República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-56021521-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 3 de Junio de 2022

Referencia: Sentencia Expte Nº 33.605-I Intepla S.R.L.

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Rubén Alberto Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 33.605-I caratulada “**INTEPLA S.R.L. s/recurso de apelación**”

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que a fs. 2/56vta. la actora interpone recurso de apelación, en los términos del artículo 76 inciso b) de la ley N° 11.683, contra la Resolución N° 4/2010 (DV RRLP), de fecha 12/02/2010, suscripta por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina la obligación impositiva relativa al Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas, por los pagos de los períodos fiscales 2006 a 2008, con más sus respectivos intereses resarcitorios. Asimismo, se aplica una multa –por los ejercicios 2006 y 2008- de acuerdo a los artículos 46 y 47 inc. b), equivalente a tres (3) veces el impuesto presuntamente evadido, y se difiere el juzgamiento de la conducta relativa al período fiscal 2007, conforme el artículo 20 de la ley 24.769.

En primer lugar, se agravia al entender que el acto de determinación de oficio es nulo, toda vez que ha transgredido las normas de exteriorización previstas en el Título III de la ley 26.476 -en particular la disposición contenida en el artículo 32 de esa ley- que libera no sólo a los contribuyentes de su obligación de informar el origen de sus tenencias y fondos, sino que también produce la liberación del impuesto a las ganancias por las sumas exteriorizadas. Advierte la falta de causa y finalidad (art. 7° inc. b y f, y 14° inc. b, de la Ley N° 19.549) del acto recurrido.

En segundo lugar, plantea que el juez administrativo yerra al sostener que la adhesión al blanqueo impositivo por parte de la empresa no permite la liberación de la figura de Salidas No Documentadas. Agrega, que ello constituye una tesis ilegítima y encaminada a burlar la naturaleza, alcance y espíritu de la ley 26.476, causando un estado de indefensión absoluta a la empresa que procedió a adherirse al régimen sobre la base de la clara y palmaria liberación de los impuestos, sin distinción de las normas o regulaciones particulares.

En tercer lugar, y en forma subsidiaria, considera que no se han verificado los presupuestos

contenidos en la ley 20.628 para la aplicación de la figura de Salidas No Documentadas.

Por último, entiende improcedente la liquidación de los accesorios sin la existencia de mora culposa. Sin perjuicio de ello, esgrime que los intereses resarcitorios aplicados son nulos y deben dejarse sin efecto, dado que el detalle de liquidación de los mismos no fue adjuntado al acto en crisis –pese a su obligatoriedad- impidiendo ejercer el derecho de defensa sobre su cuantía, base de cálculo y tiempo.

Finalmente, respecto de la documental acompañada, ofrece -en subsidio- una pericia caligráfica. A su vez, solicita prueba informativa y hace reserva del Caso Federal, todo ello para obtener la revocación del acto apelado, con costas.

II.- Que a fs. 71/92 el Fisco contesta el traslado del recurso que oportunamente le fuera conferido y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita el rechazo del recurso incoado por la actora y se confirme la resolución apelada, con costas. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que a fs. 128 se resuelve abrir la causa a prueba y hacer lugar a la prueba informativa ofrecida a fs. 55/55vta. -punto IX d)- la que se encuentra agregada a fs. 135/147 y 148/158; por medio de la PV-2022-33403349-APN-VOCIII#TFN se cierra el período probatorio, y se elevan los autos a consideración de la Sala “A”; a través del IF-2022-33881118-APN-VOCII#TFN se pusieron a disposición de las partes para que se produzcan los alegatos, obrando a fs. 197/203vta. el alegato de la actora y a fs. 205/207vta. el correspondiente al Fisco Nacional; finalmente se llaman a sentencia en el IF-2022-52754606-APN-VOCII#TFN.

IV.- Que, a continuación, corresponde resolver si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Según se desprende del Informe Final de Inspección, la auditoría fiscal constató salidas de fondos con documentación de respaldo presuntamente apócrifa correspondiente a ciertos proveedores, a quienes se cuestiona el estar desvinculados de la prestación que dice el comprobante; habiendo resultado de aplicación las previsiones de los artículos 37 y 38 de la Ley del Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas.

Frente al ajuste proyectado, la recurrente manifestó haber comunicado fehacientemente a los agentes fiscales que, con fecha 27/08/2009, la empresa se habría acogido al Régimen de Regularización establecido en el Título I de la Ley 26.476, con relación al Impuesto al Valor Agregado -períodos fiscales agosto/2005 a abril/2007- y se cumplieron las normas previstas en el Título III de dicha norma, tanto en lo referido al Impuesto a las Ganancias como al Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas. Asimismo, acompañó copia simple de las DDJJ “Régimen de Facilidades de Pago - Ley 26.476 T.III” y “Exteriorización Ley 26.476”, junto con sus pagos respectivos.

En virtud de ello, consideró contradictorio la exigencia del impuesto contenido en el artículo 37 de la ley 20.628 y la admisión del "blanqueo impositivo" en el Impuesto a las Ganancias, pues si se exteriorizaron fondos sin declarar en su origen, técnica y legalmente no existe gasto y/o salida sino tan sólo tenencia regularizada.

Por su parte, el fisco opina que el argumento esgrimido por INTEPLA SRL -consistente en vincular la salida no documentada con el capital regularizado- resulta ser una interpretación forzada de la normativa, no demostrándose correspondencia alguna sustentada en ninguna de las pruebas aportadas.

Sobre el particular, puntualizó que del citado régimen no surge disposición alguna que permita la liberación de las obligaciones originadas en el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas, salvo los

beneficios relativos a la financiación del plan.

En esa dirección, señaló que la actora de pretender algún beneficio respecto al IG - SND, debió haber incluido tales obligaciones en el Título I de la Ley 26.476, y así resultar beneficiaria tanto de la financiación propiamente dicha, como de la reducción de intereses, y la eventual condonación de sanciones.

V.- Que por una cuestión de lógica precedencia corresponde, en primer término, expedirse sobre el planteo de nulidad formulado por la actora, fundado en haberse transgredido las normas de exteriorización previstas en el Título III, lo que acarrea –a su parecer- una falta de causa y finalidad en el acto apelado (cfr. art. 7°, inc. b y f, y 14. inc. b, de la Ley N° 19.549).

Que tanto de la lectura del acto apelado, como del análisis de las actuaciones seguidas por el ente recaudador, no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada para determinar el tributo recurrido en autos. Ello, evidencia que los agravios vertidos por la quejosa como fundamento de la defensa de nulidad intentada, se tratan de una mera discrepancia con el criterio fiscal, y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero que no afecta la validez de acto alguno.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que *"la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima "no hay nulidad por la nulidad misma", receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación" (CNACAF, Sala V, junio 4-997 -Sosa Mirta Elena Impuestos B- 2076).* Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. "Anteurquiza, Mugo Ramón" - CNACAF. - Sala IV - 26/3/1992 - entre otros), circunstancia que no ha sido acreditada en autos.

En mérito a las consideraciones que anteceden, corresponde rechazar el argumento sobre la nulidad interpuesto por la rubrada en su escrito recursivo, con costas.

VI.- Que, entrando en la cuestión de fondo, resulta pertinente traer a colación el derecho aplicable al presente caso.

Que la ley 26.476, del 22/12/2008, estableció un "Régimen de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado, exteriorización y repatriación de capitales". Así, bajo el Título III "Exteriorización de la tenencia de moneda nacional, extranjera, divisas y demás bienes en el país y en el exterior" habilita, en el artículo 25, a "… *las personas físicas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, inscriptos o no,… exteriorizar la tenencia de moneda extranjera, divisas y demás bienes en el exterior y la tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país, en las condiciones previstas en el presente título. La referida exteriorización comprende los períodos fiscales no prescriptos a la fecha de publicación de la presente ley en el Boletín Oficial y finalizados hasta el 31 de diciembre de 2007*".

Se define, además, la forma en que deberá llevarse a cabo tal exteriorización, imponiéndole un "Impuesto especial" sujeto a diferentes alícuotas, según sea el tipo y destino del bien en cuestión.

Asimismo el art. 32 establece: "*Los sujetos que efectúen la exteriorización e ingresen el impuesto*

especial… no estarán obligados a informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, sin perjuicio del cumplimiento de la Ley 25.246 y demás obligaciones que correspondan, la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas, y gozarán de los siguientes beneficios:

a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 18 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, con respecto a las tenencias exteriorizadas;

b) Quedan liberados de toda acción civil, comercial, y penal tributaria —con fundamento en la Ley 23.771 y sus modificaciones, durante su vigencia, y la Ley 24.769 y sus modificaciones— administrativa y profesional que pudiera corresponder, los responsables por transgresiones que resulten regularizadas bajo el régimen de esta ley y las que tuvieran origen en aquéllas.…

c) Quedan liberados del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar por períodos fiscales comprendidos en la presente normalización, de acuerdo con las siguientes disposiciones:

1. Liberación del pago de los Impuestos a las Ganancias…, respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, por el equivalente en pesos de la tenencia de moneda local, extranjera, divisas y demás bienes que se exterioricen.

2. Liberación de los Impuestos Internos y al Valor Agregado…

3. Liberación de los Impuestos a la Ganancia Mínima Presunta y sobre los Bienes Personales y de la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas...

4. Liberación del Impuesto a las Ganancias por las ganancias netas no declaradas, en su equivalente en pesos, obtenidas en el exterior, correspondientes a las tenencias y bienes que se exteriorizan..."

VII.- Que en cuanto al objetivo de la ley, las comisiones de Presupuesto y Hacienda y de Legislación del Trabajo, al considerar el proyecto de ley en tratamiento, hacen suyos los argumentos vertidos en el Mensaje del Poder Ejecutivo a la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, elevado en oportunidad de la discusión parlamentaria de la ley en trato. En lo que aquí interesa, puede leerse: *"Es entonces oportuno… aprovechar para intentar fortalecer nuestra economía real de modo que una normalización tributaria posibilite la expansión de la economía formal en detrimento de la informal en términos tributarios, la promoción y la protección del empleo registrado con prioridad en pymes a través de mecanismos que faciliten el incremento de la corriente de inversión, ya sea proveniente de fondos localizados en el país o actualmente depositados por residentes argentinos en el exterior".*

Y con respecto al Título III "Exteriorización de la tenencia de moneda nacional. Extranjera, divisas y bienes en el país y en el exterior", planteada como una de las tres alternativas consideradas en la norma para dicha normalización, se fundamenta del siguiente modo: *"La inversión productiva ha sido un pilar distintivo de ese proceso de desarrollo sostenido con inclusión social. No obstante, para sostener el vigoroso crecimiento de la economía y la mejora constante de los indicadores sociales, es necesario profundizar los niveles de inversión y diversificar y extender los plazos de sus fuentes de financiamiento…"*

"Sin embargo, el escaso acceso al financiamiento para los distintos proyectos de inversión ha operado, a lo largo de la historia económica argentina, como una restricción altamente limitante del crecimiento sostenido…"

"… además de las fuentes precitadas, los fondos de residentes argentinos depositados en el exterior constituyen

una fuente –hasta aquí sub explotada– de importantes recursos adicionales…"

"Sin embargo, el carácter no declarado de estos fondos desincentiva su repatriación. Una importante masa de los fondos argentinos en el exterior está amparada en mecanismos de protección financiera que impiden el ejercicio de las potestades tributarias por parte del Estado argentino. En términos prácticos, produce una considerable pérdida de eficiencia para la economía en general, y un sacrificio fiscal en la medida que el tesoro deja de percibir ingresos sobre fondos depositados en el exterior."

"Por tal motivo, bajo un prisma positivo y pragmático que permita reencauzar una parte de los fondos argentinos en el exterior hacia el financiamiento de la inversión en nuestro país, será pertinente que el Estado decline las potenciales acciones fiscales destinadas a cobrar parte o todos sus derechos tributarios, sin perjuicio, claro está, de las actuaciones judiciales o administrativas en materia tributaria preexistentes referidas a los fondos involucrados."

"En definitiva, la iniciativa implica ganancias tanto para los actores involucrados como para la sociedad en su conjunto: quienes hayan girado ahorros al exterior podrán regularizar su situación, quienes tienen proyectos de inversión contaran con recursos financieros para materializarlos, el Fisco podrá beneficiarse de la integración de nuevos recursos al circuito financiero y productivo formal; finalmente, la sociedad toda se beneficia con una mayor tasa de inversión y un proceso de desarrollo sostenido con inclusión social, con mayor eficiencia tributaria y equidad social…"

"Con alcance similar, se incluye también en este régimen la regularización de los fondos y bienes que se encuentren en el país, a fin de incorporarlos a la actividad económica permitiendo un mayor desarrollo de la misma a efectos de fortalecer el proceso productivo."

Que por lo tanto, el objetivo del mencionado Título III consiste en incentivar la repatriación de fondos del exterior y el blanqueo de fondos y bienes que se encuentran en el país, con el objetivo de incrementar los recursos nacionales para el financiamiento de proyectos de inversión.

VIII.- Que en un reciente fallo "*Sigma SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", sentencia del 28/10/2021, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, haciendo suyo el Dictamen de la Procuración General del 28/10/2021, se ha expedido confirmando la doctrina ya asentada por dicho Tribunal en una cuestión sustancialmente análoga a la controvertida, aunque con referencia al régimen de exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior establecido por la ley 26.860 (sentencia del 2 de julio de 2020, en la causa CAF 55700/2016/CSI-CA1 "*Copparoni S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*").

Que en mencionado precedente el Máximo Tribunal ha entendido que "*…la ley libera del ´impuesto al valor agregado´ que oportunamente se omitió declarar, si la contribuyente dio cumplimiento a los requisitos exigidos por el régimen -la exteriorización de fondos y el pago del tributo especial- para que proceda la liberación, sin distinguir si aquél se origina en débitos o en créditos fiscales impugnados por la presentación de facturas apócrifas*".

Que de tal doctrina, surge que el espíritu de la norma refiere a permitir la exteriorización de la tenencia de bienes que permanecían marginados de imposición, y habilitar la liberación de las obligaciones tributarias expresamente indicadas en su texto, en la medida que el declarante cumpla con las obligaciones estipuladas en su articulado, entre las cuales se encuentra hacer efectivo el pago de un impuesto especial.

Que en dicho antecedente, el Máximo Tribunal, en toda su inteligencia considera pertinente traer a colación el método interpretativo que debe aplicarse para dirimir la cuestión. Al respecto recuerda que "*… la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y que cuando ésta es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 320:61; 305 y 2145; 323:1625, entre otros)*".

Además destaca que "*… el claro principio hermenéutico… postula que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros), quien podría haber excluido de la liberación al crédito fiscal del IVA proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la AFIP, tal como lo reguló en otros regímenes (cfr. art. 46, inc., c., pto. 2, de la ley 27.260) y, sin embargo, no lo hizo"*.

En base a tal enseñanza, el Tribunal consideró que "*la interpretación propuesta por la recurrente en pos de limitar el beneficio en el IVA únicamente al débito fiscal omitido no resulta de la letra de la ley en examen*", y lo explica del siguiente modo: "*porque entiendo que dicho capital oculto puede originarse tanto en ventas omitidas cuanto en compras ficticias, puesto que por cualquiera de las dos vías el contribuyente declara un IVA menor al realmente adeudado (cfr. arts. 11, 12 y ccdtes., ley 23.349, t.o. 1997) y obtiene un capital que permanece oculto al Fisco, cuya exteriorización procura el régimen instituido por la ley 26.476"*.

Dicho esto, debe interpretarse que lo que se exterioriza son fondos cuya obligación tributaria se liberará. Y es sabido que el impuesto a pagar surge de una mecánica que hace al proceso de liquidación de cada tributo de la cual se desentiende el legislador, dado que reemplaza tal obligación tributaria por otra en la figura de un Impuesto especial.

Reafirmando tal entendimiento, agrega la CSJN en "*Sigma*": "*… uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su congruencia con el resto del sistema en que está engarzada, es la consideración de sus consecuencias (Fallos: 234:482) y la verificación de los resultados a que su exégesis conduce en el caso concreto (Fallos: 303:917; 307:1018; 310:464; 311:1025; 317:1505; 318:79, entre otros)*".

Que siendo el objetivo de la ley incentivar la repatriación o blanqueo de fondos, de modo de incrementar los recursos nacionales para el financiamiento de proyectos de inversión, el imponer una carga tributaria adicional (el Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas) al Impuesto Especial ya pagado se traduce en un desincentivo a tal repatriación o blanqueo, contrario a la finalidad perseguida por el Régimen y, por tanto, de consecuencias opuestas a las buscadas.

Y con relación al Impuesto a las Ganancias en cabeza del proveedor apócrifo no individualizado, dejado de percibir por el fisco, entiendo que tal sacrificio fiscal ha sido debidamente contemplado por el legislador al sancionar la ley de trato, y traducida en la expresión que resulta "*pertinente que el Estado decline las potenciales acciones fiscales destinadas a cobrar parte o todos sus derechos tributarios…*".

En función a lo expuesto, corresponde hacer lugar al agravio planteado por la actora, dirigido a cuestionar la interpretación y aplicación del Régimen de Exteriorización de la ley 26.476 - Título III "Exteriorización de la tenencia de moneda nacional, extranjera, divisas y demás bienes en el país y en el exterior".

IX.- Que de acuerdo a como se resuelve el pleito, no corresponde tratar el resto de los agravios

expresados en el recurso.

X.- Que en relación a las costas, en atención a la complejidad de la temática y a los recientes pronunciamientos del Máximo Tribunal que vinieron a echar luz a una materia objeto de controversia de larga data, voto por resolver las costas por su orden.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del vocal preopinante.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Rechazar el planteo de nulidad planteado por la recurrente, con costas.

2°) Revocar la Resolución N° 4/2010 (DV RRLP), de acuerdo a lo expuesto en el Considerando VIII.

3°) Las costas se imponen por su orden.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 12:02:16 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 14:00:22 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 14:00:23 -03:00