República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-43802803-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 29 de Abril de 2024

Referencia: 37493-I SCARPELLO, WILFREDO GERMAN. Sentencia.

AUTOS Y VISTOS:

El **Expte. N° 37.493-I** y su acumulado (37.831-I) caratulado **"Scarpello, Wilfredo German s/Apelación",** a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación).

El Dr. Magallón dijo:

Que en fecha 17 de mayo de 2022 este Tribunal emitió pronunciamiento (ver fs. 353/358) respecto de los recursos de apelación interpuestos por el contribuyente Wilfredo German Scarpello contra: i) la Resolución N° 16/2013 (DV RRSF) mediante la cual se le había determinado la materia imponible en el IVA y ii) sendas notas de improcedencia de compensación (fs. 141/145) de saldos de los impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales con saldo de libre disponibilidad de IVA provenientes de períodos incluidos en la Resolución en crisis; reservándose la aplicación de la sanción hasta tanto se hubiera dictado sentencia definitiva en sede penal.

Que recurrido que fuera el pronunciamiento ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, la Sala IV pronunció sentencia en fecha 30 de noviembre de 2023, (Causa N°26653/2015 – "Scarpello, Wilfredo German c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso de Directo de Organismo Externo" y decidió: i) Rechazar los agravios del Fisco Nacional y confirmar la resolución apelada respecto al rechazo de la excepción de incompetencia y ii) hacer lugar al agravio de la demandada en cuanto el Tribunal Fiscal declaró abstracto el tratamiento de las resoluciones apeladas y dispuso su archivo y ordenó devolver los autos a este Tribunal de conformidad con lo dispuesto en el considerando 9°).

Que el citado considerando señala que "… *ambas partes difieren en cuanto al monto que se exteriorizó* …" en virtud de la aplicación de los beneficios de la ley 26.860.

Que ello así y atento el objeto del reenvío ordenado por la Alzada, corresponde analizar las diferencias planteadas por ambas partes en cuanto al alcance de la liberación que correspondería atribuir al monto exteriorizado.

Que a decir del Fisco Nacional subsiste una deuda de pesos doscientos un mil quinientos treinta y cuatro con sesenta y cuatro centavos ($201.534,64), en tanto que el contribuyente manifiesta no adeudar suma alguna, o bien, que en su defecto el saldo impago ascendería a la suma de pesos sesenta y cinco mil setecientos noventa y ocho con cuarenta y dos centavos ($65.798,42).

Cabe señalar que dicha divergencia se origina como consecuencia de la distinta forma de calcular el coeficiente aplicable a fin de determinar el alcance de la liberación de los impuestos respecto de la suma exteriorizada.

Estima la Alzada que el Tribunal Fiscal, al disponer el desistimiento y la condonación debió considerar el cumplimiento de los requisitos, que incluye también lo referido al monto, lo cual, es importante destacar fue motivo de agravio del Fisco Nacional recién en oportunidad de fundar su recurso ante la Cámara.

Señala que el citado organismo alega que el Tribunal se ha limitado a validar la liberación simplemente porque el contribuyente argumentó la exteriorización y acompañó el certificado de CEDIN, resaltando que ésta no alcanza a cubrir la pretensión fiscal. Y agrega, que no se requirió información sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa, principalmente en lo que refiere a la validación, imputación y cobertura de la pretensión fiscal mediante CEDINES, ni de las causales de exclusión del art. 15 de la ley 26.860, ni obra presentación del contribuyente en los términos del art. 8 de la RG 3509/2013.

Es importante recordar que la ley 26.860 en su art. 9 establece que los sujetos que efectúen la exteriorización no estarán obligados a informar la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueron adquiridas.

Asimismo, dispone que gozarán de determinados beneficios entre los cuales se encuentran la eximición del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar y precisa, en el inciso c) punto 2, cual es el alcance de la eximición del pago en el caso del Impuesto al Valor Agregado. Así indica que el *monto de operaciones liberado* se obtendrá multiplicando el valor en pesos de las tenencias exteriorizadas, por el coeficiente resultante de dividir el monto total de operaciones declaradas por el monto de utilidad bruta, *correspondiente al período que se pretenda liberar*.

Por su parte, el art. 13 establece que será requisito para el usufructo de los beneficios que los contribuyentes hayan cumplido con la presentación y pago, al 31/05/2013, de las obligaciones de los Impuestos a las Ganancias, a la Ganancia Mínima Presunta y sobre los Bienes Personales correspondientes a los ejercicios finalizados hasta el 31/12/2012, inclusive.

Al respecto, resulta relevante mencionar que no se encuentra reglamentada la forma de imputar el monto exteriorizado en casos donde exista más de un impuesto y/o período fiscal susceptibles de beneficiarse con el régimen de blanqueo en cuestión. Tal como fuera resaltado, las únicas referencias normativas (art. 9, inc. c) pto. 2 de la ley 26.860 y art. 1 inc. d) pto. 2 de la RG 3509/2013) estipulan, para el caso del IVA, la aplicación del coeficiente “correspondiente al período fiscal que se pretenda liberar”.

Ahora bien, tal como lo señala la Cámara Federal de Casación Penal, la amnistía otorgada mediante la exteriorización de tenencia de moneda extranjera no puede interpretarse como una liberación de todo tipo de delito penal tributario y como una forma de lograr la impunidad general de los delitos precedentes. Y agrega, los delitos tributarios abarcados por la ley de “blanqueo” deberán encontrar vinculación con el monto y con las tenencias exteriorizadas. (Cfr. Cherñajovsky, Rubén Lucio s/ Recurso de Casación”, Sala III, sentencia de fecha 27/11/2017)

Entonces, en casos como el de autos, donde las obligaciones que se pretenden liberar corresponden a distintos períodos fiscales -2007 y 2008-, ello conlleva a determinar el coeficiente de cada uno de dichos períodos, según el monto de las operaciones declaradas y la utilidad bruta de cada uno de ellos, a fin de establecer el monto de impuesto liberado.

Así, tomando en cuenta la manifestación efectuada por el contribuyente, mediante Formulario Multinota F206 “aclaratorio” presentado el 23/05/2018 -no controvertida por el Fisco Nacional-, resulta razonable aplicar el monto liberado en primer lugar al período 2007, por resultar el más antiguo, y el remanente al período 2008.

Atento que la exteriorización fue por un monto de pesos un millón ciento sesenta mil quinientos ($1.160.500), importe que surge de aplicar el tipo de cambio correspondiente ($13,75), a los ochenta y cuatro mil cuatrocientos dólares estadounidenses (u$s 84.400), según constancia CEDIN que se acompaña a fs. 298, resulta un monto exteriorizado a considerar para el 2007 de pesos ciento ochenta y ocho mil ciento ochenta con treinta y seis centavos ($188.180,36) y el remanente para el período 2008, monto que asciende a pesos novecientos setenta y dos mil trescientos diecinueve con sesenta y cuatro centavos ($972.319,64).

Ahora bien, a efectos de determinar el monto de las operaciones liberado, corresponde calcular el *coeficiente de cada período* y aplicarlo al monto exteriorizado por período, conforme seguidamente se expone:

IVA liberado = Importe de Tenencias Exteriorizadas en Pesos x *Coeficiente*

Donde:

Coeficiente = Monto total de Operaciones Declaradas del Período

Monto de Utilidad Bruta del Período

De esta manera para el período fiscal *2007* los cálculos arrojan un coeficiente de *3,512379746***,** resultante de dividir el importe de las operaciones declaradas de $1.370.694,57 por la utilidad bruta de $390.246,69, según la Declaración Jurada presentada el 30/06/2008.

MONTO EXTERIORIZADO	**COEFICIENTE**	**MONTO DE OPERACIONES LIBERADO**		**IMPUESTO LIBERADO**
188.180,36	3,512379746	660.960,88	x 21% =	138.801,78

Siendo el impuesto adeudado y liberado de los períodos 10 a 12 de 2007 de $138.801,78, se verifica su cancelación total por aplicación de la ley 26.860.

En tanto que para el período fiscal 2008 los cálculos arrojan un coeficiente de *2,451029943***,** resultante de dividir

el importe de las operaciones declaradas de $7.460.167,95 por la utilidad bruta de $3.043.686,99 que surge de la Declaración Jurada Rectificativa N°1, presentada el 31/07/2014.

MONTO EXTERIORIZADO	**COEFICIENTE**	**MONTO DE OPERACIONES LIBERADO**		**IMPUESTO LIBERADO**
972.319,64	2,451029943	2.383.184,55	x 21% =	500.468,75

En este caso, ascendiendo el impuesto adeudado -por los períodos 01 a 06 de 2008- a la suma de $660.061,12 y siendo el impuesto liberado de $500.468,75, se verifica una diferencia de impuesto no liberado de $159.592,37, que en consecuencia no resulta amparada por los beneficios de la ley 26.860.

De lo expuesto cabe concluir que el monto exteriorizado no es suficiente para liberar en su totalidad las obligaciones del IVA de los períodos fiscales 2007 y 2008.

Por ello, SE RESUELVE:

1. Declarar que se verifica un importe del ajuste no liberado del período 2008 de pesos ciento cincuenta y nueve mil quinientos noventa y dos con treinta y siete centavos ($ 159.592,37), en tanto que las sumas liberadas por aplicación de los beneficios de la ley 26.860 ascienden a pesos: (i) ciento treinta y ocho ochocientos uno con setenta y nueve centavos ($138.801,79) correspondiente al período 2007 y (ii) quinientos mil cuatrocientos sesenta y ocho con setenta y cinco centavos ($500.468,75) respecto del período 2008.

2. Que con arreglo a lo decidido precedentemente deberá continuar el trámite de los autos según su estado. A tal fin vuelvan a la Vocalía instructora.

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal preopinante y la normativa citada en su voto.

II.- Que, en cambio, en virtud de la remisión de la Alzada, no comparte la solución a la que arriba respecto de las diferencias planteadas por las partes respecto del alcance de la liberación que correspondería atribuir al monto exteriorizado.

En primer lugar, cabe aclarar que no se encuentra en discusión el tipo de cambio a aplicar en el caso particular, ni que corresponde realizar el cálculo del monto de operaciones liberado multiplicando el valor en pesos de las tenencias exteriorizadas por el coeficiente resultante de dividir el monto total de operaciones declaradas por el monto de utilidad bruta correspondiente al período que se pretenda liberar.

Ahora bien, sin embargo, no hay acuerdo entre las partes, en relación al orden de la imputación de la exteriorización. En ese sentido, corresponde tener en cuenta que conforme surge de las presentes actuaciones la parte actora ha efectuado y comunicado tanto a la AFIP como al Juzgado interviniente en la causa penal "SCARPELLO, WILFREDO S/INFRACCIÓN LEY 24.769" Expte. Nº 12063/13 la imputación de la exteriorización conforme surge de la primera multinota por ella acompañada a fs. 299 de fecha 5 de septiembre de 2017, a los períodos 1/08, 02/08, 03/08, 04/08 y 05/08.

Con posterioridad, habiéndose resuelto la causa penal dictándose su sobreseimiento tal como describe el 23/05/2008 en la multinota "aclaratoria" imputa la exteriorización a la totalidad de las obligaciones discutidas en autos (vide fs. 300) es decir también a los períodos 10/07, 11/07 y 12/2007.

Ello así, entiende el suscripto que corresponde estar a la imputación efectuada por la contribuyente de autos esto es primero a los períodos 1/08, 02/08, 03/08, 04/08 y 05/08 y el remanente, de existir, a los relativos al año 2007.

Teniendo en cuenta ello, le asiste razón al Fisco Nacional conforme su presentación de fs. 429/431, de fecha 02/06/2023 -primera opción de cálculo- efectuada respetando el orden cronológico que efectuara la parte actora.

Consecuentemente, se entiende correcta la forma en que el Fisco ha determinado las operaciones declaradas por el período 2008, esto es tomando la declaración jurada rectificativa y no la original y las deducciones allí, obteniendo así la utilidad bruta y un coeficiente de 2,4510299431. Así, aplicando dicho coeficiente al monto en pesos exteriorizado (1.160.500 x 2,4150299431 x 21%) surge un impuesto liberado de $597.320,95, es decir, que dicho monto no alcanza a cubrir el impuesto determinado por los períodos del año 2008, menos aún a los períodos del año 2007.

Por lo expuesto, corresponde declarar que el alcance de la liberación que correspondería atribuir al monto exteriorizado es a $597.320,95 del ajuste de $660.061,12 (2008) y sumar el remanente de $62.740,25 al monto pendiente de cancelación del año 2007 ($138.802).

Por ello, corresponde declarar que el alcance de la liberación a la suma de $597.320,95 del ajuste de $660.061,12 (año 2008) y como no liberada dicho remanente y el correspondiente al año 2007 por un total de $201.534,64 (conforme presentación del Fisco Nacional), costas por su orden. Vuelvan los autos al vocal instructor para la prosecución de la causa respecto de los montos no liberados.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Magallón.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1. Declarar que se verifica un importe del ajuste no liberado del período 2008 de pesos ciento cincuenta y nueve mil quinientos noventa y dos con treinta y siete centavos ($159.592,37), en tanto que las sumas liberadas por aplicación de los beneficios de la ley 26.860 ascienden a pesos: (i) ciento treinta y ocho ochocientos uno con setenta y nueve centavos ($138.801,79) correspondiente al período 2007 y (ii) quinientos mil cuatrocientos sesenta y ocho con setenta y cinco centavos ($500.468,75) respecto del período 2008.

2. Que con arreglo a lo decidido precedentemente deberá continuar el trámite de los autos según su estado. A tal fin vuelvan a la Vocalía instructora.

Regístrese y notifiquese. Imprímase para su agregación al expediente físico y fecho, vuelvan los autos s la Vocalía de la Cuarta Nominación para su prosecución.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2024.04.25 15:41:38 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2024.04.26 16:45:26 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.04.29 14:08:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.29 14:08:46 -03:00