Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-27447902-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 17 de Marzo de 2025

Referencia: Sentencia. Expte. N° 38.201-I ABH PESQUERA S.A.

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación), José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 1° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° **38.201-I** caratulada **“A.B.H. PESQUERA S.A. s/ recurso de apelación”**.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 30/34 la recurrente interpuso recurso de apelación contra la Resolución N° 280/13 (DV RRMP) de fecha 27/08/2013 dictada por la AFIP-DGI, mediante la cual se determinó de oficio su obligación tributaria en el Impuesto a las Ganancias -período fiscal 2008-, con más intereses resarcitorios y se difirió la aplicación de sanciones en los términos del artículo 20 de la Ley 24.769.

En primer término, relata los antecedentes del caso y refiere que el ajuste proyectado encuentra su génesis en la impugnación de quebrantos originados en la declaración jurada del período fiscal 2007, los que fueron computados en el tributo y período objetados. Asimismo, explica que dicho cargo proviene de la exteriorización que hiciera dentro del Título III de la Ley 26.476 por un importe de $2.000.000.-, cuyo artículo 32 y normas reglamentarias apuntan a la liberación total e incondicional del impuesto.

En función a lo manifestado, interpreta que el ente fiscal -de manera indirecta- pretende incidir en la materia imponible ya liberada por la mencionada norma; razonamiento que tacha de incongruente y violatorio de los principios constitucionales más elementales.

Por otra parte, considera que la jurisprudencia invocada por el Juez Administrativo no resulta aplicable al caso, careciendo los argumentos de entidad alguna.

Además, cita distintas consultas contestadas por la AFIP -vía web- que entiende apoyan su postura.

Por último, hace reserva del caso federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- Que a fs. 41/45 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos, y en orden a las razones que expone solicita que se confirme la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal y acompaña los antecedentes administrativos.

III.- Que con la PV-2025-16570132-APN-VOCIII#TFN se elevaron los autos a consideración de la Sala "A" y bajo el IF-2025-20200688-APN-VOCIII#TFN se pasaronn los autos a sentencia.

IV.- Que en primer término corresponde enunciar los antecedentes que desembocaron en el recurso de apelación interpuesto.

La actora se encuentra inscripta en la actividad "Pesca Marítima, Costera y de Altura", finalizando sus ejercicios económicos el mes de junio de cada año.

A través del análisis efectuado por la inspección sobre las compras de pescado –período 2007- se detectó la existencia de ventas omitidas, pues no se había consignado existencia final alguna al cierre del ejercicio, ni tampoco fueron facturados (todo en el marco de las O.I. 365.658 y 384.911). Ante tal situación la sociedad presentó mediante el Título III de la Ley 26.476 una exteriorización de bienes por un valor de $ 2.000.000, apropiándose dicha suma de la siguiente manera: período 2006 $ 800.000 y período 2007 $ 1.200.000 -según antecedentes acompañados en la O.I. N° 384.911-. En virtud de ello, los actuantes observaron que en las DDJJ del Impuesto a las Ganancias por el ejercicio 2008 –original y rectificativa- se computaron quebrantos provenientes de la DDJJ 2007 ($ 551.861,53), los cuales –desde su perspectiva- resultaban inexistentes por ser inferiores a la materia imponible liberada ($ 1.200.000) para el último de los años mencionado. Bajo estas circunstancias se proyectó el ajuste aquí recurrido.

V.- Que sentado lo anterior, la cuestión se reduce a determinar si se encuentra ajustado a derecho el cómputo de los quebrantos generados en el ejercicio fiscal 2007 -período que gozaba de los beneficios liberatorios derivados de la exteriorización realizada en los términos de la Ley 26.476- para la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período 2008.

Ahora bien, a los efectos de expedirse sobre el tema central es preciso resumir brevemente la normativa en crisis.

En primer lugar, cabe recordar que la Ley 26.476 (B.O. 2/2/2009) dispuso en su artículo 25 -Título III- que: *"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, podrán 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"*.

Asimismo, el artículo 32 de dicha norma prevé que: *"Los sujetos que efectúen la exteriorización e ingresen el impuesto especial que se establece en el artículo 27, conforme a las disposiciones de este título, 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. Quedan comprendidos en esta liberación los socios administradores y gerentes de sociedades de personas, directores, gerentes, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia de sociedades anónimas y en comandita por acciones y cargos equivalentes en cooperativas, fideicomisos y fondos comunes de inversión, y profesionales certificantes de los balances respectivos.

Esta liberación no alcanza a las acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran sido perjudicados mediante dichas transgresiones;

a) 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, a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas y sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y otras Operatorias, 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".

A su vez, el artículo 35 establece que: *"A los fines de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 32, en oportunidad de efectuarse la exteriorización a que se refiere el artículo 25, deberá imputarse la misma a cualquiera de los períodos fiscales comprendidos en este régimen. Una vez realizada dicha imputación, ésta tendrá carácter definitivo"*.

Por su parte, la norma reglamentaria (R.G. de la AFIP N° 2537) a través del artículo 64 prescribe que: *"A los fines de lo dispuesto en el Artículo 35 de la ley, la imputación de la exteriorización a alguno de los períodos fiscales comprendidos en el régimen, deberá efectuarse en la declaración jurada prevista en el Artículo 41 de la presente resolución general, indicando la fecha de incorporación al patrimonio de cada uno de los bienes. Sin perjuicio de la imputación a que se refiere el párrafo anterior, la liberación del pago de los impuestos prevista en el Artículo 32 de la ley, resulta aplicable a la totalidad de los períodos fiscales comprendidos en la normalización"*.

VI.- Que el fondo traído a debate ante este Tribunal ha sido zanjada por esta Sala "A" en los autos "Baldimar S.A. s/ recurso de apelación", donde se decidió que: *"... corresponde señalar que a través de la normativa citada, se produce la liberación -para los contribuyentes que efectúen exteriorizaciones de acuerdo al régimen dispuesto-, de los impuestos vigentes, reemplazándolo por un impuesto especial, conf. art. 27, que fue oportunamente ingresado por la recurrente [...] Es decir que, surge de estos actuados que el Fisco no cuestionó la adhesión al régimen por parte de la actora, pero entendió que, como consecuencia de la imputación producida al período fiscal 2007, resultaba improcedente el quebranto que*

había declarado, y por ende no correspondía su traslado al período siguiente.

Sentado lo expuesto, y conforme el análisis de la normativa citada, entiendo que el accionar del Fisco no se ajustó a derecho, toda vez que procede a impugnar el quebranto computado en el período fiscal 2008, que se había originado en el período fiscal anterior, sin sustento legal que avale su postura.

En efecto, ni la ley citada, ni su reglamentación contienen norma alguna que habilite al organismo fiscal a efectuar tal impugnación.

En este sentido, cabe señalar, conforme surge del art. 32, inc. c, pto. 1, de la ley en cuestión y como fuera precisado por el Fisco en el acto apelado, el monto exteriorizado constituye materia imponible liberada, en este caso, en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2007. Por dicha razón, se advierte que no se modifica la liquidación del impuesto en dicho período.

Es por ello que, el quebranto resultante de la liquidación del tributo por el período fiscal 2007, no se vio modificado como consecuencia de la exteriorización, y por ende resultaba trasladable al período siguiente, tal como lo hizo la recurrente en el presente caso. Lo contrario implicaría desnaturalizar el propósito del régimen en cuestión, que consistía en dejar al margen de la imposición al monto exteriorizado, respecto de los impuestos vigentes y gravarlo únicamente con un impuesto especial.

No obsta a lo expuesto, el hecho de que el período 2008 no se encuentre amparado por el régimen, toda vez que, no se trató de extender los beneficios a períodos no incluidos, sino de aplicar el tratamiento previsto por la ley del impuesto en materia de quebrantos.

A mayor abundamiento, cabe señalar que la interpretación que efectúa el Fisco, al considerar que la imputación de los montos exteriorizados al período fiscal 2007, implicó que el quebranto computado devino inexistente y por no ende no correspondía su traslado, no surge de la norma analizada.

En este sentido, Nuestro Máximo Tribunal sostuvo en la causa 'Sigma S.A. de fecha 28/10/2021' –conforme dictamen de la procuradora al que adhiere la Corte- que '…la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y 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)".

En esta inteligencia, respecto de los quebrantos computados en el período 2008 –originados en el ejercicio fiscal 2007- cabe precisar que aquellos no se vieron reducidos con la exteriorización de bienes realizada, pues al momento de calcular la base imponible del año 2007, el contribuyente no había incluido las ventas omitidas en sus registros, las que recién fueron reconocidas –y liberadas como materia imponible- a partir de la declaración y regularización efectuada en los términos de la Ley 26.476. En otras palabras, dicha regularización actuó de manera "encapsulada" respecto de los bienes exteriorizados, no habiendo participado los quebrantos originales del período 2007 en el cálculo base del impuesto especial.

Por lo tanto, los quebrantos deducidos se presentan acordes a las circunstancias imperantes en el ejercicio de origen, las que no fueron refutadas por la auditoría fiscal. Siguiendo esta lógica, la aceptación de la pretensión fiscal implicaría –de esta manera- no sólo desconocer los efectos liberatorios derivados de la

adhesión al régimen de la Ley 26.476, sino también perseguir por segunda vez el cobro de las sumas exteriorizadas, hecho que, por supuesto, de manera alguna puede prosperar.

A tenor de lo expuesto, voto por revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos de la causa como de la normativa que efectúa el Vocal preopinante en los Considerandos I a IV de su voto.

II.- Que en cambio, disiente de la solución a la que allí arriba. En efecto, en el caso de autos la postura fiscal no pretende determinar ni cobrar indirectamente el impuesto que corresponde al año 2007, lo que no resultaría viable por aplicación del artículo 32 de la Ley 26.476, sino ejercer sus facultades de fiscalización respecto del período fiscal 2008, el cual no se encuentra amparado por dicha normativa.

Y precisamente con ese alcance puede revisar el quebranto computado en el 2008, proveniente del año 2007, habida cuenta la facultad del ente fiscalizador de verificar los quebrantos que inciden en períodos bajo fiscalización, incluso aun cuando se originaran en períodos prescriptos en atención a las amplias facultades de verificación consagradas por el artículo 33 de la Ley 11.683 y lo expresamente dispuesto por el artículo 52 de su Decreto Reglamentario.

Por lo tanto, surgiendo con la exteriorización efectuada por la recurrente en la Ley 26.476 la existencia de materia imponible, que si bien resultó liberada en los términos de dicha normativa en el período en que se efectuó la imputación, siendo esta mayor al quebranto declarado, cabe sostener que éste último devino inexistente y por lo tanto no resulta posible trasladarlo al período fiscal aquí en trato.

Por lo expuesto, entiendo que lo actuado por el Fisco Nacional se ajusta a derecho, razón por la cual voto por confirmar la resolución apelada, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante

En atención a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.03.17 09:41:23 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.03.17 11:14:38 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.03.17 13:14:48 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.17 13:15:20 -03:00