República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-31855826-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 22 de Marzo de 2023

Referencia: SENTENCIA - Expte. N° 44.257-I "ALLENDE FERNANDO LUIS s/apelación" - VOC XII

En la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte Nº 44.257-I (acumulado Nro. 44.258-I) “ALLENDE FERNANDO LUIS s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 179/214 y 396/437 Fernando Luis Allende interpone de recurso de apelación contra las Resoluciones Nº 202/2015 (DV DEOA) y Nº 203/2015 (DV DEOA) de fecha 30 de junio de 2015, dictadas por el Jefe (int.) de la División Determinaciones de Oficio “A” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales, por las que se determinaron de oficio sus obligaciones impositivas en los Impuestos a las Ganancias por el período fiscal 2008 y al Valor Agregado por los períodos fiscales 01/2008 a 12/2008 con más intereses resarcitorios, dejando en suspenso según el art. 20 de la ley Nº 24.769 la aplicación de sanción en el Impuesto a las Ganancias, mientras que en el Impuesto al Valor Agregado se aplicó una multa equivalente a tres veces el impuesto omitido por los períodos fiscales determinados en los términos de los arts. 46 y 47 inc. e) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Opone la nulidad de las resoluciones por vicios en la causa y motivación al fundamentarse en hechos inventados, efectuar un análisis erróneo de las probanzas aportadas e ignorar los argumentos expuestos en el descargo, lo que afecta su derecho de defensa. Insiste en que los actos dictados carecen de los elementos prescriptos por el art. 7 de la ley de Procedimientos Administrativos al no sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvieron de causa ni en el derecho aplicable, sino en una equivocada interpretación de las operaciones realizadas.

Alega que las potestades del ente fiscal se encontraban prescriptas tanto para exigir los impuestos como para imponer la sanción aplicada, al sostener que no se verificó ninguna causal de suspensión y/o interrupción de la prescripción en razón de que lo dispuesto por el art. 44 de la ley Nº 26.476 no es de aplicación al período fiscal 2008 debido a que aún no se había iniciado el cómputo de la prescripción de dicho período al momento de entrar en vigencia la norma mencionada. Por otro lado, rechaza que sea procedente considerar la suspensión establecida en el art. 17 de la ley Nº 26.860 ya que la misma solo comprende a los contribuyentes que adhirieron al régimen

allí previsto. En subsidio, plantea la inconstitucionalidad del art. 17 de la ley Nº 26.860 y del art. 7 de la Resolución General Nº 3509/2013. Por último, tampoco considera la aplicación de la causal prevista en el art. agregado a continuación del art. 65 de la ley de Procedimiento Fiscal al manifestar que al conceder las vistas la prescripción ya había operado.

Expone que el ajuste tuvo origen en resultados obtenidos por la compra y venta de títulos públicos argentinos con cotización, cuyos ingresos fueron considerados no gravados/exentos al confeccionar la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias al no verificarse los requisitos de su art. 2 o por estar exentos según el art. 20 inc. w) de la ley del tributo, mientras que en el Impuesto al Valor Agregado también fueron tratados como exentos por aplicación del inc. b) del art. 7 de la ley del gravamen.

Se agravia de que el Fisco haya reputado gravados tales ingresos al sostener que respondían a una prestación de servicios ya que la realidad económica ponía de resalto que se trató de girar divisas al exterior como mero facilitador para llevar adelante la operatoria, cuando el propio ente fiscal reconoció que realizó operaciones bursátiles.

Remarca que la totalidad de las compras de moneda extranjera fueron realizadas en nombre propio y con fondos propios, y que tuvieron como destino la acreditación en una cuenta bancaria de su titularidad, por lo que apunta que llama la atención que se haya entendido que intervino como facilitador.

Concluye en que no hubo prestación de ningún servicio, ni giro de divisas ni retribución, sino solo un resultado por compra y venta de títulos públicos argentinos con cotización, lo que no puede ser recalificado como una prestación de servicios. Explica que adquirió dólares estadounidenses en el mercado local, con intervención de una entidad financiera y aclara que dicha moneda extranjera vendida no es billete sino divisa, y que la diferencia radica en que el “billete” se encuentra físicamente en el país mientras que la “divisa” es poseída por la entidad en el exterior, por lo que no existe el pretendido giro.

Realiza una critica pormenorizada de las resoluciones apeladas.

Reprueba la sanción aplicada en el Impuesto al Valor Agregado cuando no hubo ningún elemento que fundamente una defraudación, debido a que su actividad no generó la obligación de tributar el impuesto, sin que tampoco haya incurrido en maniobras tendientes a ocultar la realidad de sus operaciones.

Acusa la falta de causa de los intereses resarcitorios reclamados por los motivos expuestos en razón del principio de accesoriedad. En subsidio, aduce que a todo evento, se configuró una causal exculpatoria -error excusable- en la supuesta mora al creer que actuó de buena fe conforme a una interpretación razonable de las normas involucradas.

Por último, ofrece prueba documental, informativa y pericial contable y por los argumentos que desarrolla pide que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 229/266 y a fs. 453/486 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos deducidos en autos.

Hace saber que se detectó que el recurrente declaró como ganancias exentas en el Impuesto a las Ganancias los ingresos provenientes de operaciones bursátiles realizadas bajo la modalidad “contado con liqui” cuando la realidad económica puso de manifiesto que se trató de girar divisas al exterior, y que el Sr. Allende era un mero facilitador para llevar adelante la operatoria, por lo que dicha operación no era compatible con las exenciones pretendidas, debido a su finalidad distinta a la bursátil.

Expresa que la retribución por la prestación resulta alcanzada por el apartado 21 del inc. e) del art. 3 de la ley del Impuesto al Valor Agregado y por el inc. e) del art. 49 de la ley del Impuesto a las Ganancias al observarse que las operaciones involucradas no configuraron una “inversión de portfolio en el exterior” sino el mero envío de divisas al exterior.

Rechaza la nulidad articulada al sostener que el recurrente con planteos infundados y ajenos a la causa pretende distraer al Tribunal cuando no se está en presencia de actos nulos sino que el reclamo operó con fundamento en hechos verificados y probados en conformidad con el derecho vigente y aplicable.

Contesta sobre la excepción de prescripción e invoca la aplicación del art. 44 de la ley Nº 26.476 y del art. 17 de la ley Nº 26.860 debido a que dichas suspensiones de la prescripción revisten carácter general sin importar si los contribuyentes adhirieron al régimen regulado por las mencionadas leyes, para lo cual cita jurisprudencia.

Asegura que el Sr. Allende reitera los argumentos expuestos en sede administrativa y que fueron tenidos en cuenta para dictar las determinaciones de oficio recurridas, por lo que remite a las mismas.

Comenta que el actor era Director de Fénix Sociedad de Bolsa S.A., sociedad interviniente, por lo que dado las características del circuito operativo de las operaciones se advirtió que se trató de una operatoria con fines netamente cambiarios, en las que se realizó un inadecuado uso de las modalidades operativas habilitadas en el Mercado de Valores de Buenos Aires S.A. al concertar y registrar operaciones sin finalidad bursátil, con un objetivo cambiario y ajeno al riesgo inherente de toda operación bursátil.

Sustenta la multa aplicada en los hechos detectados como consecuencia de la verificación desarrollada y pone de resalto la presencia del elemento subjetivo mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas en las que el apelante ocultó su realidad económica.

Sobre los intereses resarcitorios expresa que tienen el carácter de resarcitorios de daños y perjuicios y que corresponde su aplicación en forma objetiva.

Por lo expuesto, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia que cita, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 493 se acumuló el Expte. Nº 44.258-I al que lleva el Nº 44.257-I.

Que a fs. 510 se admitió la prueba informativa y a fs. 515 la producción de la pericial contable.

A fs. 568 se aceptó la excusación formulada por el Dr. Porporatto, por lo que a fs. 570 se agregó la constancia del sorteo en el que resultó desinsaculada la Vocalía de la 12º Nominación a cargo del suscripto.

Que a fs. 572 se declaró cerrado el período de instrucción. Que por PV-2022-85643508-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y por IF-2022-87191398-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para alegar, agregándose con RE-2022-93431773-APN-SGAI#TFN y IF-2022-94594938-APN-DTD#JGM los alegatos producidos por las partes. Por último con IF-2023-25396962-APN-VOCXII#TFN se pasan los autos para dictar sentencia.

IV.- Que cabe abordar en primer lugar la excepción de prescripción invocada por el actor respecto de la facultad del Fisco Nacional para determinar los impuestos reclamados como la multa aplicada.

Que la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.) dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella prevista, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1º 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 o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible (cfr. artículos 56, 57 y 58 de la ley citada).

Que complementariamente la ley 26.860 (B.O. 12/06/2013) dispuso la suspensión con carácter amplio por un año de las facultades señaladas en el párrafo anterior, siendo aplicable en particular a los períodos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado de enero a noviembre 2008, atento que por la norma general la prescripción hubiera ocurrido el 01/01/2014, desplazándose de esta forma hasta el 01/01/2015.

Que a ello se suma que a contrario de lo afirmado por el actor resulta procedente la aplicación del art. agregado a cont. del art. 65 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) al establecer que se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se trate del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción.

Que cabe agregar, que el artículo 4 de la ley de rito fiscal dispone que para todos los términos establecidos en dicha norma se computarán únicamente los días hábiles administrativos.

Que ello así, el organismo fiscal con fecha 30 de diciembre de 2014 emitió las resoluciones de vista e instrucción de sumario (Resoluciones Nros. 208/204 y 209/204) respecto de ambos impuestos y períodos, lo que fue notificado al recurrente en la misma fecha.

Que por lo tanto, las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 01/2008 a 12/2008 y sus accesorios como así también para aplicar la sanción y el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2008 y sus accesorios, no se encontraban prescriptos al momento de emitir las resoluciones determinativas, debiendo rechazarse la excepción de prescripción articulada por la actora, sin que sea necesario analizar la procedencia de las demás leyes invocadas por el Fisco.

Que en lo que hace al pedido de inconstitucionalidad cabe recordar que el art. 185 de la ley fiscal impide a este Tribunal pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias, a no ser que la Corte Suprema de Justicia de la Nación la haya declarado, en cuyo caso podrá seguirse tal interpretación.

V.- Que en lo que hace al pedido de nulidad formulado debe ser desestimado en razón de que los actos recurridos han sido emitidos en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, las que fueron debidamente valoradas en claro cumplimiento de las normas que hacen a su dictado, sin que se haya afectado el derecho de defensa, además de que se han merituado los argumentos expuestos por el recurrente en su descargo presentado en sede de la Administración.

Que no puede pasarse por alto que los motivos alegados constituyen una discrepancia con el criterio fiscal, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo aquí debatida. Por lo que, cabe concluir que la nulidad invocada no resulta procedente, correspondiendo su rechazo.

VI.- Que se debe establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Que el Sr. Allende posee como actividad principal declarada la prestación de “servicios de publicidad NCP” y a la fecha de las operaciones analizadas en autos ejercía el cargo de Director de la sociedad Fenix Sociedad de Bolsa S.A.

Que en el marco de la inspección se constató que declaró como exentos los ingresos provenientes de operaciones realizadas bajo la modalidad “contado con liqui” cuando la realidad económica indicaba que giró divisas al exterior como mero facilitador para llevar adelante las operatorias, por lo cual se entendió que la prestación resultaba alcanzada por el apartado 21 del inc. e) del art. 3 de la ley del Impuesto al Valor Agregado y por el inc. e) del art. 49 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Que en el caso el contribuyente adquirió dólares estadounidenses en el mercado local y los giro a cuentas del exterior con el fin de realizar pagos de los títulos valores adquiridos (liquidación contra cable), en la que el vendedor de tales títulos recibe los dólares estadounidenses directamente en una cuenta del exterior sin que sean comprados por él en el mercado único y libre de cambios, mientras que la venta de los mismos fue efectuada por liquidación en pesos en el país, y ambas operaciones se concretaron el mismo día.

Que por tales operaciones el recurrente obtuvo una renta con origen en las diferencias de cotización de los títulos entre ambas monedas, en tanto el tipo de cambio obtenido a partir de dividir el importe de la venta con liquidación en pesos por la cantidad de dólares puestos en el exterior entregados por la compra contra cable, resultó superior al tipo de cambio vigente en el mercado de cambio local.

Que con relación a las operaciones se observaron las siguientes particularidades: a) comprendían montos entre u$s 16.000 y u$s 600.000 y fueron realizadas desde febrero a diciembre de 2008; b) algunas fueron financiadas con adelantos de la Sociedad de Bolsa que fueron cancelados al día siguiente y c) las transferencias al exterior se hicieron a la cuenta propia con destino Fénix Bursátil Sociedad de Bolsa S.A. a fin de abonar la compra de títulos con pago en dólares en el exterior.

Que en base a ello el personal actuante concluyó en la ausencia de finalidad bursátil al advertirse que se trató de una operatoria generada a los efectos de librar a terceros de los controles emergentes de operar en el Mercado Único y Libre de Cambios.

Además se consideró que debido al cargo de Director de Fénix Bursátil Sociedad de Bolsa S.A. el recurrente se encontraba en una situación privilegiada para poder concretar las operaciones.

Se concluyó en que no hubo inversión de porfolio en el exterior sino una facilitación a las sociedades de bolsa y/o sus clientes para la salida de divisas del país a través de operaciones de compraventa de títulos públicos sin intervención del Mercado Único y Libre de Cambios.

Que para arribar a dicha conclusión el organismo fiscal tomó en cuenta distintos factores: a) la rapidez con la que se hicieron las operaciones ya que el circuito del dinero y su flujo ocurrían el mismo día o el día siguiente; b) la realización reiterada y sistemática de las operaciones; c) la ejecución frecuente de operaciones para la inversión en el exterior; d) el giro inmediato de los fondos recibidos en la cuenta del exterior de las personas que intervenían como facilitadores a la cuenta de la sociedad de bolsa a fin de cancelar la transacción efectuada en el Mercado de Valores de Buenos Aires y e) se cancelaban operaciones en el mercado local pero con las divisas permaneciendo en el exterior.

Por ello, se consideró que la estructura jurídica adoptada como una operación bursátil constituía el instrumento por el cual se concretó una realidad económica distinta, consistente en la formación de activos externos en la que el Sr. Allende aparece como un mero facilitador para su realización.

VII.- Que ello así cabe considerar los agravios planteados, junto con la prueba informativa y el informe contable agregado a los efectos de decidir el tratamiento a dispensar a las operaciones involucradas en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado.

Ello teniendo en cuenta que el recurrente manifiestó que actuó como comitente y consignó la retribución obtenida bajo la exención del art. 20 inc. w) de la ley del Impuesto a las Ganancias en razón de su finalidad bursátil, mientras que el ente fiscal consideró que, al haber actuado el apelante como facilitador , el resultado de las operatorias estaba alcanzado por el art. 49 inc. e) de la ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y mod.) y, como consecuencia de ello sujeto al Impuesto al Valor Agregado conforme el apartado 21 del inc. e) del art. 3 de la ley del tributo.

Que entre las probanzas agregadas por el actor en apoyo de su argumento se encuentran distintos oficios, así a fs. 525 se agregó la respuesta del Banco de Valores en la que se hace saber que los dólares divisas vendidos bajo el código 860 BCRA (inversiones de portafolio en el exterior de personas físicas) se encontraban en una cuenta del exterior de dicho Banco. Que también obra a fs. 532 el oficio respondido por Fénix Bursátil S.A. en el que se indicó que RBC Dexia Investor Services no es comitente de dicha sociedad. Luego a fs. 546 Banco Columbia S.A. contestó con relación a las operaciones de cambio realizadas bajo el "código de BCRA 860" que los dólares que se vendían al Sr. Allende y al resto de los clientes eran adquiridos en el mercado a través de compras de cambio mayorista, las que eran liquidadas con crédito en las cuentas corresponsalía en el exterior que el Banco poseía a tal fin.

Que a fs. 550/553 se incorporó el informe pericial contable en el que a la pregunta referida a sí las operaciones de compra de moneda extranjera tuvieron como destino una cuenta bancaria abierta en el RBC a nombre del recurrente o de Fénix Bursátil S.A., los profesionales respondieron que en 52 casos tuvieron como destino una cuenta abierta en el RBC Dexia Investor Services a nombre del Sr. Allende y en 3 casos una cuenta abierta en Wachovia Securities, sobre la que no surgía quien era el titular. Luego contestaron que los débitos en la cuenta bancaria abierta en el RBC Dexia Investor Services fueron para pagar las compras de títulos públicos realizadas en esa entidad, con excepción de un débito por u$S 250.000, cuyo destino fue la transferencia de dicha suma a la cuenta comitente del Sr. Allende abierta en Fénix Bursátil S.A. y varios otros débitos por comisiones bancarias. Indican que de la totalidad de las operaciones de compras de títulos públicos solo dos operaciones se hicieron en Fénix Bursátil S.A., mientras que el resto fueron efectuadas en RBC Dexia Investor Services. Contestaron que de la cuenta comitente del Sr. Allende abierta en Fénix Bursátil S.A. se observaron en dos operaciones débitos en moneda extranjera para el pago del precio por la compra de títulos públicos que se tuvieron en cuenta en las determinaciones de oficio. Por último, en función de las constancias agregadas en las actuaciones administrativas y lo indicado en el informe final de inspección y en las resoluciones por las que se corre la vista fijada en el art. 17 de la Ley de rito Fiscal, los expertos manifiestan que las operaciones realizadas por el Sr. Allende no se verifican como operaciones de contado y liquidación. Cabe señalar que en este punto la respuesta brindada no se ajusta a lo pedido en el punto de pericia por lo que no procede a ser mérito de ello

VIII.- Que del análisis de las operaciones propiamente dichas, se advierte que no existió una transacción típicamente bursátil, donde el resultado que exime la ley del Impuesto a las Ganancias -art. 20 inc. w) ley vigente- es el que proviene de la comparación de dos precios fruto de sus cotizaciones, una de compra y otra de venta, en el mismo mercado y en la misma moneda. En el presente caso se observa un resultado fruto de la puesta

en práctica de una operatoria compleja, conforme fuera descripto en el Considerando VI, integrada por varios pasos, lo que excede las simples transacciones de compra y venta. La operatoria global se compone y se halla incidida por dos tipos de monedas, un tipo de cambio diferente al oficial, un desplazamiento de mercado y un arbitraje que permite que un mismo bono, aún sin movilidad en la cotización dentro de la misma jornada produzca un resultado que claramente no procede de una mera diferencia de cotización que pueda ser calificada como un resultado bursátil, del previsto en la LIG. A ello se suma la conjunción de la utilización de un capital más una labor personal desplegada por el aquí recurrente con un propósito ajeno a una inversión, además de no coadyuvar en favor del recurrente, la gran cantidad de operaciones que exceden largamente el carácter esporádico o secundario de su actividad.

Que hechos similares recibieron tratamiento ante la Alzada, Sala II, en la causa "Bacqué, Paul c/EN - AFIP-DGI - R. (RNOR) 180/2011 s/DGI" mediante sentencia de fecha 08/10/2015, en la que se entendió que la operatoria realizada no respondía estrictamente a una finalidad bursátil y correspondía catalogarla como una operación que involucraba el manejo de distintos tipos de cambio, mientras que en el caso de autos se reitera y resalta la actividad desplegada por el Sr. Allende, quien asumía la condición de facilitador, como se dijo precedentemente, confluyendo una combinación de capital y trabajo destinado a terceros. Allí se presentan aspectos que, en lo que aquí interesa, cabe traer a colación. En ese sentido se sostuvo "que la operatoria consistió en la adquisición de los mentados títulos públicos en el mercado local con cotización en dólares estadounidenses y liquidación contra cable en el exterior, y la respectiva venta también en ese mercado con liquidación en pesos, no habiendo ocurrido necesariamente en ese mismo orden, puesto que en algunas ocasiones -por permisiones de la operatoria- es dable efectuar la venta antes que la compra ("venta en descubierto")."

"Es decir, el contribuyente adquirió dólares estadounidenses en el mercado local y los giró a cuentas del exterior con el fin de realizar los pagos de los títulos valores adquiridos (operatoria conocida como "liquidación contra cable"), en la que el vendedor de tales títulos recibe los dólares directamente en una cuenta del exterior sin que sean comprados por él en el mercado local, mientras que la venta de los mismos fue efectuada por liquidación en pesos en el país, y ambas operaciones se concertaron los mismos días."

"Dado lo anterior, se generó una renta a partir de las diferencias de cotización de los títulos entre ambas monedas, en tanto el tipo de cambio obtenido a partir de dividir el importe de la venta con liquidación en pesos por la cantidad de dólares puestos en el exterior, entregados por la compra contra cable, resulta superior al tipo de cambio vigente en el mercado de cambios local."

"… que con la compra de títulos era concertada su venta, de modo que el mecanismo empleado priva del riesgo inherente a toda operación bursátil, por cuanto la compra de los títulos queda neutralizada por la venta de igual valor nominal, especie y oportunidad de liquidación."

"…que la sociedad que habría adelantado los fondos para concretar operaciones, no obtuvo beneficio alguno, sino que quien aumentó su patrimonio con estas operaciones fue solamente el Sr. Bacqué, para el cual se verificó el incremento de determinados rubros al cierre del período fiscal 2008."

"Lo expuesto, a juicio del Organismo Recaudador, demuestra la cabal intención de las operaciones bajo análisis, por cuanto la realidad económica indica que se trata de girar montos de moneda extranjera al exterior, siendo el ahora y aquí actor un mero facilitador de dicha operatoria, obteniendo por ello una renta que no resulta compatible con la aplicación de la exención estipulada en el inciso w) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en razón a su finalidad distinta a la bursátil."

“En otras palabras, en cuanto importa al fondo de la cuestión, el actor debió desvirtuar aquello que constituye el núcleo argumental de la decisión administrativa, luego ratificada por la instancia anterior; esto es que la cabal intención de las operaciones bajo análisis, no fue el ejercicio de una actividad bursátil a título personal, sino que el actor actuó como un mero facilitador de la operatoria (giro de montos de moneda extranjera al exterior), obteniendo por ello una renta que no resulta compatible con la aplicación de la exención estipulada en el inciso w) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en razón a su finalidad distinta a la bursátil.”

“De lo reseñado anteriormente no se sigue, bajo ningún concepto, que la premisa por la cual fue dictada la resolución administrativa cuestionada resultara incorrecta, en tanto el criterio valorativo expuesto por el Organismo Recaudador no resulta susceptible de objeción si no existen elementos de prueba con entidad suficiente como para controvertir las bases fácticas tenidas en cuenta para resolver del modo en que lo hizo”.

Que también merece mención la sentencia dictada por la Sala A de este Tribunal Fiscal en el expte. “Bacqué, Chantal s/apelación - ganancias e IVA” del 24/10/2016, en la que si bien por el voto de la mayoría integrado por los Dres. Buitrago y Vicchi se resolvió revocar las resoluciones recurridas, en el voto del Dr. Pérez se comparte la línea argumental expuesta anteriormente al señalar que “…la Administración Fiscal finca los ajustes practicados en el principio de realidad económica establecido en el art. 2 de la ley 11.683. Al respecto cabe señalar que la Corte Suprema ha sostenido que en la determinación del hecho imponible se debe atender a la sustancia y no a las formas jurídicas de los actos involucrados, o sea que los artificios usados por los contribuyentes no deben prevalecer sobre la realidad que encubren (Fallos: 271:359, entre otros); que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos: 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos: 307:118).”

“…si bien las operaciones cumplían con todas las formalidades para encuadrarlas en la estructura prevista para la compra-venta de títulos públicos argentinos, cabe destacar que la mismas no dan lugar a que los movimientos normales del mercado influyan en el valor del título, minimizando el nivel de riesgo que toda operación bursátil lleva implícito. En efecto, cabe resaltar que los contribuyentes concretaron las operaciones (compra y venta) en el mismo día y con igual plazo de liquidación. En definitiva, la rentabilidad de la operación no estaba dada por la tenencia de los títulos, sino por la diferencia de cotización entre ambas monedas.

Atento lo expuesto precedentemente no se vislumbran motivos en el caso concreto que lleven a prescindir de la aplicación del principio de la realidad económica, debiendo señalarse que no ha sido desvirtuado por la recurrente que la estructura jurídica adoptada como una operación bursátil ha constituido en realidad un instrumento por el cual se buscó la formación de activos externos, resultando los responsables meros facilitadores a tal efecto. Por lo que la retribución definida por la diferencia de cotización de los títulos entre ambas monedas se encontraría alcanzada por el inciso e) del artículo 49 de la Ley de Ganancias y por el apartado 21 del inciso e) del art. 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. De igual modo se expidió la Sala II de la CNCAF en autos "Bacqué, Paul c/EN" con fecha 08/10/2015.”

Que no obstante la sentencia favorable ante esta instancia, la cual había sido apelada por el ente fiscal, la actora se acogió a los términos de la ley N° 27.260 y se la tuvo por desistida de la acción y del derecho.

Que en igual sentido esta Sala se pronunció en la causa “SCHCOLNIK ALEJANDRO JAVIER s/recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias”, Expte Nº 44.057-I (acumulados Nros. 47.033-I) con

sentencia de fecha 11/8/22.

IX.- Que no al advertirse elementos que logren conmover el criterio fiscal y destacando que no se encuentra en debate en esta instancia la licitud de las operaciones llevadas a cabo, sino estrictamente su tratamiento frente a los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, atento a las consideraciones expuestas, voto por confirmar los ajustes practicados en autos.

X.- Que teniendo en cuenta que los intereses resarcitorios constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA el DGI, 01/06/2000), al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998) cabe disponer su confirmación.

XI.- Que cabe hacer mención de la multa aplicada el Impuesto al Valor Agregado con sustento en los arts. 46 y 47 inc. e) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Que al analizar la figura del art. 46 y las presunciones enumeradas en el art. 47 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que las presunciones previstas en el art. 47 de la norma fiscal admiten prueba en contrario, correspondiendo al recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Que el análisis de las circunstancias de hecho y prueba efectuado en los Considerandos precedentes ponen de resalto que se encuentran configurados los elementos que permiten encuadrar la conducta del aquí recurrente en dicha figura infraccional, consistentes en la presentación de declaraciones juradas engañosas, sin que existan elementos que justifiquen un reencuadre de la conducta, o la consideración de un supuesto de error excusable.

XII.- Por lo cual, cabe confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 220.751 (Pesos doscientos veinte mil setecientos cincuenta y uno) por el patrocinio letrado y $ 88.300 (Pesos ochenta y ocho mil trescientos) por la representación procesal los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por los profesionales intervinientes en autos en las dos primeras etapas en conformidad con las pautas establecidas en la

Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432.

Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por su actuación en autos, en la suma de $ 272.160 (Pesos doscientos setenta y dos mil ciento sesenta) equivalente a 21,81 (veintiuno con 81/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria- por el patrocinio letrado y $ 108.864 (Pesos ciento ocho mil ochocientos sesenta y cuatro) equivalente a 8,72 (ocho con 72/100) UMA, respectivamente por la representación procesal, los que quedan a cargo de la recurrente teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la última etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 15, 16, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 03/2023 (24/02/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Regular los honorarios del Dr. Walter C. Varela, por su actuación como perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional en la suma de $ 90.307 (Pesos noventa mil trescientos siete) los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por los profesionales intervinientes en autos en conformidad con las pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432.

Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse con licencia la Vocal Titular de la 11° Nominación (conf. art. 184 de la ley N° 11.683 – t.o. en 1998 y sus modif.-). Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.22 16:00:01 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.22 16:20:55 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.22 16:20:55 -03:00