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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-73927078-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Junio de 2023

Referencia: Sentencia: Sala A - Vocalía 1º - "Expte. 48.339-I - AKAPOL S.A."

En la fecha se reúnen la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Agustina O’Donnell (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el Expediente N° **48.339-**I y su acumulado**,** caratulados **“AKAPOL S.A. s/ recurso de apelación por denegatoria de repetición**”.

La Dra. Agustina O’Donnell dijo:

I.- Akapol S.A. interpone ante este Tribunal el recurso por denegatoria de repetición previsto en el art. 81 de la ley 11.683, contra las Resoluciones Nros 24/2017 y 30/2019 dictadas el 4 de octubre de 2017 y el 9 de diciembre de 2019 en las que no se hizo lugar a la acción de repetición que dedujera ante la Administración Federal de Ingresos Públicos con el objeto de obtener la devolución de las sumas de $423.541,72 y $1.035.602,26, respectivamente, que sostuvo haber abonado sin causa en el impuesto sobre los bienes personales –Acciones y Participaciones- en los períodos fiscales 2016 y 2017 y 2018. Solicita que dichos importes se le reintegren más los intereses previstos en la comunicación 14.290 del BCRA. Y por ello plantea la inconstitucionalidad del art. 4° de la Res. MEyP N° 314/2004.

En esta instancia reproduce los fundamentos expuestos en el referido reclamo, donde relata que abonó sin causa el impuesto a pesar de tratarse de un *contribuyente cumplidor*, en los términos del art. 63 de la ley 27.260. Alega aquí que la Administración Tributaria le denegó dicho carácter, y en consecuencia, los beneficios previstos en la normativa, por no haber cumplido con el requisito formal de “acogimiento expreso” previsto en su art. 64.

Manifiesta que Akapol S.A. presentó de manera espontánea la declaración jurada original del impuesto por los periodos fiscales 2016, 2017 y 2018, ingresando como responsable sustituto $423.541,72 ($423.118,60 en carácter de capital y $ 423,12 por intereses resarcitorios, y $1.035.602,26 ($424.533,15 y $611.069,11 por los otros periodos).

Detalla los requisitos establecidos por la ley 27.260 para pretender gozar de los beneficios que establece dicho régimen de excepción como contribuyente cumplidor. Reconoce el incumplimiento de ciertos requisitos formales

del mencionado régimen, pero considera que ello, no puede condicionar el goce de la exención establecido por legislador que son, según dice, de pleno derecho.

En efecto, dice en el recurso que “La confirmación de datos habilita *per se* el beneficio exentivo del IBP”. Resalta que dicha conclusión no cambia el hecho de no haber realizado la confirmación del art. 63 de la ley, dado que entendía estaba subsumida en la confirmación del art. 85 respecto de los bienes y tenencias al 31 de diciembre de 2015 que sí fue presentada.

Se agravia que esta última norma prevé que el contribuyente cumplidor realiza la confirmación de datos y que es el art. 38 de RG AFIP N° 3919 el que exige adicionalmente que se adhiera expresamente al beneficio a través de la página web del organismo.

Afirma que no sería posible condicionar el goce de una exención impositiva al cumplimiento de un “deber formal” y que denegarlo por el mero incumplimiento como hizo el juez administrativo, es una interpretación excesivamente rigorista de la normativa aplicable. Por ello, plantea la inconstitucionalidad del art. 38 – último párrafo de la RG AFIP N° 3919.

Ofrece prueba documental, y solicita se haga lugar a la acción de repetición y que se haga lugar a la devolución de lo abonado con intereses hasta la fecha de su efectivo pago, con costas al Fisco Nacional.

El 19/03/2021 se acumularon por Sala el EX -2020-08454894-APN-SGAI#TFN al Nº 48.339-I de igual caratula “AKAPOL S.A. s/ recurso de apelación por denegatoria de repetición”.

II.- A su turno contesta el traslado de los recursos la representación fiscal, que por las razones de hecho y de derecho que invoca, solicita se confirmen las Resoluciones, también con costas.

III.- El 02.02.2023 declara la causa como de puro derecho y a fs. 311 se eleva a consideración de la Sala; por último, a fs. 318 queda en estado de dictarse la sentencia.

IV.- Lo que debe resolver este Tribunal es si le resultaba aplicable a Akapol S.A. los beneficios previstos en el art. 63 de la ley 27.260 consistente en la exención de pago del impuesto sobre los bienes personales –acciones y participaciones- respecto de los períodos 2016, 2017 y 2018. Si la respuesta es afirmativa, entonces los pagos realizados y acreditados en este Expediente deben ser considerados sin causa y entonces corresponde dejar sin efecto la Resolución y hacer lugar a la acción de repetición con la que se pretende su restitución, más intereses.

Para ello, es importante tener en cuenta qué dicen las normas aplicables a la solución de la controversia.

Por un lado, la declaración jurada que Akapol S.A. presentó es la prevista en el art. 85 de la ley 27.260. Dicha norma, que sancionó el denominado *"Sistema voluntario* y *excepcional* de *declaración* de *tenencia* de *moneda nacional*, *extranjera* y *demás bienes en el pais* y *en el exterior”*, denominado también “Régimen de Sinceramiento Fiscal”, en lo que aquí importa, establecía que,

“Los sujetos indicados en el artículo 36 de la presente ley que no realicen la declaración voluntaria y excepcional prevista en el Título I del libro II, deberán presentar una declaración jurada de confirmación de datos, en los términos, formas y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, indicando que la totalidad de los bienes y tenencias que poseen son aquellos exteriorizados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias del impuesto sobre los bienes personales o, en su caso, del impuesto a la ganancia mínima presunta, correspondientes al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015.

Agregaba dicha norma a continuación,

“Quienes presenten la declaración jurada de confirmación de datos indicada en el párrafo precedente, gozarán de los beneficios previstos en el artículo 46 de la presente ley, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído —lo mantengan o no en su patrimonio— con anterioridad al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015 y no lo hubieren declarado. Asimismo, gozarán de los beneficios previstos en el Título III del libro II de esta norma”.

Pero no es este el beneficio que invoca Akapol S.A. en la acción de repetición que tramita en este Expediente, sino el previsto para los denominados también por la ley *“Contribuyentes cumplidores”* en su art. 63. Así, dicha norma disponía que,

“Los contribuyentes que hayan cumplido con sus obligaciones tributarias correspondientes a los dos (2) períodos fiscales inmediatos anteriores al período fiscal 2016, y que cumplan con los requisitos del artículo 66, gozarán de la exención del impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018, inclusive. Se incluye dentro de este beneficio a los responsables sustitutos previstos en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 25 y en el artículo 26 del Título VI de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, 23.966 (t.o. 1997), y sus modificaciones”.

El art. 66, por su parte, disponía que “Los contribuyentes que aspiren al beneficio del artículo 63, deberán, asimismo, cumplir con las siguientes condiciones:
a) No haber adherido, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos anteriores al período fiscal 2016, al régimen de exteriorización voluntario ni al de regularización de obligaciones tributarias establecidos en la ley 26.860, ni a los planes de pago particulares otorgados por la Administración Federal de Ingresos Públicos en uso de las facultades delegadas en el artículo 32 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones;

b) No poseer deudas en condición de ser ejecutadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, haber sido ejecutado fiscalmente ni condenado, con condena firme, por multas por defraudación fiscal en los dos (2) períodos fiscales inmediatos anteriores al período fiscal 2016”.

En cuanto a la reglamentación de dicho precepto, el art. 35 de la RG AFIP N° 3.919 ordenaba que:

"En la oportunidad de la adhesión a los beneficios establecidos por el artículo 63 de la ley N° 27.260, el sistema controlará:

a) Presentación de la totalidad de las declaraciones juradas determinativas correspondientes a los períodos fiscales 2014 y 2015, respecto de los impuestos en los cuales el sujeto responsable se encuentre inscripto.

b) Inexistencia de deudas líquidas y exigibles correspondientes a las obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social, relativas a los períodos aludidos en el inciso precedente.

Esta validación se realizará sin perjuicio de los controles que se efectúen respecto de las condiciones establecidas por el Artículo 66 de la Ley N° 27.260.

El sujeto que adhiera, deberá:

a) Constituir y mantener ante esta Administración Federal el “Domicilio Fiscal Electrónico”. Para ello está obligado a manifestar su voluntad expresa mediante la aceptación y transmisión vía “Internet” de la fórmula de

adhesión aprobada en el Anexo IV de la Resolución General N° 2.109, sus modificatorias y su complementaria. A tal fin, ingresarán al servicio “e-ventanilla” mediante clave fiscal.

b) Informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono particular, a través del sitio “web” de este Organismo, mediante el servicio “Sistema Registral” menú “Registro Tributario”, opción “Administración de e-mails” y “Administración de teléfonos”, con clave fiscal.

Cabe ya decir que, tanto el recaudo del primer párrafo del art. 63 de la ley, es decir la presentación en término de las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales de los dos ejercicios anteriores, como los previstos en los incs. a) y b) del art. 66 tenían que estar cumplidos antes de la sanción de la ley 27 260 y, por ello, requerían de la expresa constatación y verificación de la Administración Tributaria, sea a través de la compulsa de la información obrante en sus propias bases de datos o bien a través de la requerida al propio contribuyente en ejercicio de sus facultades de fiscalización. Es decir, el trámite -sistémico- previsto en el art. 63 de la ley 27.260, que es el que Akapol S.A. reconoce que no cumplió porque considera que el beneficio le corresponde de pleno derecho, contrariamente a ello, tenía un objetivo concreto y era esencial en el encuadramiento y posterior reconocimiento de la exención al prever la constatación de presupuestos que son, precisamente, los que no pudieron verificarse porque el trámite no se hizo.

Es que no se encuentra en discusión que Akapol S.A. presentó la declaración jurada de confirmación de datos prevista en el art. 85 de la ley 27.260 el 31 de octubre de 2016, es decir, en término; tampoco que no hizo la presentación del art. 63, en el término indicado en el art. 64, siempre de la misma ley. Su incumplimiento, entonces, no es meramente formal, como lo califica, ni un castigo por no haber ‘marcado el botón', como lo denomina, sino, determinante en la decisión adoptada por la Administración en las Resoluciones recurridas.

Para decirlo más claramente, de la presentación de la declaración jurada prevista en el art. 85 de la ley 27.260 en modo alguno la Administración Tributaria podía inferir que Akapol S.A. solicitaba y/o tramitaba también en forma automática o *por subsunción,* el beneficio previsto en el art. 63 de exención de pago del impuesto sobre los bienes personales por tres ejercicios -2016 a 2018- por la sencilla razón que gozar del mismo requería ser un contribuyente sin acogimientos a otros regímenes de exteriorización o blanqueos previos (art. 63, inc. a) y sin deudas exigibles, ni condenas penales (art. 63, inc. b), en los últimos dos años, es decir, se requería demostrar ser un *contribuyente cumplidor*.

La omisión de Akapol S.A. impidió también el cumplimiento del resto de los requisitos, los previstos en la reglamentación (art. 35, RG 3919), tendientes, por un lado, a la ubicación del contribuyente solicitante del beneficio en un domicilio fiscal electrónico y, por el otro, a verificar la presentación de las declaraciones juradas de los impuestos en los que estaba inscripto correspondientes a los últimos dos ejercicios.

A lo que se lleva expuesto, que surge de las normas que rigen el régimen excepcional al que Akapol S.A. se acogió en forma voluntaria, debe agregarse que en el formulario (F.2037) que presentara en cumplimiento al art. 85 de la ley 27.260, al pie, obra un recuadro en el que la Administración Tributaria recuerda al contribúyente que: “Si Ud. Opta por solicitar los beneficios del art. 63 se deberá direccionar a: Sistema Registral, Menú “Solicitudes Ley 27.260 Art. 63 y 85”. Dentro deberá acceder a la opción “Solicitud beneficios para contribuyentes cumplidores art. 63”.

Ese es el trámite que debió seguir Akapol S.A. a efectos de tramitar el beneficio que, ya se dijo, no era de pleno derecho, sino que, al contrario, por tratarse de un régimen de privilegio requería del estricto cumplimiento de determinados requisitos que eran esenciales para su reconocimiento. Así estaba previsto en la ley y para mayor

comprensión se le hizo saber en el formulario.

En el caso Akapol S.A., entonces, invoca ser acreedora de pleno derecho de la eximición de pago del impuesto sobre los bienes personales en los períodos 2016 a 2018 por ser un *contribuyente cumplidor* pero sin haber acreditado dicha condición, ni tampoco lo hizo en la instancia administrativa al interponer el reclamo previo de repetición previsto en el art. 81 de la ley 11.683, ni en el recurso ante este Tribunal ya que no adjuntó documentación alguna respecto de los recaudos previstos en los arts. 63 de la ley y el art. 35 de su reglamentación (v. fs. 1/22 ant. adm.).

Sostiene en su presentación “Si bien mi representada conocía perfectamente que reunía los requisitos para hacerse acreedora de la franquicia (y por esa razón es que intentó usufructuar la misma sin que el aplicativo se lo permitiera) es indiscutible que la AFIP-DGI se encuentra en iguales condiciones –o mejores- que mi mandante para llevar a cabo tal acreditación,…”, y, ya se dijo, era justamente la declaración jurada que omitió presentar la que daba inicio al trámite que ahora le endilga a la Administración que no llevó a cabo.

Cabe recordar, por último, que es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que “…cuando la ley establece una condición a cargo del beneficiario -como en el caso de autos, el abono mediante acreditación bancaria-, teniendo en cuenta, precisamente, dicha situación de privilegio, cabe exigir por parte de éste el estricto cumplimiento que aquélla supone (Fallos: 314:1824), por cuanto la opción elegida resulta una circunstancia deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz (Fallos: 307:1602; 315:1738)” -*Fallos*: 327:4360-.

Por lo expuesto, se resuelve confirmar las Resoluciones, con costas a la vencida.

Por la forma en que se resuelve, deviene innecesario pronunciarse respecto del resto de los agravios.

La Dra. Laura Amalia Guzmán dijo:

I.- Que se adhiere al relato de los hechos efectuado por la Vocal Instructora pero se disiente con la solución propiciada con sustento en las consideraciones que se desarrollarán a continuación.

II.- Que la cuestión nuclear a resolver en autos se centra en determinar si de acuerdo con lo dispuesto por el texto legal, la recurrente se encontraba en condiciones de gozar del beneficio de "Contribuyentes Cumplidores" previsto en el artículo 63 de la Ley 27.260, denegado por el Fisco Nacional en el acto venido en recurso.

Para ello, resulta indispensable recurrir a la normativa que rige el mencionado régimen, establecido en el Libro II, Título III de la ley 27.260.

En primer término, el artículo 63 dispuso que "*Los contribuyentes que hayan cumplido con sus obligaciones correspondientes a los dos (2) períodos fiscales inmediatos anteriores al período fiscal 2016, y que cumplan con los requisitos del artículo 66, gozarán de la exención del impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018, inclusive...*".

A su turno, el artículo 64 estableció que "*el plazo para acogerse al beneficio establecido en el artículo precedente se extenderá hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive*".

Por su lado, el artículo 66 estableció las condiciones que deberían cumplir los contribuyentes para aspirar a dicho beneficio. A saber: a) no haber adherido, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos anteriores al período fiscal 2016, al régimen de exteriorización voluntario ni al de regularización de obligaciones tributarias establecidos en

la ley 26.860, ni a los planes de pago particulares otorgados por la AFIP en uso de las facultades delegadas en el artículo 32 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y b) no poseer deudas en condición de ser ejecutadas por la AFIP, no haber sido ejecutado fiscalmente ni condenado, con condena firme, por multas por defraudación en los dos (2) períodos fiscales inmediatos anteriores al período fiscal 2016.

Por otra parte, el artículo 85 del texto legal en trato disponía que *"Los sujetos indicados en el artículo 36 de la presente ley que no realicen la declaración voluntaria y excepcional prevista en el Título I del Libro II (refiere al régimen de sinceramiento fiscal), deberán presentar una declaración jurada de confirmación de datos, en los términos, formas y condiciones que establezca la AFIP, indicando que la totalidad de los bienes y tenencias que poseen son aquellos exteriorizados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias del impuesto sobre bienes personales o, en su caso, del impuesto a la ganancia mínima presunta, correspondiente al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015.*

Quienes presenten la declaración jurada de confirmación de datos indicada en el párrafo precedente, gozarán de los beneficios previstos en el artículo 46 de la ley, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído -lo mantengan o no en su patrimonio- con anterioridad al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015 y no lo hubieren declarado. Asimismo, gozarán de los beneficios previstos en el Título III del libro II de esta norma.

En el caso de que la AFIP detectara cualquier bien o tenencia que les correspondiera a los mencionados sujetos, durante el último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015, que no hubiera sido incluido en declaración jurada de confirmación de datos, privará al sujeto declarante de los beneficios indicados en el párrafo anterior.

A los fines indicados en este artículo, la AFIP conserva la totalidad de las facultades que le confiere la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones)".

La ley fue reglamentada mediante la RG 3939/2016 que en lo relativo al beneficio bajo análisis estableció en su artículo 35 que "*En oportunidad de la adhesión a los beneficios establecidos por el Artículo 63 de la ley N° 27.260, el sistema controlará: a) presentación de la totalidad de las declaraciones juradas determinativas correspondientes a los períodos fiscales 2014 y 2015, respecto de los impuestos en los cuales el sujeto responsable se encuentre inscripto. b) Inexistencia de deudas líquidas y exigibles correspondientes a las obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social, relativas a los períodos aludidos en el inciso precedente.*

Esta validación se realizará sin perjuicio de los controles que se efectúen respecto de las condiciones establecidas por el Artículo 66 de la Ley N° 27.260.

El sujeto que adhiera, deberá: a) constituir y mantener ante esta Administración Federal el "Domicilio Fiscal Electrónico". Para ello está obligado a manifestar su voluntad expresa mediante la aceptación y transmisión vía "Internet" de la fórmula de adhesión aprobada en el Anexo IV de la RG 2109, sus modificatorias y su complementaria. A tal fin, ingresarán al servicio "e- ventanilla" mediante clave fiscal. b) Informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono particular, a través del sitio "web" de este Organismo, mediante el servicio "Sistema Registral" menú Registro Tributario", opción "Administración de e-mails" y "Administración de teléfonos", con clave fiscal".

La reglamentación estableció asimismo que la adhesión a los beneficios bajo análisis debía efectuarse entre el día 26 de agosto de 2016 y 31 de marzo de 2017, ambas fechas inclusive, a través del sitio "web" del organismo

fiscal, utilizando el "Sistema Registral", opción "Características especiales", al que se debía acceder con clave fiscal, nivel de seguridad 3, y seleccionar en la opción "Ley 27.260 -Beneficio contribuyentes cumplidores", debiendo indicar la situación particular en la que se encuentre.

Ahora bien, en lo referido al artículo 85 de la ley, la resolución reglamentaria, aparte de los sujetos que podían acceder, que "*...b) respecto de la situación fiscal de los sujetos se tendrán en cuenta las declaraciones juradas originales y/o rectificativas presentadas hasta la fecha de promulgación del citado texto legal. c) Se deberá: 1) Constituir y mantener ante esta Administración Federal el "Domicilio Fiscal Electrónico". Para ello está obligado a manifestar su voluntad expresa mediante la aceptación y transmisión vía "Internet" de la fórmula de adhesión aprobada en el Anexo IV de la RG 2109 y sus modificatorias y su complementaria. A tal fin, ingresarán al servicio "e-ventanilla" mediante clave fiscal. 2) Informar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono particular, a través del sitio "web" de este Organismo, mediante el servicio "Sistema Registral" menú "Registro Tributario", opción "Administración de e- mails" y "Administración de teléfonos", con clave fiscal"*. Finalmente, dispuso que "para gozar de los beneficios se deberá presentar desde el día 16 de agosto hasta el 31 de marzo de 2017, ambas fechas inclusive, la declaración jurada de confirmación de datos a través del sitio "web" de este Organismo, mediante el servicio "Ley 27.260" -Declaración jurada de confirmación de datos", a la cual se accederá utilizando la correspondiente clave fiscal con nivel de seguridad 3…”

Y agregó, que a "los fines indicados en el segundo párrafo "in fine" del artículo 85 de la ley 27.260 deberá procederse conforme al procedimiento que se establece en el Título II" de la reglamentación.

III.- Que bajo ese contexto normativo y a la luz de la descripción de los hechos efectuada en el voto de la Dra. O'Donnell, corresponde analizar la cuestión controvertida.

En principio cabe señalar que la administración fiscal no discute que la recurrente cumplió con sus obligaciones tributarias correspondientes a los períodos fiscales 2014 y 2015 y que presentó la declaración jurada de confirmación de datos que exige el artículo 85 de la ley 27.260.

Asimismo, tampoco surgen de las actuaciones administrativas que la recurrente se encuentre incursa en alguna de las prohibiciones establecidas en el art. 66 del mismo texto legal.

IV.- Que a fin de resolver entonces la cuestión en debate considero que debe recordarse que es conteste la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal en el sentido que "... *las normas que consagran exenciones impositivas deben interpretarse en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 322:2624, entre otros). Y, con igual insistencia, ha dicho este Tribunal que las exenciones tributarias deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicación de las normas que las establezcan, y fuera de esos casos, corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, por lo que, en caso de duda, deben ser resueltas en forma adversa a quien invoca el beneficio fiscal (Fallos: 319:1855 y 320:1915, entre muchos otros)*". (vid. Montero, Abelardo c/DGI, 25/2/21 y sus citas).

En ese contexto doctrinario, a mi criterio, el artículo 85 de la ley 27.260 expresamente dispuso que la presentación de la declaración jurada de confirmación de datos originará los beneficios previstos en el Título III, Libro II de aquel texto legal, beneficio este solicitado en autos. El texto es claro en el sentido que la presentación de aquella declaración jurada produce el derecho a gozar de los beneficios peticionados sin que surja expresamente del articulado de la ley la obligatoriedad de presentar otra declaración jurada, como ahora exige la administración fiscal. En efecto, más allá de los requisitos que exige el artículo 64 y subsiguientes pre

transcriptos, no se desprende de allí la obligatoriedad de acogimiento alguno.

Como sostuviera la Sala V de la Alzada, in re, "Compañía General de Combustibles S.A.", de fecha 12/8/21 "... *Conviene destacar que si bien el artículo 64 y subsiguientes de la ley en examen, prevén un plazo para el acogimiento al beneficio y ciertos requisitos sustanciales para su goce, lo cierto es que, mas allá de la mención de ese plazo límite, el legislador no dispuso expresamente que fuera necesaria una declaración jurada u otra presentación distinta a la mencionada en el artículo 85 de la ley citada. En tal sentido, más allá de que la Administración tiene indudablemente la potestad de reglamentar leyes (art. 99.2 de la C.N), ello debe hacerse sobre todo tratándose de normas tributarias, que presentan un marcado carácter técnico- en forma suficientemente clara para que sea correctamente entendida y aplicada por los destinatarios de ellas". Y en puntual contestación a uno de los agravios de la apelada, sostuvo que "Al respecto, la interpretación efectuada en el marco del espacio consultivo AFIP-CPCECABA Grupo de Enlace a través del Acta de Reunión del 6 de julio de 2017, y que el Fisco invoca a su favor, resulta indicativa de las dificultades que en cuanto a su aplicación práctica generaba la norma reglamentaria; debiendo además advertirse que dicha opinión es posterior al vencimiento del plazo para el acogimiento al régimen, de modo que mal podría la contribuyente haberla tenido en cuenta*".

Por lo demás, la Cámara resalta que "***...los términos literales del citado artículo 85 expresan sin ambigüedades que, con la presentación de la declaración jurada de confirmación de datos, el contribuyente tenía derecho de gozar el beneficio aquí invocado (conf. Art. 85), sin que surja expresamente del texto legal...la necesidad de realizar dos presentaciones distintas para ello*".**

A esta altura de la exposición, considero que cabe remitirse a los fundados argumentos del mencionado decisorio de la Alzada, donde se sostuvo que: "*Dicha exegesis se ve confirmada si se apela a la literalidad de la norma, con el fin primordial de dar pleno efecto a la intención del legislador. Para ello, es necesario entender las palabras en su verdadero significado y sin considerarlas superfluas, sino que han sido empleadas con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o corregir conceptos (Fallos: 200:165; 331:2550; entre otros), lo cual no puede ser obviado por posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos de la norma (Fallos: 327:1507; 331:1215; entre otros).*

Partiendo de lo expuesto, del examen literal de la norma, no surge que el legislador hubiera considerado necesaria la realización de una presentación distinta de la que da cuenta el artículo 85 del referido plexo legal, aspecto respecto del cual no corresponde suponer la inconsecuencia o falta de previsión (Fallos: 306:721; 307:518; 319:2249; 326:704; entre otros)".

Finalmente, no escapa a quien suscribe que si bien la Administración pretende otorgar a ambos artículos diferente tratamiento, lo cierto es que la reglamentación previó para ambos requisitos idénticos, consistentes en la constitución de domicilio electrónico, declaración de correo electrónico y teléfono particular, correspondiendo a la demandada efectuar las tareas de control en el supuesto de los contribuyentes cumplidores (art. 35, 36 y 38 de la RG 3919/16).

Por otra parte, y en un todo de acuerdo con lo expuesto supra, la voluntad del legislador quedó plasmada claramente en que los contribuyentes gozaban de un plazo hasta el 31 de marzo de 2017.

De todo lo dicho, queda claro que no se encuentra en discusión que la recurrente cumplió con los requisitos sustanciales para el goce del beneficio pretendido, previstos en los artículos 63 y 85 de la ley 27.260, limitándose la administración a rechazar la petición por el mero incumplimiento de un requisito formal, establecido en una

norma reglamentaria.

Al ser ello así "***...debe insistirse en que las leyes impositivas deben ser interpretadas de modo que el propósito de la regulación se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (doctrina de Fallos: 258:75; 262:60; 264:144; 280:307; entre otros). Por lo tanto, la postura del Fisco, al denegar el pedido de la actora adolece de un excesivo rigor formal que desnaturaliza el beneficio legal en estudio e implica un apartamiento de la aplicación racional de la norma, que se traduce en este caso en la frustración del derecho concedido expresa voluntad legisladora (Fallos: 234:482; 302:1284; 326:2095; 331:2550; entre otros).***

En efecto, en materia tributaria, cobra especial relevancia el principio de legalidad, ya que se encuentra entre las facultades del Estado Nacional (en particular del Congreso de la Nación) la de trazar y llevar adelante planes tendientes a proveer lo conducente para la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias por medio de leyes protectoras de esos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo, tal como desde antiguo lo ha establecido la Corte Suprema de Justicia de la Nación (doctrina de Fallos: 295:338). Dicha facultad, se manifiesta, entre otros medios, a través de otorgamiento de derechos o exenciones tributarias (o beneficios impositivos, como en el caso de autos) (arg. Fallos: 302:1425), para cuya procedencia resulta indispensable que el Congreso, actuando dentro de la esfera de su competencia constitucional, haya dispuesto la exención de gravámenes de modo inequívoco, habida cuenta ésta, por revestir carácter excepcional, requiere de una manifestación cierta de la voluntad legislativa (conf. Fallos: 248:736; 279:76; 302:1425; entre otros). ***Esta manda legislativa no puede ser dejada de lado por la interpretación o por la reglamentación que pudiera efectuar la Administración, pues puede frustrar el propósito de la ley, que debe cumplirse de acuerdo con los principios de una razonable y discreta exégesis (doctrina de Fallos: 322:2624: 344:140; entre otros), dando a la reglamentación un sentido que implica exceder de los límites que establece el artículo 99 inciso 2 de la Constitución Nacional.***

En suma, el beneficio impositivo al que se refieren estas actuaciones se encuentra sujeto al principio de legalidad fiscal, motivo por el cual -atendiendo a esa naturaleza- el mismo debe resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador en cuanto tal o de la necesaria implicancia de la norma que la establezca (arg. Fallos: 258:75; 323:240; entre otros). En este caso, es indudable que el beneficio surge del texto literal de la norma, de modo que corresponde estar a la voluntad plasmada en el artículo 85 de la Ley N° 27.260, más allá de las particularidades verificadas en autos. *En efecto, si bien el Poder Ejecutivo posee facultades para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones, aun cuando no hubieran sido contempladas por el legislador, la reglamentación debe ajustarse al espíritu de la norma reglamenta o servir razonablemente a la finalidad que ella persigue (arg. Fallos: 250:456; 301:2014), extremos estos últimos que -en caso de avalarse la posición adoptada por la demandada- resultarían desnaturalizados, en tanto conllevarían a la frustración del derecho invocado, apartándose del espíritu de la norma en estudio*. (Fallo citado, el destacado es propio)

V.- Que de acuerdo con lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso interpuesto y revocar las resoluciones apeladas en autos, y en consecuencia hacer lugar a los reclamos de repetición, con más los intereses resarcitorios calculados desde la fecha de su interposición, conforme la doctrina plenaria de este Tribunal recaída in re "Dálmine Siderca S.A.I.C.", DE FECHA 27/12/1993. Con costas.

El Dr. Pablo Alejandro Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, por mayoría SE RESUELVE:

Revocar las Resoluciones N° 24/2017 y 30/2019 y en consecuencia, hacer lugar a los reclamos de repetición, con costas, más los intereses calculados desde la fecha de su interposición, conforme la doctrina plenaria de este Tribunal del Fallo “Dálmine Siderca S.A.I.C.”, del 27/12/93.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas acompañadas y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 12:19:54 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 15:07:37 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 15:21:44 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.28 15:21:45 -03:00