



# Boletín de Jurisprudencia

Julio 2025





## Refinería del Norte c/Municipalidad de La Banda del Río Salí

**Tribunal:**

Corte Suprema de Justicia de la Nación

**Fecha:**

25 de junio de 2025

**Resumen:**

Aplicando la doctrina de la arbitrariedad, revoca la sentencia del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Tucumán que había declarado constitucional el Tributo Económico Municipal.

**Palabras claves:**

Tributo Económico Municipal – Ley de Coparticipación Federal – Ley de Combustibles Líquidos

La actora promovió acción contra la Municipalidad, solicitando la declaración de inconstitucionalidad del Tributo Económico Municipal, por considerarlo contrario a las leyes 23.966, que creó el impuesto a los combustibles líquidos, y 23.548 de coparticipación federal de impuestos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación revoca la sentencia del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Tucumán, considerando que la misma posee un defecto de fundamentación que afecta de modo directo e inmediato la garantía de defensa en juicio y que dicho vicio que, de conformidad con el estándar de arbitrariedad, justifica la invalidación de la sentencia para que la pretensión sea nuevamente considerada y decidida mediante un fallo constitucionalmente sostenible.

Para así decidir, la Corte Suprema señala que la contribuyente cuestiona la validez de la ordenanza municipal que creó el Tributo Económico Municipal por violar el artículo 135 de la Constitución de la Provincia de Tucumán y los artículos 22 de la ley 24.966 y 9°, inciso b, de la ley 23.548, en cuanto prohíben a las provincias la fijación de un impuesto a la industrialización y expendio de combustibles líquidos con una tasa global superior al 3,5%.

Luego de reseñar la normativa aplicable, puntualiza que la autonomía que la Constitución Nacional reconoce a las provincias requiere que se reserven a sus jueces las causas que versan sobre aspectos propios de esa jurisdicción, en virtud del respeto debido a sus facultades de darse sus propias instituciones y regirse por ellas, recordando que los pleitos radicados ante la justicia local serán sentenciados y feneidos en la jurisdicción provincial y la doctrina de la arbitrariedad resulta, en estos casos, particularmente restrictiva.

Sentado ello, explica que la cuestión exige recordar el alcance dado a la potestad tributaria de los municipios:

- El reconocimiento de la autonomía municipal llevado a cabo en la Reforma Constitucional de 1994 importó, también, admitir los medios para su subsistencia. Cuando la Constitución Nacional manda a las provincias en su artículo 5º a “asegurar el régimen municipal”, dispone el mantenimiento de una realidad preexistente que solo puede garantizarse con el reconocimiento del “derecho a los medios”.
- Dentro del derecho a los medios que garantizan la subsistencia del municipio, se encuentran los recursos provenientes de la potestad tributaria originaria que titularizan.



- Este derecho a los medios económicos del municipio reconoce límites precisos que delimitan su ámbito de validez y derivados de: i) el Estado de Derecho; y ii) el sistema de organización institucional con sus diferentes niveles de decisión.
  - i. Los límites al poder fiscal municipal emanados de la vigencia del Estado de Derecho se concretan en los principios clásicos de la tributación: a) el principio de legalidad; b) el principio de igualdad ante las cargas públicas; c) el principio de finalidad; d) el principio de no confiscatoriedad.
  - ii. Los límites al poder fiscal municipal que provienen del sistema de organización institucional remiten a la distribución de la potestad tributaria prevista en la Constitución Nacional.

Pondera así que, con relación a la Nación, por ejemplo, cobra relevancia la problemática de los establecimientos de utilidad nacional enclavados en territorios locales o la imposibilidad de crear aduanas interiores.

Además, con respecto a las provincias, la Constitución Nacional les encomienda definir el alcance concreto de la autonomía municipal que se relaciona con las atribuciones económicas y financieras necesarias para garantizar su subsistencia y, con ello, la satisfacción de las necesidades públicas a su cargo.

Por último, actúa como límite del poder fiscal local el derecho intrafederal tributario plasmado en instrumentos como el Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 y la Ley de Coparticipación Federal de Ingresos Públicos 23.548, propios de un sistema de concertación fiscal en cuyo proceso de formación no debería excluirse la participación municipal.

De esta forma, indica que, en el orden intrafederal, el artículo 9º, inciso b, primer párrafo, de la ley de coparticipación federal 23.548 establece que, en la adhesión, las provincias se obligan “a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley”; por su parte, el impuesto sobre los combustibles líquidos establecido en la ley 23.966 cuenta con un régimen especial de coparticipación que permite a las provincias gravar con tributos locales la actividad, sin que esto implique violar la prohibición de fijar tributos análogos de la ley de coparticipación federal previamente citada, en los siguientes términos: “las provincias que adhieran al régimen de esta ley y decidan gravar con el impuesto a los ingresos brutos las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, deberán comprometerse a: a) aplicar una tasa global que, comprendidas ambas etapas, no exceda el tres y medio por ciento (3,5%), pudiendo alcanzar a la de industrialización con una tasa máxima del uno por ciento (1%)”. Expone, entonces, que la Provincia de Tucumán adhirió a las leyes precedentes por medio de las leyes 5928 y 6356, respectivamente.

En virtud de ello, destaca que ningún estamento del orden federal, tal cual fue conformado con posterioridad a la reforma de 1994, está llamado a competir y/o destruir económicoamente al otro: la Nación, las provincias y los municipios son jurídicamente invulnerables dentro de su órbita de competencias, y están obligados a armonizar sus sistemas tributarios; agregando que los municipios gozan de una potestad tributaria originaria que titularizan por mandato constitucional, es decir, no derivada de la autonomía provincial y, por tal motivo, los regímenes de concertación fiscal en su formación y ejecución no pueden excluir la participación municipal.

Finalmente, afirma que la diferente denominación entre “tasa” o “tributo” que surge de la reforma constitucional provincial de 1990 resulta irrelevante para decidir la causa, ya que, aun reconociendo que el ITEM fuera un “impuesto municipal” correspondía evaluar, si las ordenanzas confrontan o son armónicas con los artículos 9º, inciso b de la ley de coparticipación federal de impuestos y 22 de la ley 23.966.

Concluyendo que la de los tres niveles obligación federales de gobierno de armonizar, dar coherencia e integrar sus sistemas fiscales, no responde a una prerrogativa que defienda las



potestades tributarias sectoriales de cada uno de ellos -no han de ser, se ha dicho, niveles estaduales compitiendo por recursos-, sino que representa la contraprestación constitucional de un derecho de los contribuyentes de relacionarse con sistemas tributarios simples, sencillos, y previsibles.



## Agropecuaria Cerro del Águila c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires

**Tribunal:**

Corte Suprema de Justicia de la Nación

**Fecha:**

10 de julio de 2025

**Resumen:**

La Corte Suprema de Justicia de la Nación hace lugar a un recurso de queja por retardo de justicia contra Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires y dispone que se pronuncie sin dilación.

**Palabras claves:**

Queja por retardo de justicia – Privación de justicia

En una causa contencioso administrativa, la Corte Suprema de Justicia de la Nación hace lugar a una queja por retardo de justicia y dispone que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires se pronuncie sin dilación alguna sobre los recursos interpuestos ante sus estrados.

Para así decidir, recuerda que “la dilación injustificada de un tribunal no puede redundar en un perjuicio irreparable para los recurrentes que, como consecuencia de una conducta ajena y que no pueden modificar, se ven impedidos de obtener una sentencia definitiva en tiempo útil”.

Además que “en supuestos de manifiesta excepcionalidad, el Tribunal ha admitido quejas por retardo de justicia con referencia a asuntos en trámite ante jurisdicciones provinciales, cuando las circunstancias del caso exigían la intervención de esta Corte; medida extrema que fue utilizada como último recurso, para evitar una efectiva privación de justicia”.

Así, en este caso afirma que “se configura uno de esos supuestos excepcionales ya que del informe recibido resulta que asiste razón a la presentante en su planteo pues desde hace casi diez (10) años el proceso se encuentra tramitando ante los estrados del tribunal superior provincial, con motivo de los recursos extraordinarios de inaplicabilidad de ley incoados, sin que aún haya recaído resolución alguna”.



## Oviedo c/Telecom Argentina

**Tribunal:**

Corte Suprema de Justicia de la Nación

**Fecha:**

10 de julio de 2025

**Resumen:**

La Corte Suprema de Justicia de la Nación descalifica una sentencia sobre responsabilidad personal solidaria de los directores de una empresa, en tanto omitió tener en cuenta el planteo de que en las grandes empresas los miembros del directorio no pueden participar personalmente en las decisiones que se adoptan para la marcha ordinaria de los negocios, que solo les incumbe marcar las políticas de la compañía e instruir a la línea gerencial para que las execute y vele por su cumplimiento y que, por ende, no cabe exigirles una supervisión personal de cada contratación realizada sino el establecimiento de sistemas de auditoría y control apropiados.

**Palabras claves:**

Responsabilidad Solidaria – Directores – Alcance

En el caso, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, analizando la responsabilidad personal solidaria de los directores de una empresa, considera que la sentencia de Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo debe ser descalificada con arreglo a la doctrina de la arbitrariedad.

Para así decidir, señala que “para atribuirles la responsabilidad solidaria que contempla la ley de sociedades, la cámara partió de la premisa de que los directores codemandados tuvieron una participación directa en la gestión de los negocios empresariales que dieron lugar a la contratación del demandante a través de otras empresas, pues sostuvo que ‘han obrado con pleno conocimiento de la naturaleza de la relación’ y ‘con la deliberada intención de no registrar el vínculo con el actor’ acudiendo a una intermediación fraudulenta. Pero no explicó en modo alguno en qué circunstancias comprobadas de la causa basaba sus conclusiones”.

Por lo tanto, “al apoyar exclusivamente su decisión en esas consideraciones dogmáticas, omitió tener en cuenta la seria argumentación defensiva que planteaba que en las grandes empresas, como Telecom Argentina S.A., los miembros del directorio no pueden participar personalmente en las decisiones que se adoptan para la marcha ordinaria de los negocios, que solo les incumbe marcar las políticas de la compañía e instruir a la línea gerencial para que las execute y vele por su cumplimiento y que, por ende, no cabe exigirles una supervisión personal de cada contratación realizada sino el establecimiento de sistemas de auditoría y control apropiados”.



## Gas Natural Ban c/Provincia de Buenos Aires

**Tribunal:**

Corte Suprema de Justicia de la Nación

**Fecha:**

17 de julio de 2025

**Resumen:**

Rechaza medida cautelar, la cual pretendía la suspensión de la ley provincial que obliga a establecer oficinas de atención personalizada en las ciudades cabecera de cada uno de los distritos en los que presta el servicio.

**Palabras claves:**

Medida Cautelar – Utilidad Nacional – Regulación Provincial

La actora, en su condición de licenciataria del servicio público de distribución de gas natural por redes en la zona norte y oeste de la Provincia de Buenos Aires, inicia acción declarativa a fin de que se declare la inconstitucionalidad de la ley local 14.692, en cuanto la obliga a establecer oficinas de atención personalizada en las ciudades cabecera de cada uno de los distritos en los que presta el servicio, con el objeto de que los usuarios o consumidores puedan efectuar reclamos y consultas en forma personal, cuyo domicilio y horario de atención deberán estar especificados en la facturación del servicio, en las páginas de red informática y en cualquier otro medio de información y documentación que emita la empresa.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, luego de aceptar su competencia originaria, rechaza la medida cautelar solicitada, en tanto no advierte que la actora haya aportado elementos de convicción suficientes, recordando que, “dado que el ejercicio de una atribución local en los enclaves de jurisdicción federal siempre incide en ellos, el criterio para dirimir la existencia de una interferencia en ámbitos sometidos a la jurisdicción federal por interés nacional es la compatibilidad con lo inherente a esa utilidad nacional y no la mera incidencia”.

Agrega que “la regulación local no se transforma en un obstáculo real y efectivo a la actividad de jurisdicción nacional en tanto sea periférica o extrínseca respecto a la utilidad pública del establecimiento nacional y no menoscabe o impida las operaciones de jurisdicción federal. Lo dicho supone, como principio, que no constituyen por sí mismos obstáculos reales y efectivos para el logro de los fines de utilidad nacional invalidantes de las normas locales: i) la mera incidencia económica, ponderada de forma aislada, que acarrean las normas locales sobre los operadores nacionales; ii) las regulaciones que resulten periféricas y extrínsecas al núcleo o la sustancia de la regulación federal en cuestión; iii) las disposiciones que no impliquen una interrupción sine die o conlleven la degradación de la actividad de jurisdicción nacional, esto es -en lo que respecta al presente conflicto- la prestación del servicio de telecomunicaciones”.



## Círculo de Inversores c/Administradora Tributaria de Entre Ríos

**Tribunal:**

Corte Suprema de Justicia de la Nación

**Fecha:**

17 de julio de 2025

**Resumen:**

La Corte Suprema de Justicia de la Nación considera que la acción dirigida contra una administración tributaria no corresponde a su competencia originaria.

**Palabras claves:**

Competencia Originaria – Provincia – Administración Tributaria

La Corte Suprema de Justicia de la Nación determina que la acción contra la administración tributaria resulta ajeno a la competencia originaria del Tribunal.

Para así decidir, recuerda que “la procedencia de la competencia originaria supone que una provincia revista el carácter de parte en el pleito, no sólo en sentido nominal sino también de manera sustancial, esto es, que tenga en el litigio un interés directo, de tal manera que la sentencia que se dicte le resulte obligatoria” y que “ese interés directo de la provincia debe surgir de forma manifiesta, de la realidad jurídica, más allá de la voluntad de los litigantes en sus expresiones formales.”

Al respecto, indica que “por medio de la presente acción se pretende hacer cesar el estado de incertidumbre en el que dice encontrarse a raíz de la denegación tácita (de la ATER) a su pedido tendiente a que dicho organismo confirme la ‘no gravabilidad’ en el impuesto de sellos de las solicitudes de adhesión que utiliza para su actividad”.

Puntualiza que la ATER “reviste la condición de entidad autárquica de derecho público, es la autoridad de aplicación del Código Fiscal, de las leyes de Catastro, sus disposiciones legales y complementarias, y tiene por finalidad la ejecución de la política tributaria mediante la determinación, fiscalización y percepción de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales. De ahí que no puede ser identificada con el Estado provincial a los efectos de su capacidad para intervenir en los procesos que se vinculen con sus atribuciones”.

Así, señala que “en situaciones como la que se configura en la presente causa, en las que resultan vinculadas las direcciones de rentas provinciales es necesario examinar, en cada caso y con el propósito de discernir cabalmente la competencia originaria, cuál es la autoridad que efectivamente tiene interés directo en el conflicto y, por ende, aptitud para cumplir con el mandato restitutorio del derecho que se denuncia como violado en el supuesto de admitirse la demanda”.

Por lo tanto, detalla que “la conducta que se le atribuye a la dirección de rentas provincial refiere a aspectos inherentes a las funciones que le han sido asignadas en su condición de autoridad de aplicación del Código Fiscal y disposiciones legales y complementarias y no se ha invocado que resulte necesaria la intervención de algún otro organismo provincial -fuera de la misma Administración Tributaria- para cumplir eventualmente con una sentencia que admitiera la demanda, es decir, para restablecer la integridad del derecho que se señala como vulnerado”.

Por lo tanto, “la Provincia demandada no reviste en el caso el carácter de parte adversa, pues los términos de la demanda demuestran que es la referida entidad autárquica la que integra la relación jurídica sustancial”.



## Couriel c/DGI



**Tribunal:**  
Corte Suprema de Justicia de la Nación



**Fecha:**  
1 de julio de 2025



**Resumen:**  
La Corte Suprema de Justicia de la Nación analiza los efectos de la sentencia penal en la sentencia del proceso en el fuero contencioso administrativo.



**Palabras claves:**  
Prejudicialidad – Doble Vía – Denuncia Penal

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, por mayoría y con remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación, declara inadmisible el recurso del Fisco Nacional.

El dictamen de la Procuración General de la Nación señalaba que "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".

En consecuencia, concluía que "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 1º de la ley 21.878. Ambas razones son, en efecto, independientes y respecto de esta última no se ha expresado agravio alguno (...), al que debe limitarse el pronunciamiento del Tribunal. 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".

Sin embargo, la disidencia de Rosenkrantz y Lorenzetti declara admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia de la Cámara Federal.

Para arribar a dicha decisión, luego de transcribir la normativa aplicable, afirma que "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 siempre y cuando, resultando los montos determinados superiores a los previstos legalmente, 'de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que (...) se ha ejecutado la conducta punible'. 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.

Así, "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’. 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”.

Sentado ello, puntualiza 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’.

Agrega que “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’”.

A continuación, señala que “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. 9º que ‘los tribunales deben resolver todas las cuestiones que se susciten en el proceso, salvo las prejudiciales’. 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”.

En consecuencia, expresa que “muchos son los fundamentos por los que la justicia penal puede condenar, sobreseer o absolver a un imputado 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”.

De esta forma, “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 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”.

Continúa sosteniendo 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”.

Añade que “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’”. 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 ‘se 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’”.

Por ello, recuerda que “jurisprudencia de este Tribunal ha conferido jerarquía constitucional a la cosa juzgada, 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 y de que la estabilidad de las decisiones jurisdiccionales constituye un presupuesto ineludible de la seguridad jurídica”.

Explica entonces 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.

Agrega que “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 manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible’. 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”.

Así, indica 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”.

En tanto, “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 o directamente de evitar la formulación de una denuncia penal carente de sustento legal.

Así, “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’. Dicha norma reasegura que las



mencionadas competencia 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”.

Añade que “el art. 19 del régimen penal tributario establecido por la ley 27.430 restituyó su vigencia con una nueva redacción que establece que ‘el 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 esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación’”.

Entonces, “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’ o porque existe una mera discrepancia sobre ‘aspectos técnico contables de liquidación’”.

Así, sostiene que “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’. 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”.

De esta forma concluye que “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 procedural. 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 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”.

Entonces, “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’”.

En tanto, “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’, en tanto procuraba que ‘la ley tributaria se aplicara sin desvirtuar la plataforma fáctica que se había tenido por probada en sede penal’”.

Así, puntualiza que “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”.

Añade que “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 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”.

Destaca que “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”.

En este caso puntual, señala “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 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”.

Indica 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. de la Ley 20.628 del impuesto a las ganancias y sus modificaciones y textos reglamentarios, en vinculación a la demás normativa involucrada en el caso, como ser el artículo 20 in fine de la ley 21.499 y, en particular, el artículo 1º de la ley 21.878’”.

Entonces, afirma que “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’ que configuraban el elemento subjetivo del tipo del delito de evasión tributaria simple denunciado. En cualquier caso, se trató de una mera discrepancia interpretativa que se encontraba al margen de todo reproche penal”.

Así, recuerda que “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’. 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’. 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’”.

Destaca 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 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.

Por lo expuesto, concluye que “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”.

De esta forma, “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. 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.”

Entonces, “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’”.