55863/2019, CLINES SA TF 46745-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 15 de julio de 2020.- CMP

AUTOS y VISTOS: para resolver los autos "*Clines S.A. TF 46745-I s/Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo"*, expte. 55.863/2016 , venidos en recurso; y

CONSIDERANDO:

I. Que, toda vez que estos autos se encuentran en condiciones de ser resueltos, corresponde la habilitación de la feria extraordinaria –de oficio- en esta instancia a los efectos del dictado de la sentencia, su registro y posterior notificación electrónica, en los términos del punto 6° de la Acordada CSJN 25/2020, del 29 de junio de 2020, que se encuentra disponible en www.cij.gov.ar y en www.csjn.gov.ar.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación, por sentencia obrante a fs. 120/124, resolvió revocar la resolución de la AFIP – DGI del 2/05/2016 mediante la cual se había determinado de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales 1/2020 a 12/2011, con más intereses resarcitorios.

Para así decidir, en primer lugar reseñó que conforme surge de las actuaciones administrativas, en el marco de las facultades de verificación y fiscalización que le son propias, el organismo le solicitó a la contribuyente mediante requerimiento del 7/08/2013, que exhiba Libros de IVA Ventas, Libro de IVA Compras y Estados Contables por los ejercicios 2010 y 2011, entre otras cosas. Luego, detalló la información aportada por el contribuyente, y señaló que el personal auditor pudo observar que la sumatoria del importe de cada una de las operaciones que se encontraban registradas en el Libro IVA Compras no coincidía con los totales exteriorizados por la contribuyente en dicho libro.

Asimismo, que se constató que los créditos fiscales exteriorizados por la firma en sus declaraciones juradas correspondientes al Impuesto al Valor Agregado, de los períodos 01/2010 a 12/2011, se conformaban con los totales de crédito fiscal obrantes en el Libro IVA Compras —resta aclarar que esta sumatoria no se correspondía con el verdadero resultado que arrojaba si se sumaban todas las operaciones registradas

—, mas los créditos fiscales originados en Notas de Crédito emitidas a clientes que surgían del Libro IVA Ventas aportado.

Añadió el TFN que a raíz de lo expuesto, como resultado de la comparación de los créditos fiscales computados por la firma en las declaraciones juradas de IVA de los períodos en trato, con aquellos que surgían de las operaciones registradas en el Libro IVA Ventas, se observó el cómputo de créditos fiscales improcedentes, correspondiendo su impugnación.

A partir de lo expuesto, el TFN se abocó a analizar si resultaba procedente la eximición establecida en la ley 26.860 como consecuencia de la exteriorización de moneda extranjera efectuada por la recurrente, para lo cual citó en el extenso el artículo 9 de la citada ley.

Luego, agregó que la cuestión en debate fue analizada por dicho tribunal en el precedente "*Copparoni*" (TF 39.027-I), DEL 6/04/2016. En base a lo resuelto en dicho precedente recordó que en tanto la regulación de la ley refiere a la exteriorización de moneda extranjera, cabía señalar que las liberaciones ocurren respecto de todas aquellas operaciones capaces de generar, en favor del sujeto que exterioriza, una disponibilidad de dinero en efectivo pasible de ser convertido en moneda extranjera. Por lo tanto, en nada diferirá tanto para el Impuesto a las Ganancias como para el Impuesto al Valor Agregado, el hecho de ocultar una venta, por la cual se obtiene un ingreso que permanece oculto hasta el momento de su exteriorización, del hecho de simular una compra, que plantea una erogación cuyos fondos, en realidad, han permanecido en manos del contribuyente.

Sostuvo el TFN en función de lo antedicho que en lo que hace a la declaración jurada del IVA, idénticos efectos conlleva en el caso el hecho de reducir el monto declarado de débito fiscal, que el de aumentar los créditos fiscales declarados. Agregó que, en efecto, el "ahorro fiscal" que goza el contribuyente se equipara en tanto la alícuota aplicable sobre unos y otros es idéntica y en cuanto el monto de impuesto a ingresar surge de la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal declarados para cada período.

Añadió que consecuentemente, siendo el crédito fiscal un término de sustracción en la liquidación del impuesto, limitar su aplicación al blanqueo en el presente caso adolece de una falta de contemplación del espíritu y objeto de la ley 26.860 por cuanto la misma "exime el pago del tributo que hubiera correspondido", esto

es, permite al contribuyente eludir su obligación de ingresar el correspondiente tributo cuando, de no haber exteriorizado moneda extranjera, debería haberlo hecho. Anudó a su razonamiento el TFN que carece de asidero considerar que en tanto no haya generado el correspondiente débito fiscal no corresponde admitir el acogimiento contra el ajuste contemplado por el Fisco, por cuanto en definitiva es el acogimiento al régimen de exteriorización el que les exime de ingresar el correspondiente tributo y no la ley de cada tributo en particular que, fuera de los casos por la ley 26.860 regulados, continúan generando las mismas obligaciones.

Resumió el razonamiento afirmando que el capital oculto puede originarse tanto de ventas omitidas como de compras ficticias, por lo que el contribuyente declara un IVA menor al realmente adeudado y obtiene de ese modo un capital que permanece oculto al Fisco y cuya exteriorización el régimen de la ley 26.860 procura.

Impuso las costas al Fisco Nacional.

III. El TFN a fs. 128 reguló honorarios a los profesionales de la actora, a cargo del Fisco Nacional, Dr. Germán José Ruetti, en el carácter de patrocinante, en la suma de $ 684.764, y al Dr. Fernando Javier Diez, en el carácter de apoderado, la suma de $ 273.905.

Los citados letrados apelaron los honorarios a fs. 129/136 por considerarlos bajos. La AFIP – DGI hizo lo propio a fs. 139, por considerarlos altos. Ambos recursos fueron concedidos a fs. 140.

IV. La AFIP – DGI apeló la sentencia a fs. 141, recurso que fue concedido a fs. 145. Expresó agravios a fs. 148/156, replicado por la contraria a fs. 163/175.

Sostiene que respecto del Impuesto al Valor Agregado, tanto al Ley 26.860 como la R.G. (AFIP) 3509 únicamente prevén la liberación de ajustes centrados en operaciones (de ventas o servicios) sin incluirse, por ende, a los ajustes que se realicen al crédito fiscal (precisamente, por no estar vinculados los mismos con un incremento patrimonial). Aduce que en el acto administrativo en crisis se aplicó el criterio sentado por el Fisco Nacional en oportunidad de analizarse la cuestión para la Ley 26.476 en donde se concluyó que dicho beneficio no era aplicable al crédito fiscal de IVA por operaciones apócrifas, lo que fue así plasmado en las consultas publicadas en la página web del organismo (consulta ID 9366302).

Explica que el régimen instaurado por la referida Ley 26.860 en su Título II se encuentra orientado a la exteriorización de la tenencia de moneda extranjera que posea un contribuyente, tanto en el país como en el exterior, al 30 de abril de 2013, así como también las que sean producto de la realización de bienes mantenidos a dicha fecha que sean exteriorizadas conforme los requisitos y formalidades en ella previstos. Agrega que a la luz de la mecánica de liquidación del Impuesto al Valor Agregado, no es posible obtener capital no declarado a partir del cuestionamiento de la utilización de facturación apócrifa, a los fines de respaldar el crédito fiscal.

Sostiene que en ningún caso puede admitirse que el crédito fiscal de lugar a la disponibilidad de capital alguno como para acceder a los beneficios indicados en la Ley N° 26.860 y que a raíz de la errónea interpretación asignada por el TFN entiende al caso de autos aferrada a la misma cuando, contrariamente, no resulta procedente incluir en la supuesta regularización efectuada por la actora, en los términos de la Ley 26.860, créditos fiscales impugnados por encontrarse respaldados por facturas apócrifas, dado que no se encuentran en la liberación prevista en el art. 9, inciso c), apartado 2°, de la citada ley.

Luego realiza diversas consideraciones sobre el mismo eje argumentar, que se puede sintetizar en que la única exteriorización posible de la ley es por operaciones que permiten la obtención de capital, por la verificación del hecho gravado omitido de declarar, que podría denominarse genéricamente “venta omitida” y, dada la mecánica de liquidación del impuesto, sólo puede verificarse en el débito fiscal.

Por ello, solicita la revocación de la sentencia.

V. Corresponde recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros).

VI. Ingresando en el análisis de la cuestión, corresponde señalar que la presente causa llega a conocimiento de éste Tribunal en virtud del recurso de apelación limitado previsto en el artículo 86, inc. b) de ley 11.683. Por ello, los agravios en esta especie de recurso deben formularse teniendo en cuenta que lo que corresponde conocer

y decidir a éste Tribunal, en principio y como regla general, es: a) si existió violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el TFN; b) acerca del fondo del asunto, teniendo por válidas las conclusiones del TFN sobre los hechos probados. Es decir, los agravios del apelante deben estar centrados, como regla general, en cuestiones de derecho (ésta Sala, 23.090/2012, *"Arusa, Vicente Eduardo (TF 23735-I) c/ DGI s/Apelación"*, sentencia del 12/11/2013).

VII. Dado que los aspectos facticos del caso no suscitan controversia entre las partes a esta altura del proceso, tal como han sido planteados los agravios por la demandada a fs. 148/156, la cuestión a resolver versa sobre una controversia de derecho, por lo cual el recurso resulta formalmente procedente. En efecto, el nudo de la cuestión estriba en la aplicación de los beneficios previstos en la ley 26.860 respecto de la actora, firma a la cual la fiscalización le detectó diferencias entre lo declarado y lo registrado en operaciones que arrojaban crédito fiscal en el IVA, por lo cual fueron impugnados. Concretamente, lo que se pone en tela de juicio es si la dispensa otorgada por el legislador a quienes exteriorizaran la tenencia de moneda extranjera, le alcanza a la actora, a quien se le impuso un cargo en aquél gravamen con origen en el crédito fiscal.

VIII. Cabe señalar que este tribunal ya tuvo oportunidad de pronunciarse acerca de la cuestión debatida en estos autos en torno a la interpretación de la ley 26.860 —y el alcance de sus beneficios—, en igual sentido al que lo hizo el TFN en estas actuaciones, en la causa "*Peatonal Aldo Sánchez SRL c/Dirección General Impositiva S/ Recurso Directo De Organismo Externo*, expte. 68482/2018, sentencia del 8/08/2019, a cuyas consideraciones corresponde remitir por razones de brevedad. Cabe señalar que allí se dejo sentado que lo resuelto resultaba coincidente con el criterio de la Sala II de esta Cámara de Apelaciones en las causas *"Betco SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo"*, expte. 54466/14, del 27/8/15; *"Copparoni SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo"*, expte. 55.700/16, del 16/2/17; *"Marcos Fernández SRL c/DGI s/recurso directo de organismo externo"*, expte. 64.530/17 y *"Sicopro SRL c/DGI s/recurso directo de organismo externo"*, expte. 12739/19, del 21/5/19).

IX. Ahora bien, interesa poner de relieve que recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de analizar la cuestión en autos "*Copparoni*

S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo" (CAF 55700/2016/CS1-CA1) cuya sentencia dictó el 2/07/2020, remitiendo al dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal. En el citado precedente el Máximo Tribunal confirmó la decisión que había dictado el 16/2/17 la Sala II de esta Cámara, citada más arriba.

En la decisión de la Corte Suprema se recordó que el título II de la ley 26.860 estableció un régimen de exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior, en las condiciones allí previstas. Así también, que para ello se consagraron una serie de beneficios que estaban sujetos a que el importe correspondiente a la moneda extranjera exteriorizada fuera afectado a la adquisición de alguno de los instrumentos financieros mencionados en el título I ("Bono Argentino de Ahorro para el Desarrollo Económico BAADE", "Pagaré de Ahorro para el Desarrollo Económico" y "Certificado de Depósito para Inversión - CEDIN") .

A su vez, que en el artículo 9° se previó que los sujetos que efectuaran la exteriorización no estarían 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 esas tenencias ni el origen de los fondos con los que fueron adquiridas.

Asimismo, se puso de relieve que el inc. c) de ese art. 9° especificó que dichos sujetos: *"c) Quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, de a cuerdo con las siguientes disposiciones: ... 2. Eximición de los Impuestos Internos y al Valor Agregado. 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 -o registradas en caso de no haberse presentado declaración jurada- por el monto de la utilidad bruta, correspondientes al periodo fiscal que se pretende liberar"* (subrayado, agregado).

A partir de ese texto, la Sra. Procuradora Fiscal, en razonamiento que la Corte Suprema hizo propio, sostuvo que *"[c]on base en estas asentadas pautas observo que la ley exime al 'impuesto al valor agregado' que oportunamente se omitió declarar, sin distinguir si se origina en débitos o en créditos fiscales inexactos"*.

En ese sentido, recordó el claro principio hermenéutico que postula que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros) *"quien podría haber excluido de la liberación al crédito fiscal del IVA proveniente de facturas consideradas apócrifas por*

parte de la AFIP, tal como lo reguló en otros regímenes (cfr. art. 46, inc, c., pta. 2, de la ley 27.260) y, sin embargo, no lo hizo".

Añadió más adelante, en cuanto a la interpretación de la AFIP de limitar el beneficio en el IVA únicamente al débito fiscal omitido, que ello *"considera que sólo en estos supuestos pudo obtenerse un capital oculto susceptible de posterior exteriorización"* pero que *"[p]or el contario, es claro para mí que tal capital oculto puede originarse tanto en ventas omitidas cuanto en compras ficticias. Es que, por ambas vías —disminución del débito fiscal mediante ventas omitidas o incremento del crédito fiscal por medio de adquisiciones ficticias— el contribuyente declara un IVA menor al realmente adeudado (cfr. arts. 11, 12 y ccdtes., ley 23.349, T.O. 1997), y obtiene así un capital que permanece oculto al Fisco y cuya exteriorización el régimen de la ley 26.860 procura"*.

Se concluyó en el citado precedente "*Copparoni*" del Máximo Tribunal que nada se encuentra en la letra de la ley ni en el espíritu del legislador que permita inferir que se admite la regularización de la deuda nacida como consecuencia del empleo de la primera modalidad (ventas omitidas) mientras se excluye la que tiene su origen en la segunda (compras ficticias o apócrifas), cuando ambas arrojan un resultado idéntico (disminución del IVA a pagar).

X. Toda vez que la interpretación jurídica realizada por el TFN se adecúa a los criterios de esta Alzada y, principalmente, de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tal como fue puesto de relieve, corresponde confirmar lo allí decidido, en cuanto fue materia de agravios.

XI. En relación a las costas, cabe señalar que las de la anterior instancia no han suscitado agravio específico de la recurrente. En atención al resultado del recurso, las de Alzada se imponen a la vencida (art. 68, CPCCN).

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**

1) Habilitar la feria extraordinaria para el dictado y la notificación electrónica de la presente (cfme. Acordada CSJN n° 25/20, punto 6°);

2) Rechazar el recurso de apelación de la AFIP – DGI y, en consecuencia, confirmar la sentencia del TFN en cuanto fue materia de agravios;

3) Imponer las costas a la AFIP - DGI.

En relación a las apelaciones de fs. 129/136 y fs. 139 que cuestionaron por altos y bajos la regulación de honorarios de fs. 128 a favor de los abogados Germán José Ruetti y Fernando Javier Diez por sus actuaciones como patrocinante letrado y representante, respectivamente, de la parte actora, cabe señalar que, teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto, la calidad y eficacia de la tarea profesional y las etapas cumplidas, corresponde CONFIRMAR dichos honorarios (arts. 6, 7, 9, 37 y 38 de la Ley 21.839 de aranceles de abogados y procuradores).

Por análogas razones, y en atención al resultado del recurso de apelación de fs. 148/156 y teniendo en cuenta la contestación del memorial de agravios por la actora a fs. 163/174, por el trámite ante esta Alzada, SE FIJAN los honorarios del Dr. **Germán José Ruetti**, por su actuación en la dirección letrada y representación de la parte actora al suscribir dicha contestación, en la suma de PESOS DOSCIENTOS CINCUENTA MIL ($ 250.000), de conformidad con el art. 14 de la Ley 21.839.

Hágase saber que, en caso de que los profesionales beneficiarios acrediten —en la instancia anterior— su condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Asimismo, se deja constancia que la resolución se firma en formato papel, se registra en el sistema informático lex100, y toda vez que el expediente se encuentra en la Sala, se agrega el ejemplar original de la presente con sus firmas ológrafas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 15/07/2020
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA

#34217386#261787875#20200715125601106