Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. N° 3542/2023

INTEPLA SA (TF 33605-I) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de noviembre de 2023.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que a través de la resolución de fojas 213/6 (de la numeración del expediente en soporte papel) la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar en cuanto al fondo al recurso de apelación deducido por la firma Interpla SRL, declaró la nulidad de la Resolución Nº 4/2010 (DV RRLP) de fecha 12/02/2010, y resolvió que la actora se encuentra alcanzada por los beneficios previstos en el artículo 32 de la Ley Nº 26.476. Distribuyó las costas de aquella instancia en el orden causado.

Mediante el acto cuestionado la Administración fiscal había determinado la obligación de la actora relativa al Impuesto a las Ganancias-Salidas no documentadas, por los períodos fiscales 2006 a 2008, y había impuesto una multa –por los períodos 2006 a 2008- con arreglo a los artículos 46 y 47, inc. b), equivalente al triple del impuesto evadido, difiriendo el juzgamiento de la conducta referida al período fiscal 2007 (art. 20, Ley Nº 24.769).

Para fundar su decisión anulatoria el *a quo* recordó la habilitación contemplada en el artículo 25 de la Ley Nº 26.476 y la liberación prevista en el artículo 32 de aquella norma, para quienes se acogieran al régimen de exteriorización. En ese sentido, explicó que resultaba analógicamente aplicable la doctrina resultante del pronunciamiento de la Corte federal del 28/10/2021 en la causa “Sigma SA C/ Dirección General Impositiva s /recurso directo de organismo externo” (Fallos: 344:3394), de la cual surge que el espíritu de la norma apuntaba a permitir la exteriorización de la tenencia de bienes que permanecieran marginados de imposición, de manera de habilitar la liberación de las obligaciones tributarias expresamente indicadas en su texto, en la medida en que el declarante cumpliera con las obligaciones estipuladas en su articulado (incluido el pago del impuesto especial). En la inteligencia de que el objetivo de la ley era incentivar la repatriación y el blanqueo de fondos, de modo de aumentar los recursos nacionales para el financiamiento de la inversión, consideró que debía interpretarse que lo exteriorizado son fondos cuya obligación tributaria se liberará. Y agregó que el impuesto aquí reclamado surgía de una mecánica que hace al proceso de cada tributo de la cual el legislador eligió desentenderse, optando por reemplazar aquella obligación

tributaria por la figura del impuesto especial. En ese contexto –concluyó- el imponer una carga tributaria adicional (Impuesto a las Ganancias- SDN) al impuesto especial ya pagado se traduce en un desincentivo a la repatriación y el blanqueo, que opera en un sentido contrario a la finalidad perseguida por el régimen.

II.- Que, disconforme, el Fisco Nacional dedujo contra la decisión reseñada recurso de revisión y apelación limitada (art. 192, Ley Nº 11.683) y a fojas 228/39 expresó sus agravios, los que merecieron la réplica de la accionada de fs. 247/56.

La crítica de la apelante puede resumirse de la siguiente manera:

(i) la norma del artículo 32 de la Ley Nº 26.476 no menciona en ningún momento el impuesto a las salidas no documentadas, razón por la cual no puede considerarse que la ley exima a la actora de su pago durante los períodos involucrados;

(ii) según la Administración fiscal, los beneficios de la Ley Nº 26.476 no son aplicables a este tributo debido a que, conceptualmente, los fondos en cuestión salieron de la empresa y, en consecuencia, no se corresponden con una tenencia de moneda o bienes susceptibles de exteriorización; es decir, no integran su patrimonio de manera oculta;

(iii) en cualquier caso, resulta evidente –a su juicio- que el tributo reclamado no es un concepto comprendido en la liberación prevista en el inciso c) del mentado artículo 32, desde que este se refiere únicamente al Impuesto a las Ganancias propio del contribuyente que efectúa la exteriorización, y el impuesto involucrado aquí no corresponde a la accionante, sino a un tercero no individualizado; y

(iv) la remisión en la sentencia apelada a los precedentes “Sigma” y “Copparoni” fallados por la Corte federal no resulta pertinente pues de lo que se trataba en aquellos casos era de decidir sobre la posibilidad de incluir en el régimen fiscal de la ley 26.476 el crédito fiscal proveniente del empleo de facturas apócrifas.

III.- Que, como se desprende del relato que antecede, la cuestión a decidir en esta instancia se circunscribe a la determinación de si corresponde considerar incluida en la exención del artículo 32 de la Ley Nº 26.476 la obligación tributaria por salidas no documentadas, derivada de la presentación de facturas apócrifas.

IV.- Que, en primer lugar, es preciso recordar que ya en el precedente de Fallos: 343:498 (“Copparoni”) por remisión al dictamen de la Sra.

Procuradora Fiscal, la Corte federal, al analizar la previsión del artículo 9 de la Ley 26.860 (de redacción casi idéntica a la del aquí debatido artículo 32 de la Ley 26.476) señaló –aunque con relación al IVA- que el capital oculto puede originarse tanto en ventas omitidas cuanto en compras ficticias; y 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 impuesto menor al realmente adeudado, obteniendo un capital que permanece oculto al Fisco y cuya exteriorización el régimen de la ley 26.860 procuraba (este mismo propósito se identifica en las transcripciones del mensaje de elevación del proyecto de la Ley Nº 26.476 citadas por el *a quo* en la decisión apelada).

Ahora bien, en su pronunciamiento de Fallos: 344:3394, luego de poner de resalto lo nimio de las diferencias de redacción entre el artículo 9 de la Ley Nº 26.860 y el artículo 32 de la Ley Nº 26.476, la Corte extendió la interpretación realizada en “Copparoni” frente a un cuestionamiento análogo, pero referido a la segunda disposición mencionada.

Estas consideraciones, plenamente aplicables en la especie a los agravios de la apelante reseñados en los puntos ii) y iv).

V.- Que por lo demás, el tribunal cimero ha resuelto recientemente una cuestión sustancialmente análoga a la aquí traída a consideración de esta Sala, bien que con relación a la ya mencionada Ley Nº 26.860, en el precedente de Fallos 345:838 (“Sicopro SRL c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, del 23/08/2022)

Allí, el dictamen de la Procuradora Fiscal –al que la Corte remitió- luego de transcribir el texto del artículo 9º (análogo al 32 de la Ley Nº 26.476 aquí involucrado), recordó la pauta literal de hermenéutica y, con base en ella, puso de manifiesto que la ley exime del pago del impuesto a las ganancias que oportunamente se omitió declarar, sin distinguir si se trata del impuesto originado en salidas no documentadas o en otro concepto.

Enfatizó también que, como es sabido, la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no pueden presumirse y que la ley había contemplado en sus previsiones ciertas exclusiones expresas (v.gr., art. 11) entre las cuales no se contaba la del impuesto discutido (en idéntico sentido, la Ley Nº 26.476 ha incluido expresamente las exclusiones en el artículo 36).

Al igual que en los casos “Copparoni” y “Sigma” ya citados, remarcó que el capital oculto puede originarse en la omisión de pago del impuesto a las ganancias adeudado tanto por su propia renta neta imponible (cfr. arts. 17, 69 y ccdtes., ley 20.628, t.o. 1997, en su numeración vigente durante los períodos fiscales aquí reclamados) cuanto por lo debido en concepto de salidas no documentadas (art. 37, ley citada), pues por ambas vías

el contribuyente declara un impuesto a las ganancias menor al realmente adeudado y obtiene así un capital que permanece oculto al Fisco y cuya exteriorización el régimen de la ley 26.860 procura (exactamente del mismo modo que la Nº 26.476). En los dos supuestos señalados -puntualizó- es el mismo contribuyente quien debe hacer frente al pago del tributo pues, tal como se explicó en Fallos: 323:3376 (y se reiteró en Fallos: 326:2987 y en D.1126, L.XLII, "D'Ingianti Rosario Vicente -TF 16331-I- c/ DGI", sentencia del 12 de octubre de 2010), el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- contemplado en el art. 37 de la ley 20.628 ha sido adoptado por el legislador para asegurar la integra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual *"*...ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio..."

Para terminar, recordó que la verificación de los resultados y consecuencias a los que conduce la inteligencia de una norma y su contraste con los objetivos propuestos por el legislador constituyen uno de los caminos más seguros para evaluar su razonabilidad. Y, desde ese prisma, explicó que nada en la letra de la ley ni en el espíritu del legislador permitían inferir que se buscase admitir la regularización del tributo adeudado por la propia renta neta imponible pero se excluyese el que tiene su origen en "salidas no documentadas", cuando ambos arrojan un resultado idéntico.

Estas conclusiones, resultan enteramente aplicables al caso bajo estudio, como se vio a lo largo del paralelismo trazado, y terminan de sellar la suerte adversa del intento recursivo.

VI.- Que, por todo lo anterior, corresponde rechazar el recurso de apelación deducido por la demandada y confirmar el decisorio atacado, en cuanto ha sido materia de agravios. Las costas de esta instancia se distribuyen en el orden causado, dada la naturaleza de la cuestión debatida (art. 68, 2º párrafo, CPCCN).

Por ello, el Tribunal **RESUELVE**: Rechazar la apelación deducida por el Fisco Nacional, y confirmar la resolución apelada, con costas por su orden (art. 68, 2º párrafo, CPCCN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Guillermo F. TREACY **Jorge F. ALEMANY**

Fecha de firma: 21/11/2023
Alta en sistema: 22/11/2023
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37494857#392230354#20231117131445386

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

Fecha de firma: 21/11/2023
Alta en sistema: 22/11/2023
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#37494857#392230354#20231117131445386