CAF 68482/2018/CA1; PEATONAL ALDO SANCHEZ SRL c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 8 de agosto de 2019.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 114/120 vta. el Tribunal Fiscal de la Nación –TFN–, Sala A, por mayoría resolvió confirmar la Resolución Nº 152/15 (DV RRME), en cuanto había determinado la materia imponible del impuesto al valor agregado –IVA–, períodos fiscales 8/07 a 7/11, con más sus intereses resarcitorios, y revocar la sanción impuesta en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, respecto de los períodos fiscales 7/08 a 3/10, 5/10 a 7/10 y 9/10 a 7/11. Las costas las impuso en proporción a los respectivos vencimientos.

Para resolver de tal modo, expuso los argumentos blandidos por las partes contendientes; reseñó el plexo normativo aplicable, con especial referencia de la ley 26.860, y precisó que la causa fue declarada como de puro derecho.

Como medida preliminar atendió al agravio vertido por Peatonal Aldo Sánchez SRL –en adelante "Peatonal"–, relativo a la nulidad del acto administrativo por no haber dado respuesta a los hechos expuestos en la vista, desechándolo en base a corroborar que el mismo explicaba acabadamente los hechos y antecedentes del caso que sirvieron de causa, así como el derecho vigente, más allá del acierto o error en que pudiera haberse incurrido en su valoración.

En lo concerniente a las costas de este particular asunto, la mayoría resolvió que no correspondían imponerlas, atento a que no fue tratado como una cuestión de previo y especial pronunciamiento.

De lleno en la cuestión troncal, transcribió los artículos 3º y 9º de la ley 26.860 y aseveró que la misma no es de aplicación al *sub lite*, desde que la impugnación del fisco nacional recayó en determinadas operaciones presuntamente realizadas por la firma contribuyente, lo cual no sería susceptible de regularización.

Consideró que el espíritu de la ley 26.860 ha sido el de establecer un sistema para que los contribuyentes que tuvieran moneda

Fecha de firma: 08/08/2019
Alta en sistema: 12/08/2019
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#32594870#240322575#20190808133126315

extranjera oculta pudieran exteriorizarla, situación que no se presentaría en autos, donde el ajuste fiscal radicó en la detección de gastos exteriorizados en la declaración jurada –DDJJ– que no se corresponde con la realidad.

Explicó que la tesis defendida por la actora es inviable, pues sólo acreditaría la exteriorización de moneda extranjera, aunque sin demostrar el nexo de causalidad de la misma con los períodos involucrados.

A esto último adicionó el Vocal Dr. Vicchi que la mera exteriorización de la tenencia no guarda correlación con la omisión del ingreso de los impuestos a cargo de la recurrente, y que una adecuada interpretación de la normativa permite concluir que los beneficios que la ley 26.860 prevé aluden a eventuales consecuencias que pudieren derivar a partir de la exteriorización de la tenencia de moneda extranjera en adelante, tanto es así –agregó– que el propio texto de la norma no exige que los beneficios vinculen el dinero exteriorizado con obligaciones adeudadas.

Desestimada la aplicación de los beneficios previstos en la mencionada ley, afirmó que el ajuste fiscal, con epicentro en la impugnación de las operaciones con ciertos proveedores, merecía su confirmación, atento que la apelante no había expresado agravios sobre el singular. Ello así, afirmó que el acto apelado, en cuanto determinó de oficio el IVA, adquirió firmeza, no correspondiendo a ese tribunal expedirse.

Finalmente, en lo concerniente a la multa, el vocal preopinante –Dr. Buitrago– votó en el sentido de confirmar totalmente la Resolución 152/15; el vocal Dr. Pérez votó en de manera diametralmente opuesta, mientras que el vocal Dr. Vicchi lo hizo por confirmar el ajuste y revocar la sanción, en razón de que el juez administrativo no había explicado las ocultaciones maliciosas en que habría incurrido la actora a efectos de encuadrar la conducta en el tipo doloso.

II. Que contra dicho pronunciamiento se alzaron ambas partes.

La firma actora interpuso recurso de apelación a fs. 127, expresó sus agravios a fs. 143/148 vta. y el fisco nacional los replicó a fs. 153/156.

De su lado, el fisco nacional apeló a fs. 128 y expresó agravios a fs. 133/140, los cuales fueron contestados por la actora a fs. 151/152 vta.

Ambos recursos fueron concedidos a fs. 149.

III. Que en el memorial de la parte actora acusa de arbitraria y contraria a derecho a la sentencia apelada, pues se apartó de las constancias de la causa. Particularmente le causa agravio la interpretación realizada de la ley 26.860, imponiendo demostrar el nexo causal entre la exteriorización y los períodos determinados. Transcribe y efectúa consideraciones en torno al artículo 9º de la ley.

Rechaza la idea de que la norma en cuestión deba interpretarse de manera restrictiva; apoya esta premisa en el Mensaje de Elevación del Proyecto de ley enviado oportunamente al Congreso de la Nación por parte del Poder Ejecutivo.

Señala que el legislador no delegó ninguna facultad en el Poder Ejecutivo ni en la AFIP para discriminar qué materia, impuestos o ajustes abarca la amnistía.

Precisa que la ley 26.860 solo exige que la actividad desempeñada por el responsable haya sido lícita, sin que deba justificar el origen de los fondos para gozar de los beneficios allí previstos.

Cuestiona que frente a tan generosa y amplia amnistía otorgada por la ley y su reglamentación, la AFIP, en su aplicación práctica, interprete restrictivamente en el caso individual.

Invoca el precedente “Betco SA c/DGI” de la Sala II de esta Cámara de Apelaciones, emitido el 27/8/15, poniendo de resalto que en el mismo se afirmó que el beneficio de liberación de toda acción penal tributaria y eximición de pago de impuestos, resulta aplicable al crédito fiscal de IVA por operaciones reputadas como apócrifas por parte del organismo fiscal.

Transcribe el artículo 3º de la ley en cuestión y expone que no surge del mismo que la exteriorización voluntaria deba vincularse exclusivamente con el impuesto determinado por la AFIP.

Aduce que es competencia exclusiva del Poder Legislativo Nacional conceder amnistías generales, como todo lo concerniente al impuesto y a sus elementos esenciales, exenciones o liberaciones (Constitución Nacional, arts. 4º, 75 inc. 2º y 20 y 76).

Mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

IV. Que, por su parte, el fisco nacional se agravia de la revocación de la multa impuesta.

Plantea la nulidad de la sentencia apelada, atento carecer la misma de unidad de criterio entre los vocales que conformaron la mayoría, por cuanto los argumentos de sus votos difieren entre sí.

Explica que el voto del Dr. Pérez revocó la multa por entender que se aplicarían los beneficios previstos en la ley 26.860, mientras que el del Dr. Vicchi directamente consideró que no correspondía la aplicación de la multa, por entender que el juez administrativo no habría sustentado el elemento subjetivo de la conducta prevista en el artículo 46 de la ley 11.683.

Afirma que la comisión de los hechos violatorios que se le imputan a la firma actora se encuentra debidamente probada en autos, como así también la ocultación maliciosa, lo cual torna aplicable la sanción.

Desde otra perspectiva, sostiene que la imposición de costas también debe ser materia de revisión en esta instancia, correspondiendo dejar sin efecto la sentencia en este aspecto, imponiéndoselas a la actora.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia en lo concerniente a la materia objeto de agravios, con costas.

V. Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios vertidos por las partes, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a los recurrentes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos:

258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- M. Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 – Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15, entre otros).

VI. Que, asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos: 300:985).

VII. Que, ello sentado, dado el modo en que se encuentra presentada esta *litis*, razones metodológicas sugieren demarcar las materias sobre las cuales esta Alzada está llamada a resolver, teniendo en cuenta que ambas partes han presentado sendos recursos de apelación contra la sentencia de fondo dictada por el TFN.

En este orden, de la lectura de las expresiones de agravios vertidas por las partes se desprende que las materias elevadas a esta instancia de revisión son dos: *i)* la no aplicación de los beneficios previstos en la ley 26.860 en favor de la actora, y *ii)* la revocación de la multa y la imposición de costas.

Atento la prelación que guardan entre sí dichas materias, se impone en primer término atender los agravios sostenidos por la parte actora, puesto que, dependiendo del resultado al que se arribe, permanecerá vigente, o no, la necesidad de introducirse en el relativo a la multa y a las costas.

VIII. Que, tal como se indicó en el *Considerando III*, agravia a Peatonal la circunstancia de que la mayoría del TFN haya interpretado que no le cabían los beneficios previstos en la ley 26.860, acusando al pronunciamiento de arbitrario y contrario a derecho.

Particularmente centra sus argumentos en la interpretación que merece dicha norma jurídica.

IX. Que para un correcto abordaje de la materia, corresponde tomar como punto de inicio el texto de la ley; luego considerar la interpretación que de la misma efectuaron el organismo fiscal, la parte actora y el TFN; y finalmente estudiar el cuadro y resolverlo.

En tal orden de ideas, como se dijo, el debate tiene epicentro en el sentido y alcance de la ley 26.860.

Dicha ley, es sabido, aprobó un régimen de "*Exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior*" (Título II), acordando a los sujetos que así procedieran el goce del beneficio de "*...eximición del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar ...*" (art. 9º, inc. c), incluyendo expresamente al IVA (apartado 2º).

La ley contiene requisitos para la viabilidad de la dispensa –entre ellos, los relativos a la tenencia misma de los valores (art. 3º) y al cumplimiento de sendos deberes tributarios materiales y formales (art. 13)–, los cuales no forman parte del debate de autos.

En lo relativo a los acontecimientos verificados, de las constancias de autos surge que habiéndose notificado a Peatonal los resultados de la inspección –arrojando un ajuste en el IVA, con origen en la impugnación del crédito fiscal, por observarse sendas facturas consideradas apócrifas–, la firma presentó una nota informando que había exteriorizado U$S 136.000 –adquiriendo cinco "*Certificados de Depósito para Inversión*": *CEDIN* , en los términos de la ley 26.860–, manifestando su voluntad de imputarlos a la cancelación de los saldos ajustados por la inspección (antecedentes administrativos, Cpo IVA II, fs. 216, 227/229).

Esto último fue rechazado por el ente fiscal, fundamentalmente porque "*...no corresponde para el Impuesto al Valor*

Agregado, atento que los ajustes provienen de la impugnación del crédito fiscal de proveedores que se encuentran incluidos en la Base Apoc Regional … y que, según la interpretación de esta AFIP DGI … no se encuentran beneficiados por lo establecido por la ley 26860…" (Nota Nº 33/14 DV F4MZ. Mismo cuerpo de antecedentes, fs. 230).

Dicho argumento fue reiterado el expedirse el Informe final de inspección y al dictarse la Resolución Nº 152/15 DV RRME, que determinó de oficio el IVA (mismo cuerpo de antecedentes, fs. 257/270 y 370/403, respectivamente).

Apelada esta última, al tiempo de remitirse la controversia al seno del TFN, la mayoría de los vocales convalidaron la tesis del fisco nacional, en base a los argumentos descriptos en el *Considerando I*. Ello, va de suyo, motivó la apelación de la firma contribuyente, efectuando sus expresiones en los términos reseñados en el *Considerando III*.

X. Que surge con claridad que el nudo de la cuestión estriba en la aplicación de los beneficios previstos en la ley 26.860 respecto de Peatonal, firma a la cual se le impugnaron sendas operaciones con proveedores y se le impusieron cargos en el IVA.

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.

XI. Que el examen de esta materia debe emprenderse desde dos ángulos: uno, referido al argumento sostenido por la AFIP, y otro en atención al fundamento incorporado por el TFN. Veamos.

En primer lugar, el precepto legal en cuestión en su parte pertinente expresa lo siguiente "*Los sujetos que efectúen la exteriorización, conforme a las disposiciones de este título, no estarán obligados a informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos … la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas, y gozarán de los siguientes beneficios*:"

"*Quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, de acuerdo con las siguientes disposiciones*:"

"*Eximición de los Impuestos Internos y al Valor Agregado*..." (ley 26.860, art. 9º, inc. c, apartado 2º. Los subrayados no son del texto original).

La letra del dispositivo no ofrece dificultad en cuanto a su sentido. Al menos, si lo tuviera, no ha sido precisado en autos.

Lo que se observa es que el organismo fiscal niega que la eximición alcance al IVA, en la medida en que el ajuste fiscal recaiga sobre el *crédito fiscal*, mas sin ofrecer una labor interpretativa de la norma.

En este esquema, lo que se tiene a la vista es el reconocimiento legal, general, abstracto y expreso de un derecho subjetivo –eximición del pago de una obligación tributaria– y, como contrapartida, su negación en el caso individual por parte de la autoridad de aplicación, fundándose en uno de los componentes que hacen a la cuantificación de aquella obligación.

Una decisión de la administración de tal tenor no es aprobable, pues fija una excepción al beneficio legalmente consagrado, sin sustentarlo en una atendible labor interpretativa de la norma.

No debe olvidares la pauta hermenéutica establecida por el Máximo Tribunal según la cual, cuando una norma es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación (conf. Fallos 218:56 y 320:2145, considerando 6º, entre otros)

En segundo lugar, la sentencia del TFN refiere a la exteriorización de la moneda extranjera, disponiendo que resulta necesaria la demostración del *nexo causal* con los períodos involucrados en los ajustes, y acusando la *falta de correlación* con la omisión del ingreso del impuesto.

Estos juzgadores tienen para sí que tales aseveraciones no se compadecen con la recta hermenéutica que la ley 26.860 merece, traduciéndose en condicionamientos extraños y novedosos, no estipulados por el legislador.

Es que, la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (conf. Fallos 311:1042).

Por lo demás, la disquisición del Vocal Dr Vicchi, en el sentido de que una adecuada interpretación de la norma permite concluir que los beneficios de marras se corresponden a las eventuales consecuencias que pudieren derivar "*a partir de*" la exteriorización de la tenencia de moneda extranjera, no es aquí compartida. Obsérvese que el texto del dispositivo es claro en cuanto a que la eximición alcanza a los impuestos que "*hubieran omitido declarar*".

Todo cuanto se ha expuesto en esta parcela conduce a concluir que el beneficio fiscal consagrado en la ley 26.860 le alcanza a la recurrente, lo cual es igual a decir que la sentencia apelada no representa una derivación razonada del derecho vigente, y que debe ser revocada.

XII. Que abona lo que aquí se decide el hecho de que la última ley que reguló un régimen de "exteriorización" previó el beneficio liberación del pago de los impuestos que se hubieren omitido ingresar –entre ellos el IVA–, aunque previendo expresamente que "*No se encuentra alcanzado por la liberación el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos*" (ley 27.260, Título II: "*Régimen de Sinceramiento Fiscal*", BO del 22/7/16, art. 46 inc. c, apartado 2º. El subrayado no es del texto original).

Claramente aquí el legislador fijó una limitación al alcance del beneficio fiscal, en base a los componentes propios de la mecánica del impuesto. Ello permite contrastar una y otra medida adoptada por el Congreso de la Nación, y advertir la palmaria diferencia con la ley aquí examinada.

A su vez, el resultado al que aquí se arriba, en lo medular, es coincidente con el de la Sala II de esta Cámara de Apelaciones (ver sentencias recaídas en las causas "*Betco SA c/DGI s/recurso directo de*

organismo externo", Causa 54466/14, del 27/8/15; "*Copparoni SA c/DGI s/ recurso directo de organismo externo*", Causa 55700/16, del 16/2/17; "*Marcos Fernández SRL c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", Causa 64530/17 y "*Sicopro SRL c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", Causa 12739/19, del 21/5/19) y con los dictámenes expedidos por la Procuración General de la Nación en las causas "*Copparoni*" (19/9/18) y "*Marcos Fernández SRL*" (18/12/18).

XIII. Que por todo lo hasta aquí considerado, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada.

XIV. Que en razón del modo en que se decide, se torna inoficioso el examen de los agravios vertidos por el fisco nacional, y resulta claro que las costas de ambas instancias deben ser impuestas al accionado vencido, pues no se advierte mérito para apartarse del principio objetivo de la derrota que rige la asignación de tales accesorios (conf. CPCCN, arts. 68 y 279).

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** Hacer lugar al recurso de apelación deducido por la parte actora y revocar la sentencia apelada; en consecuencia, se deja sin efecto la Resolución Nº 152/15 (DV RRME). Las costas de ambas instancias se imponen al fisco nacional (CPCCN, arts. 68 y 279).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

Fecha de firma: 08/08/2019
Alta en sistema: 12/08/2019
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#32594870#240322575#20190808133126315