



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 4 de Octubre de 2022

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Ansonnaud, Ricardo Sixto c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que esta Corte comparte los términos del dictamen de la señora Procuradora Fiscal a los que cabe remitir por razones de brevedad, con excepción del punto IV párrafo 14.

A lo allí expuesto, cabe añadir que en su pronunciamiento, la cámara desconoció que para establecer los límites de la cosa juzgada que emana del fallo que se dicte en un proceso determinado, ha de atenderse primordialmente a la parte dispositiva de aquel, si bien a tales fines no puede prescindirse de sus fundamentos y motivaciones, y muy frecuentemente es imprescindible recurrir a ellos, porque toda sentencia constituye una unidad lógico-jurídica, cuya parte dispositiva no es sino la conclusión final y accesoria del análisis de los presupuestos fácticos y normativos tenidos en cuenta en su fundamentación.

Por ello, de conformidad en lo pertinente con el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo aquí expresado. Agréguese la presentación directa a

los autos principales y reintégrese el depósito. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

VO-//-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-TO DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO
ROSENKRANTZ Y DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON JUAN CARLOS MAQUEDA

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a cuyos fundamentos corresponde remitir, por razones de brevedad.

Por ello, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo aquí expresado. Agréguese la presentación directa a los autos principales y reintégrese el depósito obrante a fs. 54. Notifíquese y devuélvanse.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recurso de queja interpuesto por **Ricardo Sixto Ansonnaud**, representado por el **Dr. Leandro Stok**, con el patrocinio letrado del **Dr. Avelino Oscar Borelli**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V.**

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. 469/476 de los autos principales (a los que me referiré en las siguientes citas), la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal -por mayoría- hizo lugar al recurso interpuesto por el Fisco Nacional y dejó sin efecto la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación -que obra a fs. 407/414- en la que se había declarado la nulidad parcial de las resoluciones de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la Dirección General Impositiva (AFIP) 76/06 y 77/06, en cuanto determinaron de oficio el impuesto a las ganancias y el impuesto sobre los bienes personales de la actora en el período fiscal 2002 (en adelante, las "resoluciones").

Para así decidir, el *a quo* entendió que la nulidad declarada por la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán en la sentencia dictada en la causa 52.492, caratulada "*Ansonnaud Ricardo Sixto s/ P.S.I. Inf. Art. 10 Ley 24.769*", únicamente tuvo efectos respecto de la instrucción penal respectiva y no hizo cosa juzgada en lo concerniente a las potestades de fiscalización y determinación de oficio que le asistían al Fisco.

Al respecto, precisó que tal pronunciamiento únicamente vedó al organismo fiscal la posibilidad de que prospere su denuncia por la presunta comisión del delito de evasión en el impuesto a las ganancias y en el impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2002; pero ello no

impide que las resoluciones sean analizadas desde una óptica estrictamente tributaria.

Respecto del fondo del asunto, sostuvo que, a partir de la notificación del inicio de la fiscalización -realizada por el Jefe de División Fiscalización Externa de la Dirección Regional Tucumán de acuerdo a lo exigido en la instrucción general 136/98- el contribuyente tuvo conocimiento de que se encontraba bajo fiscalización tributaria y, en particular, que se lo inspeccionaba por las obligaciones correspondientes a los períodos fiscales 2000, 2001 y 2002.

Al ser ello así, afirmó que no se había afectado su derecho de defensa y, por lo tanto, no correspondía declarar la nulidad del procedimiento desarrollado por la AFIP. Como consecuencia de lo anterior, dedujo también que no debía declararse la nulidad de las resoluciones con base en que el período fiscal 2002 no había sido incluido en la orden de intervención 21.515/5, tal como había entendido previamente el Tribunal Fiscal.

-II-

Disconforme con esa decisión, la actora presentó el recurso extraordinario de fs. 477/496, cuyo rechazo -a fs. 514/515- motivó la presente queja.

Planteó que la sentencia era arbitraria porque declaró válidos los mismos actos administrativos que otro tribunal había declarado previamente nulos y sin valor en una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada.

Precisó que la Cámara Federal de Tucumán analizó las mismas consideraciones fácticas de la causa de autos y a partir

Procuración General de la Nación

de esos hechos (orden de intervención y actuaciones administrativas) concluyó que los actos determinativos eran nulos de nulidad absoluta.

Puntualizó que la sentencia penal efectuó un análisis de la procedencia de las determinaciones que aquí se cuestionan desde una óptica estrictamente tributaria. Relató que dicho tribunal había fijado: i) que los funcionarios de la AFIP habían actuado fuera de los límites establecidos por el art. 35 de la ley 11.683 y de la instrucción general (AFIP) 136/1998 al momento de fiscalizar a la contribuyente en el período fiscal 2002, en virtud de que no contaban con una orden de intervención que los habilitara a tales efectos; y ii) que las resoluciones dictadas en consecuencia eran nulas, de nulidad absoluta, por haber sido emitidas sobre esa plataforma fáctica.

Frente a ello, se quejó de que el fallo aquí apelado declaró válidos los mismos actos. En especial, denunció que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal no valoró ningún elemento disímil de los analizados por la Cámara Federal de Tucumán y, sin embargo, arribó a una conclusión distinta.

Por su parte, sostuvo que, para eludir la fuerza de la cosa juzgada del pronunciamiento de la Cámara Federal de Tucumán, el *a quo* debió -como mínimo- señalar otro elemento no considerado en la sentencia penal, que le permitiera fundar la validez de los actos administrativos previamente declarados nulos por un órgano judicial de igual jerarquía.

En tales condiciones, dijo que mediante el fallo apelado se intenta cambiar un hecho ya fijado por la sentencia penal -la nulidad de los actos administrativos- mediante una

nueva revisión de ese hecho -la validez de los mismos actos- lo que conlleva la extrema gravedad de que, con tal violación a la cosa juzgada, se podría volver a imputar la comisión de infracciones de naturaleza penal que intenta sancionar la AFIP en sus resoluciones determinativas.

Concluyó que la sentencia recurrida es contraria a derecho en virtud de que la decisión que allí se plasma desconoce las normas imperantes al momento de la fiscalización (instrucción general 138/98), como así también lo previsto en materia de nulidad absoluta (arts. 7° -inc. a y c- y 14, inc. b) de la ley 19.549 y art. 18 del Código Civil) y, de tal manera, se traduce en un menoscabo a su derecho de defensa, garantizado en el art. 18 de la Constitución Nacional.

En segundo término, la actora se quejó de que el tribunal apelado dedujo la competencia de los funcionarios que realizaron la inspección a partir del comportamiento del contribuyente, quien contestó los requerimientos respecto del período fiscal 2002, que no estaba comprendido en la orden de intervención. Tal razonamiento admitiría la posibilidad de que el inspeccionado se auto incrimine, lo que debe ser declarado nulo -de nulidad absoluta- de acuerdo con lo establecido en los arts. 14, inc. b), de la ley 19.549 y 18 de la Carta Magna.

En este punto, sostuvo que la orden de intervención cursada por la Administración estableció expresamente que serían objeto de fiscalización los periodos 2000 y 2001, por lo cual la resolución determinativa se extralimitó al ajustar también el período 2002, que no encontraba fuera del procedimiento iniciado.

Procuración General de la Nación

Reforzó su tesitura al traer a colación la modificación introducida a la ley 11.683 por el art. 190 de su similar 27.430, que exige que se indiquen expresamente los períodos que son objeto de inspección de modo previo al inicio del procedimiento. Sin perjuicio de ello, en este punto también reconoció que tal precepto no se encontraba vigente al momento de los hechos que aquí se ponen en debate.

-III-

A mi modo de ver, los agravios vertidos por la apelante suscitan cuestión federal bastante para su examen por la vía extraordinaria pues, si bien lo atinente a la existencia o no de cosa juzgada es, en principio, una cuestión de hecho y de derecho procesal ajena a dicha instancia, tal regla debe dejarse de lado cuando el fallo no se encuentra suficientemente fundado en las constancias del litigio o cuando carece de la necesaria fundamentación para otorgarle validez como acto jurisdiccional (conf. doctrina Fallos: 307:949; 318:1616; 341:1091, entre otros).

Por otra parte, estimo que la decisión apelada reviste el carácter de sentencia definitiva por cuanto los agravios que se esgrimen son insusceptibles de reparación ulterior (Fallos: 304:865; 323:3909 y 331:1387, entre otros). Dicho extremo, en mi concepto, se verifica en autos, en virtud de que lo resuelto por el tribunal apelado sobre el alcance de la cosa juzgada no puede ser jurídicamente replanteado con un resultado distinto al ya obtenido.

-IV-

Sentado lo anterior, el primer agravio del recurrente se dirige a cuestionar la sentencia apelada en cuanto otorgó validez al ajuste fiscal del período 2002 efectuado por las resoluciones y, de tal manera, contradijo el pronunciamiento de la Cámara Federal de Tucumán -cuya copia certificada obra a fs. 170/175-, sobre el cual no existe debate en que se encuentra firme y consentido.

Entiendo que dicho planteo debe ser acogido. Así lo pienso en virtud de que la Cámara Federal de Tucumán -por mayoría- admitió el planteo de nulidad de las actuaciones administrativas esgrimido por Ricardo Sixto Ansonnaud y resolvió, en lo que ahora interesa: *"declarar parcialmente la nulidad de la inspección y de las determinaciones de oficio N° 76 y 77 de 2006, por los períodos fiscales que no fueron autorizados por la Orden de Intervención N° 25.515/5, debiendo la AFIP querellante adecuar la denuncia a los períodos 2000/2001 respecto del Impuesto a las Ganancias y a los Bienes Personales"* (ver fs. 175 vta.).

En aquella oportunidad, la defensa del contribuyente planteó que la fiscalización debió circunscribirse a los períodos fiscales 2000 y 2001 -de acuerdo con el límite temporal fijado en la O.I. 21.515/5- y no extenderse al período fiscal 2002, tal como ocurrió a partir de una decisión *motu proprio* del Jefe de Fiscalización (ver. voto de la mayoría, fs. 171 vta., 5° párr.). En respuesta a ello, la Cámara observó que correspondía en aquella instancia *"el análisis del planteo de nulidad de las actuaciones administrativas, en relación al accionar de los*

Procuración General de la Nación

inspectores actuantes en la fiscalización y sus límites legales" (conf. fs. 172, 3° párr.). Para resolver ese punto, afirmó:

"Que a fs. 7 el Jefe de la División Fiscalizadora externa N° 1-CNP Carlos Alfredo Raska- apartándose de lo dispuesto por la O.I. N 21515/5, dispone en el formulario F 8000-008, N° 8376, que al contribuyente Ansonnaud se le efectuará la fiscalización por intermedio del inspector CPN Quiroga, con la supervisión de la CPN Salazar, por las obligaciones y periodos que se detallan a continuación: Impuesto a las Ganancias e Impuesto a los Bienes Personales período fiscal 2000/2002; IVA periodos 10/01 a 10/03 y Recursos de la Seguridad Social periodos 01/01 a 10/03.

Que a fs. 10 el inspector Quiroga también se aparta de lo dispuesto por la Orden de intervención y le requiere al imputado, en el formulario F8600/I008N°0082044, aporte documentación en relación a los impuestos: al valor Agregado, a las Ganancias y Bienes Personales por los periodos 1/2000 al 1/2003.

Que congruente con lo dicho, advierto que la AFIP procede a determinar de oficio en el impuesto a las Ganancias una deuda que abarca los periodos 2000/2001/2002 (res. Adm. DO N° 77/2006) de fs. 50/74; y por el Impuesto a los Bienes Personales un monto que abarca los periodos 2000/2001/2002 (res. Adm DO N° 76/2006) de fs. 96/115.

Que conforme las constancias obrantes en autos, parte de los periodos consignados en el considerando precedente, se encontraban vedados legalmente para su verificación y fiscalización, extralimitándose el Jefe de Fiscalización Externa N° 1, los inspectores a su cargo, y luego las determinaciones de

Oficio N° 77 y 76 de 2006, al apartarse del límite impuesto por la Directora de Región -CPN Gladys Díaz- es decir, de los períodos delegados por la Orden de Intervención de fs. 6. Por ello, el actuar de tales funcionarios configuró una doble comparencia en razón del grado y en razón de la materia. Por lo tanto, consideramos que las resoluciones administrativas, DO N° 77/06 y DO N° 76/06, devienen nulas parcialmente, atento a que todo el procedimiento de verificación y fiscalización se efectuó en base a la orden obrante a fs. 7, la que por mediar incompetencia resulta asimismo de nulidad absoluta e insanable y por lo tanto las pruebas obtenidas en dicho procedimiento corren igual suerte" (fs. 173 y 173 vta., subrayado agregado).

De acuerdo con los párrafos transcritos, es evidente para mí que la sentencia la Cámara Federal de Tucumán valoró los hechos a la luz de las normas básicas del procedimiento administrativo, del tributario y de la Constitución Nacional y, consecuentemente, declaró la nulidad parcial de las resoluciones, decisión que se encuentra firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.

Sin embargo, con posterioridad la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal -en la sentencia aquí impugnada- resolvió que el accionar de los mismos funcionarios al momento de la inspección y fiscalización de tributos, como así también las resoluciones dictadas en consecuencia, eran legítimas (ver fs. 475, considerando VI, voto del juez J. F. Alemany, al que adhirió el juez G.T. Treacy).

Para así decidir, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que: "En el caso, la Orden de Intervención n° 21.515/5 fue dictada por la

Procuración General de la Nación

Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Tucumán, quien instruyó a la Jefatura de la División Fiscalización Externa, fijada en esa instrucción general como competente, para que notifique al contribuyente el inicio de la inspección, sin perjuicio de que omitió indicar que debía incluir en la fiscalización al referido ejercicio fiscal 2002, respecto del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto sobre los Bienes Personales. Ahora bien, y sin perjuicio de ello, cabe destacar que el Jefe de la División Fiscalización Externa, sujeto competente para hacer saber al contribuyente del inicio de la inspección (...) lo notificó de dicha circunstancia, es decir, que sería inspeccionado también por el período fiscal 2002, y le hizo saber además quién sería el inspector a cargo y el supervisor actuante (...).

Por otra parte, la propia Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán, al intervenir en el procedimiento de determinación de oficio, convalidó lo actuado por el organismo recaudador respecto de ese mismo ejercicio, al correr vista al administrado por el periodo cuestionado y asimismo al dictar los actos administrativos de determinación de oficio recurridos" (fs. 473). Luego, concluyó que: "teniendo en cuenta que la notificación del inicio de la fiscalización fue realizada por el Jefe de la División Fiscalización Externa, tal como requiere la Instrucción General n° 136/98 y considerando asimismo que desde dicho momento el contribuyente tuvo conocimiento de que se encontraba bajo fiscalización tributaria y que, en particular se lo inspeccionaba por las obligaciones correspondientes a los períodos fiscales 2000, 2001 y 2002, no puede sostenerse que el

procedimiento resultó nulo ya que no se advierte la afectación al derecho de defensa del contribuyente y dicha solución implicaría declarar la nulidad por la nulidad misma" (ver fs. 474 vta./475). .

Del cotejo de ambas sentencias, surge que lo decidido en el fallo ahora apelado implicó una franca contradicción con lo resuelto en sede penal y, por tratarse esta última de una sentencia firme y consentida, ello afectó el principio de intangibilidad de la cosa juzgada, que posee jerarquía constitucional, sobre la base de la inalterabilidad de los derechos definitivamente adquiridos por sentencia firme con fundamento en el derecho de propiedad y defensa en juicio (conf. Fallos: 340:1982 y sus citas).

Dos cuestiones corroboran ese aserto. La primera es que la Cámara Federal de Tucumán aseveró que los funcionarios obraron sin competencia para inspeccionar, fiscalizar y determinar los tributos respecto del período fiscal 2002; mientras que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal entendió que el accionar de los mismos funcionarios fue convalidado a partir de la notificación a la contribuyente del inicio de la fiscalización suscripta por el Jefe de la División Fiscalización Externa. La segunda -que se desprende de la anterior- se refiere a la contradicción entre ambos fallos en lo atinente a la validez de las resoluciones respecto del período fiscal 2002, ya que en sede penal los actos fueron declarados nulos mientras que la justicia contencioso administrativa determinó su validez.

La solución que aquí propicio se encuentra en línea con la doctrina de la Corte en cuanto tiene dicho que es la

Procuración General de la Nación

parte dispositiva, y no los considerandos, lo que reviste el carácter de cosa juzgada (Fallos: 342:266). De ello se deriva de que la cosa juzgada busca amparar, más que el texto formal del fallo, la solución real prevista por el juzgador (Fallos: 341:774).

Finalmente, no es ocioso recordar que V.E. ha resuelto en reiteradas oportunidades que la cosa juzgada configura uno de los pilares sobre los que se asienta la seguridad jurídica y un valor de primer orden que no puede ser desconocido con invocación de argumentos insustanciales y con la pretensión de suplir omisiones, pues ataca las bases mismas del sistema procesal y afecta la garantía del debido proceso, cuyo respeto es uno de los cimientos del imperio del derecho (conf. Fallos: 312:376, entre otros).

-V-

En el marco de lo expuesto, entiendo que el tratamiento de los restantes agravios resulta inoficioso.

-VI-

Opino, entonces, que corresponde revocar la sentencia apelada y ordenar que, por medio de quien corresponda, se dicte una nueva conforme a lo aquí dictaminado.

Buenos Aires, 5 de agosto de 2019.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaría Administrativa
Procuración General de la Nación