes y responsables. Destacó que a igual conclusión se arribaba respecto a la prescripción opuesta en el impuesto al valor agregado por los períodos comprendidos en el acto apelado (febrero de 1994 a mayo de 1997), por cuanto para el primero de los períodos señalados (febrero de 1994), el plazo comenzó a correr el 1º de enero de 1995. Señaló que, por otro lado, de las actuaciones administrativas surgía que con fecha 1º de julio de 1998, se efectuó el requerimiento fiscal en la causa "Procons Construcciones S.A. s/ inf. ley 23.771", momento a partir del cual se suspendía nuevamente el plazo de prescripción, manteniéndose tal suspensión hasta el día 3 de febrero de 2009, fecha en que quedó firme la sentencia judicial penal, todo con sustento en el art. 16, segundo párrafo de la ley 23.771. Consideró, por último, que mediante el art. 44 de la ley 26.476 (B.O. 24/12/2008) se dispuso la suspensión, con carácter general y por el término de un año, de la prescripción en curso de las acciones para determinar y exigir el pago de tributos y para aplicar multas por parte de la A.F.I.P. (en el caso, desde el 3 de febrero de 2009 -en que quedó firme la sentencia penal- hasta el 24 de diciembre de 2009). Concluyó que, en atención a lo detallado, "... al día 22 de junio de 2012, momento en que se emiten las determinaciones de oficio aquí apeladas, tanto para las salidas no documentadas, como para el impuesto al valor agregado, en lo que hace a los meses de febrero de 1994 transcurrieron cuatro (4) años, cinco (5) meses y ocho (8) días, por lo tanto no operó la prescripción, que en virtud del cálculo realizado, resulta irrelevante realizar los correspondientes a los períodos posteriores, siendo que en todos los casos la fecha de prescripción comenzará a correr con posterioridad a la analizada? (sic). En cuanto al impuesto a las ganancias (períodos fiscales 1994, 1995, 1997 y 1998), aclaró que se trataba de un tributo anual cuyo vencimiento operaba en el mes de marzo del siguiente año, por lo que teniendo en cuenta que el primer ajuste correspondía al ejercicio 1994, en virtud de lo dispuesto por el art. 57 de la ley 11.683 el plazo de prescripción comenzaba a computarse a partir de enero de 1996. Entendió que al ser ello así, y en atención al estudio realizado precedentemente respecto a los otros dos tributos (es decir, los impuestos a las ganancias- salidas no documentadas y al valor agregado), "... resulta claro que si sobre ellos no había operado la prescripción, menos aún puede encontrarse prescripto el período 1994 correspondiente al impuesto a las ganancias? (sic) En relación al dictamen emitido por el fisco, invocado por la actora en sustento de su pretensión atinente que no resultaba de aplicación la suspensión de la prescripción generada por el inicio de la causa penal, puntualizó que de las notas obrantes en las actuaciones administrativas surgía que la firma recurrente se encontraba denunciada e investigada en tales actuaciones por haber efectuado operaciones con las empresas de la que resultaba titular Edgardo Gabriel Tesler. Agregó que también la sentencia del expediente penal mencionado hacía referencia a que "... una parte del objeto procesal de la presente causa está constituida por las presuntas conductas de evasión que se habrían llevado a cabo en el seno de la actividad comercial de la contribuyente ... CONSTRUCTORA PANAMERICANA S.A., mediante la contabilización de facturas supuestamente apócrifas de PROCONS CONSTRUCCIONES S.R.L., WATE S.A., PROWA S.A. y TECONS S.A....?, de lo que

resultaba que la actora se encontraba efectivamente investigada en dichas actuaciones. En punto al planteo relativo a que correspondía la aplicación de la ley penal tributaria N° 24.769 en lugar de la N° 23.771, puntualizó que "... la causa penal, sin lugar a dudas, es caratulada ?PROCONS CONSTRUCCIONES S.A. s/ inf. ley 23.771?. Luego de transcribir el art. 16 de la ley 23.771, recordó que la actora realizaba una interpretación de la norma entendiendo que el proceso de determinación de oficio se suspendería una vez corrida la vista, cuando del texto del citado artículo no surgía tal requisito. Aclaró que lo que sí dejaba asentado la norma legal era que no se podía dictar la resolución administrativa antes de que quedara firme la sentencia judicial en sede penal. Consideró que, en virtud de lo expuesto, "... la circunstancia apuntada no puede ser tomada como un requisito sine qua nom para suspender el proceso de determinación de oficio que previamente se haya corrido la vista correspondiente? (sic). Recalcó que tampoco el art. 65, inc. c) de la ley 11.683 establecía expresamente que el procedimiento del art. 17 de dicho ordenamiento podía suspenderse recién una vez corrida la vista, sino que disponía tal suspensión desde el momento que surgiera el impedimento establecido por el segundo párrafo del art. 16 de la ley 23.771. Desestimó el planteo relacionado con el bloqueo fiscal y confirmó las determinaciones de los impuestos a las ganancias, a las ganancias-salidas no documentadas y al valor agregado, así como los intereses resarcitorios correspondientes. Asimismo, confirmó las sanciones aplicadas en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, y revocó la multa correspondiente al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas. Todo ello, por los fundamentos expuestos en los considerandos IV, punto 2), y V a IX del voto de la Sra. Vocal preopinante. El Dr. Buitrago adhirió a lo decidido por la Dra. Gómez, por los fundamentos expresados en su voto. II.- Que contra dicho pronunciamiento, la actora apeló a fs. 310 y expresó agravios a fs. 321/327, cuyo traslado fue contestado por su contraria a fs. 337/342vta.. III.- Que la actora se agravia de la aplicación al caso de lo dispuesto por la ley 23.771 cuando ésta se encontraba derogada al momento del inicio del proceso de fiscalización por el art. 24 de la ley 24.769 (B.O. 19/12/96). Señala que el Tribunal a quo ha soslayado pronunciarse sobre los argumentos vertidos por su parte en punto a la procedencia de la aplicación al presente caso de la ley 24.769. Aduce que pretende el señalado tribunal fundar la aplicación de la ley 23.771 sin más argumento que el hecho de que ésta se encontraba vigente al momento de caratularse la causa penal promovida contra otra empresa. Aclara que la cuestión resulta conducente y esencial para la resolución del presente litigio, en tanto la aplicación de una u otra ley (es decir, la ley 23.771 o la ley 24.769) resulta determinante a los efectos del cómputo del plazo de prescripción de las acciones y poderes fiscales para la determinación de los tributos reclamados. Afirma que por ello la falta de análisis y fundamentación de tal planteo por el Tribunal a quo implica una vulneración del derecho al debido proceso. Destaca que resulta improcedente la aplicación de la ley 23.771 en tanto el proceso de fiscalización fue iniciado el 27 de marzo de 1998, en plena vigencia de la ley 24.769 y el requerimiento fiscal en la causa ?Procons Construcciones S.A s/ inf. ley 23.771? fue efectuado el 1° de julio de 1998. Sostiene que el art. 20 de la ley 24.769 establece que la formulación de la denuncia penal no suspendería ni impediría la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional. Añade que de tal manera, dicha norma dejó sin efecto el impedimento precisado en el segundo párrafo del art. 16 de la ley 23.771, y consecuentemente con ello, tornó inaplicable la causal de suspensión prevista por el art. 65, inc. c) de la ley 11.683. Tras citar la sentencia recaída en la causa ?Frigorífico del Oeste S.A. (TF 28495-I) c/ DGI?, alega que "... aún para el caso de que el Sr. Juez haya considerado que la denuncia penal efectuada contra ?Procons Construcciones S.A.' fuera de fecha anterior al 19/12/1996 y, por lo tanto, se hubiese encontrado vigente el impedimento de dictar resolución administrativa hasta tanto recayese sentencia firme en sede penal, lo cierto es que a partir del 19/12/1996, con la entrada en vigencia de la Ley 24.769 dicho impedimento había dejado de existir y, por ende, hubiese continuado corriendo el plazo de prescripción? (sic). Esgrime que lo expuesto permite concluir que ante las circunstancias señaladas, y siendo que la inacción fiscal tuvo lugar por un lapso de once años y seis meses (contado desde el 13 de noviembre de 2000 -fecha de las contestaciones de vista efectuadas por el contribuyente- y hasta el 11 de mayo de 2012 -fecha del dictado de las nuevas vistas), las resoluciones DV NRR1 Nros. 48/2012, 49/2012 y 50/2012 han sido emitidas estando prescriptas las acciones y poderes del fisco para efectuar la determinación impositiva. En subsidio, para el caso de que se considere que corresponde la aplicación de la ley 23.771, aduce que el Tribunal a quo parte de una premisa falaz al asimilar el requerimiento fiscal de fecha 1 de julio de 1998 con una denuncia penal contra la contribuyente. Dice que el Juzgado en lo Penal Económico N° 4, Secretaría N°8, informó al organismo fiscal que las empresas que hicieron uso de las facturas emitidas por Procons Construcciones SA. estaban siendo investigadas en la causa promovida contra aquélla, en la medida de la utilización de tales facturas. Añade que confunde entonces el Tribunal jurisdiccional administrativo los sujetos imputados en la causa penal con los investigados por la utilización de facturas apócrifas. Alega que en relación a la investigación llevada a cabo en la causa penal, el supuesto monto evadido por Constructora Panamericana S.A. no alcanzaba la condición objetiva de punibilidad establecida por el art. 2° de la ley 23.771. Recalca la improcedencia de la suspensión prevista por el art. 65, inc. c) de la ley 11.683, en tanto es requisito para su aplicación la presencia del impedimento mencionado por el art. 16 de la ley 23.771, el cual no se ha configurado en el presente caso, en tanto no existe

denuncia ni causa penal alguna promovida contra la aquí actora. Aclara que la sentencia recaída en la causa ?Procons Construcciones S.A. s/ inf. Ley 23.771, no se refiere a Constructora Panamericana S.A. porque ésta no estaba imputada en dicha causa. Invoca la aplicación de la teoría de los actos propios, fundada en la Nota N° 1537/00 y en los dictámenes que enuncia. Sostiene que el criterio sustentado por el ente recaudador al momento de correrse la vista del año 2000, involucraba que Constructora Panamericana S.A. no se encontraba denunciada penalmente y, por lo tanto, no podían considerarse suspendidos las acciones y poderes fiscales para la determinación tributaria. Afirma que el cambio de criterio del fisco, señalado en la sentencia apelada, es de fecha posterior a la vista corrida a la contribuyente. Asevera que yerra el juzgador, asimismo, al sostener la aplicación de la suspensión prevista por el art. 10 de la ley 24.587 respecto de las multas correspondientes a hechos ocurridos durante el año 1994. Postula que también se equivoca al aplicar el art. 44 de la ley 26.476, en tanto dicha causal refiere únicamente a las prescripciones en curso y en las presentes actuaciones dicho curso se encontraba ya suspendido según el criterio del propio Tribunal, en virtud de lo dispuesto por la ley 23.771. Aduce que la fecha tope considerada en el fallo apelado no es la correcta, pues deben tenerse en cuenta los quince días hábiles posteriores a la fecha de la notificación de las resoluciones determinativas, ?momento en que las mismas quedarían firmes y, por tanto, serían ejecutables de no ser recurridas? (sic). Se agravia del tratamiento brindado al bloqueo fiscal, así como de la confirmación de las determinaciones de impuestos y las multas. IV.- Que en su conteste, el Fisco Nacional sostiene que la actora no ha formulado una crítica concreta y razonada del fallo apelado. Afirma que la sentencia dictada por el Tribunal a quo se encuentra debidamente fundada, sustentándose en la normativa y la jurisprudencia aplicables al caso. Sostiene que su contraria realiza un particular e incorrecto análisis de la normativa aplicable, pretendiendo la prescripción de las acciones de su parte, cuando ello no es así. Propicia que el procedimiento llevado adelante por el organismo fiscal ha sido ajustado a derecho, motivo por el cual formulada la denuncia penal con sustento en la ley 23.771, recién al quedar firme la sentencia recaída en dicha causa, se podía dictar la resolución determinativa de oficio. Añade que al aplicar la ley citada, queda excluido el procedimiento previsto por la ley 24.769. Dice que al estar la contribuyente denunciada en sede penal, se da el supuesto de excepción establecido por el art. 4, inc. b) del decreto 629/92, modificado por el decreto 573/96 al régimen de bloqueo fiscal. Postula que con relación al fondo de la cuestión y las sanciones aplicadas, la accionante no expresa agravios ciertos y concretos. V.- Que tal como se vio, el Tribunal Fiscal de la Nación concluyó que las acciones y poderes del fisco no se encontraban prescriptas. Tuvo en consideración, a tal fin, las disposiciones de los arts. 56, inc. a), 57, 65, inc. c) de la ley 11.683, del art. 16, segundo párrafo de la ley 23.771, del art. 10 de la ley 24.587 y del art. 44 de la ley 26.476. La primera de las normas señaladas, establece que ?[l]as acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben: a) por el transcurso de 5 (cinco) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación?. El art. 57 de la ley 11.683 dispone que ?[c]omenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen?. El art. 65 de la mencionada ley enuncia las causales de suspensión de la prescripción. En su inciso c) establece que ?[l]a prescripción de la acción administrativa se suspenderá desde el momento en que surja el impedimento precisado por el segundo párrafo del art. 16 de la ley 23.771 hasta tanto quede firme la sentencia judicial en la causa penal respectiva?. Esta última norma (art. 16, segundo párrafo de la ley 23.771), disponía 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?. A su vez, tanto el art. 10 de la ley 24.587 como el art. 44 de la ley 26.476, establecieron la suspensión con carácter general por el término de un año del curso de la prescripción. VI.- Que la actora se agravia del rechazo de la defensa de prescripción. Cuestiona la aplicación de la causal de suspensión prevista por el art. 65, inc. c) de la ley 11.683 propiciada por el Tribunal Fiscal de la Nación. Sostiene la improcedencia de la aplicación de la ley 23.771 y afirma que al inicio de la fiscalización esta ley se encontraba expresamente derogada por la posterior ley penal tributaria (art. 24 de la ley 24.769). Asimismo, alega la improcedencia de aplicación al caso de las suspensiones previstas por las leyes 24.587 y 26.476. Por ende, no existe controversia sobre la aplicación al caso del plazo de prescripción quinquenal previsto por el art. 56, inc. a) de la ley 11.683, ni sobre el inicio del cómputo. La discrepancia entre lo sostenido por el Fisco Nacional -tesitura receptada en el fallo apelado- y lo planteado la actora, radica en la aplicación al caso de las distintas causales de suspensión más arriba detalladas. VII.- Que este Tribunal ha tenido oportunidad de expedirse sobre una cuestión sustancialmente análoga a la planteada en las presentes actuaciones, al resolver la causa ?Frigorífico del Oeste SA (TF 28495-I) c/ DGI?, expediente N°17.089/2012, sentencia del 19 de febrero de 2013. En dicha sentencia esta

Sala, tras referir a la disposición del segundo párrafo del art. 16 de la ley 23.771 y al inciso c) del art. 65 de la ley 11.683 (los que han sido transcritos en el considerando V del presente pronunciamiento), sostuvo que: 'En el esquema expuesto, en tanto la ley penal tributaria impedía el dictado de la resolución administrativa que determine la obligación impositiva del contribuyente sometido a la causa penal, por su parte el régimen de procedimiento tributario, suspendía el curso de la prescripción hasta que cesara ese impedimento legal para efectuar la determinación de oficio de la deuda impositiva.?' 'El inciso c) del artículo 65 referido, fue incorporado a la Ley 11.683 por el art. 11 de la Ley 23.871, que también modificó a la Ley 23.771.?' 'En lo que aquí importa, el proyecto de ley presentado con el Dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Nación, el 23 de Agosto de 1990 decía: '...3) Incorpórase, a continuación del inciso c) del artículo 69, el siguiente inciso: d) Por la promoción de causa penal, conforme a lo prescripto por la ley 23.771' (ver proyecto de ley 23.871 Reunión 24 - 9º Sesión Ordinaria).?' 'En disidencia parcial respecto del Dictamen de Comisión referido el Diputado Sr. Rodríguez expresó que se había receptado la propuesta del diputado nacional Lorenzo Cortese (compartida por el diputado nacional Marcelo López Arias), en el sentido que la promoción de la causa penal, conforme lo prescripto por la ley 23.771, no puede ser causal de interrupción de la prescripción, sino causal de suspensión de la prescripción. Por ello, el agregado debería hacerse al art. 68 de la ley 11.683.?' 'Al votarse de modo particular el proyecto de ley (Sesión nº 30 días 5 y 6 de septiembre de 1990, pág. 2324), señaló el Sr. Diputado Cortese que la discrepancia enunciada consiste en que la regulación de la prescripción de la acción fiscal debe ser contemplada por el art. 16 de la ley 23.771. Agregó que la ley citada permite que avancen paralelamente ambas acciones, por lo tanto habría que lograr una redacción que exprese que la suspensión se produce desde que aparece el impedimento precisado por el segundo párrafo del artículo 16 de la Ley 23.771.?' 'El texto que propuso el diputado fue el siguiente: '[I]a prescripción de la acción administrativa se suspenderá desde el momento en que surja el impedimento precisado por el segundo párrafo del artículo 16 de la ley 23.771, hasta tanto quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva' (pág. 2325).?' 'La redacción fue aceptada por la comisión, y la votación en la Cámara resultó afirmativa respecto del punto 3 del artículo 13 conforme el texto propuesto por el Diputado Cortese (Diario de Sesiones pág. 2325).?' 'A su turno, en la Cámara de Senadores, en la exposición del Senador por Salta Sr. Romero, se expresó en relación con las modificaciones que el título VI del proyecto de ley propone respecto de la Ley 11.683, que '[a] los efectos de compatibilizar el régimen penal tributario establecido por la ley 23.771, en cuanto a la prescripción de la acción administrativa, se incorpora un nuevo inciso al artículo 69 de la ley de procedimiento tributario que establece una suspensión de la prescripción desde la promoción de la causa penal y hasta que quede firme la sentencia judicial dictada' (Cámara de Senadores de la Nación, 27 y 28 de septiembre 1990, Reunión -21ª Sesión ordinaria, Diario de Sesiones pág. 4218).?' 'Finalmente, con la redacción transcrita, fue incorporado el inciso c) del art. 68 (hoy art. 65) a la ley 11.683.?' 'Que a esta altura, es preciso recordar que, de acuerdo con la jurisprudencia del Alto Tribunal, la inconsecuencia no se presume en el legislador (Fallos: 310:195) y que, por encima de lo que las leyes parecen expresar literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente (Fallos: 308:118), a cuyo efecto la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de los términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador (Fallos: 308:1861), asimismo, que esos extremos no deben ser obviados por las posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal (Fallos: 310:149), y que la norma tampoco debe ser considerada aisladamente, sino correlacionándola con los que disciplinan la misma materia, de modo de obtener su armonización y concordancia entre sí (Fallos: 242:247).?' 'En tal sentido, tiene dicho la Corte que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973) y respecto de las leyes tributarias en particular, ha establecido el criterio de que 'Las normas impositivas no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, de donde resulta que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia' (Fallos:296:253, entre otros).?' 'Que bajo los parámetros expuestos cabe señalar que, de la lectura de los antecedentes parlamentarios indicados, se sigue que la causa de suspensión de la prescripción de los poderes y acciones del Fisco para determinar y exigir el pago, establecida en el inc. c) del art. 65 (texto actual), fue incorporada al régimen de procedimiento tributario a los efectos de hacerlo compatible con la previsión establecida en el art. 16 de la ley 23.771, a la que la norma remite expresamente.?' 'Como surge de los debates parcialmente transcritos, su razón de ser apareció configurada por el impedimento de dictar la resolución determinativa que estableció la ley penal tributaria hasta que quede firme la sentencia penal correspondiente a la causa que hubiera sido promovida.?' 'La confrontación de los textos de las normas involucradas y de sus antecedentes parlamentarios, evidencia la vinculación intrínseca del sistema impedimento fijado por la ley penal tributaria con la suspensión establecida en la ley de procedimientos.?' 'Se deduce de lo expuesto que, en sentido contrario al sostenido por el recurrente, la modificación de la previsión contenida en la norma penal tributaria, afecta de modo determinante la disposición correlativa prevista en la ley 11.683.?' 'A esta altura, debe mencionarse que la Ley 24.769 derogó precisamente la Ley 23.771, y en el artículo 20

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..."; Como se advierte, el impedimento establecido en el segundo párrafo del art. 16 de la ley 23.771, fue derogado por el régimen posterior, que no prevé la suspensión de los procedimientos administrativos y judiciales, sino que el nuevo precepto sólo establece que la administración fiscal deberá aguardar a la sentencia penal para determinar y exigir el impuesto correspondiente a un contribuyente denunciado en sede judicial. Siendo así, resulta que la razón que justificó la incorporación del inc. c) al artículo 65 (antes 68) de la Ley 11.683, dejó de existir en mérito a la derogación de la norma que justificó su dictado (Ley 23.771) y a la modificación del régimen relativo a modo en que pueden sustanciarse las actuaciones administrativas y las penales (art. 20 Ley 24.769). Que sobre el punto y acerca del inc. c) del art. 65 de la Ley 11.683, se expresó que esa causal de suspensión fue introducida por la Ley 23.871, artículo 11, con la finalidad de evitar pronunciamientos contradictorios entre lo resuelto en sede administrativa y penal, según los términos del art. 16 de la Ley 23.771. Pero siendo que esta norma se encuentra derogada, no podría invocarse válidamente el efecto suspensivo que prevé en su artículo 16 (Teresa Gómez, Carlos María Folco, 'Procedimiento Tributario Ley 11.683 - Decreto 618/97', Ed. La Ley, 7ma. Edición Actualizada y Ampliada, pág. 413 y vta.). Bajo una misma comprensión se ha afirmado que "[e]l segundo párrafo del artículo 16 de la ley 23771 establecía que la promoción de la causa penal no impedía la sustanciación de los procedimientos administrativos, vinculados con los mismos hechos, pero no podía dictarse resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial, la que constituía cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos. Es decir, que esta causal de suspensión de la prescripción tenía por objeto evitar pronunciamientos contradictorios entre lo resuelto en sede administrativa y penal. Se debe considerar que la ley 23771 se encuentra actualmente derogada, con motivo de la sanción de la ley 24769 (LPT), por lo que esta causal de suspensión de la prescripción no podrá invocarse conforme lo ha decidido el Tribunal Fiscal, Sala B, 'Frigorífico Gorina SAIC s/amparo', 16/2/2000' (Taub, Jessica M., 'El instituto de la prescripción. Primera parte', Errepar Consultor Tributario, N° 35, febrero 2011). En el mismo sentido, el Informe (Dir. Téc. Trib. DPR Bs. As.) 12/2010, del 30/04/2010 señaló (si bien respecto del régimen provincial pero en relación a las disposiciones de la ley 23.771), 'que en razón de la citada Ley 23.771, la cual resultaba también de aplicación respecto de aquellos delitos que involucraran tributos provinciales, se disponía la continuación de los procedimientos administrativos hasta determinado momento, a partir del cual debían suspenderse los mismos. Por dicha razón se justificaba la suspensión de la prescripción. Ahora bien, con el texto actual (...), no se establece -explícitamente- una suspensión de los procedimientos administrativos que justifique -a su vez- la suspensión de los términos de la prescripción'. En ese orden, también se señaló que, '...en el inc. c) del citado art. 65 de la ley 11.683 se establece que la prescripción de la acción administrativa se suspenderá (siempre por un año) desde el momento en que surja el impedimento precisado por el segundo párrafo del art. 16 de la ley 23.771 hasta tanto quede firme la sentencia dictada en la causa penal respectiva, al cual ya no cabría reconocerle utilidad práctica, luego de la derogación -y sustitución por uno nuevo- del régimen penal contenido en la ley aludida, con motivo de la sanción de la ley 24.769 (B.O. 15/1/97), donde no existe más el mencionado 'impedimento' (confr. art. 18 y c.c.)' (Bergroth, Leonardo, 'Apuntes sobre el instituto de la prescripción en el orden tributario nacional', publicado por AAEF, ver www.errerpar.com.ar). Como corolario, resulta que luego del dictado de la Ley 24.769, la causal de suspensión prevista en el art. 65 inc. c) de la Ley 11.683 carece de sustento y por lo tanto, resulta inaplicable a los efectos de tener por suspendidos los plazos de prescripción correspondientes al ejercicio de la acción fiscal. En la causa señalada, este Tribunal desestimó los agravios del Fisco Nacional en punto a la pretensión de suspensión del curso de la prescripción por aplicación de la norma precedentemente citada (es decir, el art. 65, inc. c de la ley 11.683) y, en consecuencia, confirmó la decisión de la instancia de origen, que hizo lugar a la defensa de prescripción planteada por la allí actora respecto de la resolución por la que el organismo recaudador determinó su obligación tributaria en el impuesto al valor agregado, liquidó los intereses resarcitorios y aplicó una multa en los términos de los arts. 46 y 47, inc. a) de la ley 11.683 (ver 'Frigorífico del Oeste', precedentemente citada, decisión que quedó firme, en tanto el Alto Tribunal declaró desierto el recurso ordinario de apelación intentado por el Fisco Nacional -ver F.95.XLIX R.O. 'Frigorífico del Oeste S.A. (TF 28.495-I) c/ DGI', del 30 de septiembre de 2014-). El criterio expuesto resulta plenamente aplicable al sub lite, en que precisamente, se discute si opera la causal de suspensión prevista por el art. 65, inc. c) de la ley 11.683. Siendo ello así, a tenor de la hermenéutica propiciada de las normas involucradas, cabe concluir que no opera dicha causal, por lo que asiste razón a la recurrente en punto a la inaplicabilidad de la suspensión de la prescripción considerada por el Tribunal a quo desde el 1 de julio de 1998 y hasta el 3 de febrero de 2009. VIII.- Que ante el planteo de la actora atinente a que corresponde tener en consideración las disposiciones de la ley penal tributaria N° 24.769 en lugar de las de ley 23.771 (por encontrarse esta última derogada a la fecha del inicio de la fiscalización), el Tribunal Fiscal de la Nación señaló '[q]ue la causa penal, sin lugar a dudas, es caratulada PROCORNS CONSTUCCIONES S.A. s/ inf. ley 23.771', atento encontrarse vigente la misma al momento de efectuarse la

denuncia? (sic). Sobre el particular cabe apuntar que si bien la causa penal ?Procons Construcciones S.A. s/ inf. ley 23.771? se inició cuando aún se encontraba vigente la ley 23.771, por lo en ese momento podía regir para el fisco el impedimento de emitir resolución administrativa hasta tanto recayese sentencia firme en sede penal, en virtud de lo establecido en el artículo 16 de la ley 23.771, lo cierto es que la ley 24.769 entró en vigencia el día 19/12/1996. Esto es, con anterioridad al inicio de la fiscalización a la contribuyente -que data del 27 de marzo de 1998; ver fs. 2 del cuerpo principal de las actuaciones administrativas-. Es decir que a la fecha del inicio de la fiscalización, la ley 23.771 se encontraba derogada y regía la ley 24.769. Interesa poner de relieve al respecto, que al interpretar el art. 16 de la ley 23.771, el Alto Tribunal sostuvo: - [s]egún resulta del debate parlamentario que precedió a la sanción de esa ley (norma cuyo objetivo primordial fue hallar instrumentos eficaces para combatir la evasión fiscal), el mencionado art. 16 constituyó el aspecto ?más novedoso? y ?uno de los elementos más importantes? del proyecto de ley ... en tanto eliminó lo que en el debate parlamentario fue denominado como ?prejudicialidad?, es decir, la prohibición que existía antes del dictado de la ley 23.771 con respecto a la justicia penal, consistente en que ésta no podía actuar hasta que existiera una determinación administrativa del tributo adeudado que se hallara firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.?; ?Este sistema anterior, definido como ?tortuoso? ?... fue sustituido por el que propuso la ley 23.771, esto es, la posibilidad de que el procedimiento administrativo y el proceso penal se desarrollen en forma paralela y simultánea, pero sin que la administración pueda dictar una resolución respecto a la deuda tributaria hasta tanto exista sentencia firme en el ámbito penal, pues en su decisión el ente recaudador debe ?dar por sentados y como ciertos los hechos fijados por el juez en el trámite penal?...?; ?Que los párrafos del art. 16 de la ley 23.771 antes transcritos y el propósito con que ellos han sido dictados, indican que se está en presencia de una norma de orden procesal... (conf. doctrina de Fallos: 220:1250; 306:2101; 307:1018; 317:499, entre otros).?; ?Un claro ejemplo de que sólo se trata de una norma instrumental por la cual el legislador optó -dentro de su ámbito discrecional y entre el abanico de posibles soluciones-, puede hallarse en lo dispuesto en la ley 24.769, que, al derogar la ley 23.771, ha preferido instaurar un sistema absolutamente diverso: el ente recaudador sólo puede formular denuncia penal ?...una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito?. Y, la única restricción que establece este nuevo ordenamiento para el avance de la investigación administrativa, es que el organismo administrativo ?... se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal? (ver arts. 18 y 20 de la ley 24.769)? -cfr. CSJN in re ?Pluspetrol S.A. (TF 14.351-I y acum. 14.521-I) c/ D.G.I.?, del 4 de julio de 2003, Fallos 326:2095-. Asimismo, en el sentido expuesto se pronunció esta Sala, en una integración anterior, en los autos "Pesquera Santa Elena SA-Fish Management S.A. (T.F. 17564-I) c/ D.G.I.", expte. N° 22.603/05, del 10/12/09, y en su actual integración en los autos ?Frigorífico del Oeste S.A.?, más arriba citada. Ello sentado, cabe añadir que, es sabido que las normas de tipo procesal resultan de inmediata aplicación a las causas en trámite (conf. Fallos: 288:407, 321:532, entre otros) y que los litigantes no tienen un derecho subjetivo a que sus intereses sean definidos con arreglo a un determinado procedimiento (conf. doctrina de Fallos: 181:288; 249:343; etc.), circunstancia que determina la aplicación inmediata del nuevo régimen a las situaciones o procesos en curso, y a la vez permite descartar la tacha que resultaría de considerarse el temperamento que se viene postulando como una aplicación retroactiva del mismo, que se encontraría vedada conforme al invocado principio de irretroactividad de la ley, consagrado en el art. 3 del Código Civil. A lo luz de lo expuesto, no aparece ajustada a derecho la decisión apelada, pues resultando inmediatamente aplicable la ley 24.769 a los procedimientos en trámite desde su entrada en vigencia, a partir del 19/12/1996, el Fisco Nacional se encontraba habilitado a iniciar la determinación de la deuda impositiva de la contribuyente. Y, en tales condiciones, asiste razón a la apelante en su planteo. IX.- Que sentado que no opera la suspensión del curso de la prescripción desde el 1 de julio de 1998 hasta el 3 de febrero de 2009 y puesta de relieve la aplicación inmediata al caso de las disposiciones de la ley 24.769 a partir de su entrada en vigencia, cabe precisar si en las presentes actuaciones se encuentran prescriptas las acciones fiscales. Así, en punto al impuesto a las ganancias, períodos fiscales 1994, 1995, 1997 y 1998, los plazos de prescripción comenzaron a computarse a partir de 1° de enero de 1996, de 1997, de 1999 y de 2000, respectivamente. Ello en atención a lo dispuesto por el art. 57 de la ley 11.683 (transcripto más arriba). Por manera que a la fecha del dictado de la resolución N°48/2012 (DV NRR1), el día 22 de junio de 2012, había transcurrido ampliamente el plazo previsto por el art. 56, inc. a) de la ley 11.683, aún de considerarse la suspensión de un año dispuesta por la ley 24.587, de modo que a dicha fecha se encontraba prescripta la acción del organismo recaudador para determinar y exigir el pago de tal tributo. En punto al impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, las erogaciones acaecieron en las fechas enunciadas en el art. 2 de la parte resolutive de la resolución N° 50/2012 (ver copia a fs. 38 del principal). Por lo que respecto a las efectuadas en 1994, en 1995, en 1996 y en 1997, los términos comenzaron a correr a partir de los días 1° de enero de 1995, 1996, 1997 y 1998, respectivamente. En cuanto al impuesto al valor agregado (períodos 02/1994 a 05/1997), el término de la prescripción inició los días 1° de enero de 1995, 1996, 1997 y 1998. Es decir que, al momento del dictado de las resoluciones (DV NRR1) Nros. 50/2012 (impuesto a las ganancias-salidas no documentadas) y 49/2012 (impuesto al valor agregado), ambas del 22 de junio de 2012, las acciones y poderes

del fisco para determinar y exigir los respectivos tributos, se encontraba prescripta (ello así, aún de considerarse la suspensión de un año dispuesta por la ley 24.587). Por último, el año de suspensión del curso de la prescripción dispuesto por el art. 44 de la ley 26.476 no tiene incidencia en el presente caso, en atención a que los plazos se encontraban fenecidos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de dicha ley. (24 de diciembre de 2008). En tales condiciones, corresponde revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto ha sido materia de agravio, y dejar sin efecto las resoluciones (DV NRR1) Nros. 48/2012 y 49/2012 en todas sus partes y la Nro. 50/2012 en cuanto determina el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas y liquida intereses. Ello así, en tanto, tal como se vio, a la fecha del dictado de las resoluciones señaladas, las acciones del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos se encontraban prescriptas. Y, siendo que las sanciones relativas a los impuestos a las ganancias y al valor agregado (la de las salidas no documentadas fue dejada sin efecto por el Tribunal Fiscal de la Nación, decisión que se encuentra firme en virtud del desistimiento de la apelación efectuado por la demandada -ver fs. 333-) fueron aplicadas en las propias resoluciones por las que se determinaron los tributos -ver resoluciones (DV NRR1) Nros. 48/2012 y 49/2012-, cabe destacar que no rige lo dispuesto por el art. 59 de la ley 11.683, por lo que la revocación alcanza a tales multas. En efecto, según se ha sostenido, la independencia entre la prescripción del impuesto y la de la sanción prevista por el art. 59 de la ley de procedimiento tributario, ¿... rige solamente en caso de que la aplicación de la multa no sea concomitante con la determinación de oficio del tributo? (ver ¿El Procedimiento Tributario?, Alejandro C. Altamirano. Coordinador, Universidad Austral, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, septiembre de 2003, pág. 517; en sentido análogo, ver ¿Procedimiento Tributario. Ley 11.683. Decreto 618/97?, Teresa Gómez y Carlos María Folco, 7ma. Edición Actualizada y Ampliada, Editorial La Ley, año 2011, pág. 406). X.- Que dada la forma como se decide, no corresponde expedirse sobre los restantes agravios planteados por la actora. En punto a las costas, cabe imponer las de ambas instancias a la parte demandada, sustancialmente vencida (arts. 184 de la ley 11.683 y 179 y 68 del C.P.C.C.N.). Por las razones apuntadas, el Tribunal RESUELVE: a) hacer lugar al recurso intentado por la parte actora, revocar el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación en lo que ha sido materia de apelación, y, en consecuencia, revocar las resoluciones las resoluciones (DV NRR1) Nros. 48/2012 y 49/2012 en todas sus partes y la Nro. 50/2012 en cuanto determina el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas y liquida los intereses; b) imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional, de conformidad con lo expuesto en el considerando que antecede. Regístrese, notifíquese y devuélvase. LUIS M. MARQUEZ MARÍA CLAUDIA CAPUTI JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA 007056E