

Aplicacion De Los Beneficios De La Ley 26860

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Aplicación de los beneficios de la ley 26860

Se confirma la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación

en cuanto declaró abstracto pronunciarse respecto a la resolución por la cual la demandada determinó de oficio el impuesto al valor agregado, por efecto de la aplicación de los beneficios de la ley 26860. Buenos Aires, 16 de febrero de 2017.- Y

VISTOS, estos autos caratulados: "Copparoni S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo" y,

CONSIDERANDO: I.- Que a fs. 183/186 el Tribunal Fiscal de la Nación declaró abstracto pronunciarse respecto a la resolución

Nº 433/2013 -por la cual la demandada determinó de oficio el I.V.A. por los períodos junio 2008 a mayo 2010-, por efecto de la aplicación de los beneficios de la ley 26.860. Distribuyó las costas por su orden y fijó los honorarios de los profesionales de la actora, a cargo del Fisco Nacional, por la intervención que les cupo en la cuestión resuelta por sentencia de fs. 135/136. II.- Que el Tribunal a quo para decidir de ese modo, en primer lugar abordó el planteo de nulidad incoado por la recurrente, con base en la supuesta falta de motivación del acto. Así, destacó que de la compulsa de los antecedentes administrativos que dan cuenta de la tarea de fiscalización y de los considerandos de la resolución administrativa apelada, surgen claramente los fundamentos del acto, en cuanto a los hechos constatados como así también su sustento normativo. En consecuencia, concluyó que no resulta procedente hacer lugar al planteo efectuado, puesto que el acto reúne los requisitos jurídicos formales previstos en el art. 7º de la ley 19.549 y se han cumplimentado los procedimientos establecidos para su emisión, habiéndose respetado el derecho de defensa del contribuyente.

Luego, analizó si resulta aplicable la eximición establecida por la ley 26.860 como consecuencia de la exteriorización de moneda extranjera en el país y en el exterior, a través de la adquisición de los instrumentos financieros creados a esos fines, por el Título I de dicha ley y reglamentada por la resolución general Nº 3509 de la A.F.I.P. Con posterioridad, efectuó una paráfrasis de las normas que juzgó aplicables al caso e indicó que para resolver en sentido desfavorable a la pretensión del contribuyente, el Fisco Nacional basó su argumentación en la respuesta que surge del "ABC -Preguntas Frecuentes" de su página web, en la que expresó la imposibilidad de acceder a los beneficios establecidos por la ley de exteriorización voluntaria de moneda extranjera, para aquellos casos en que el ajuste respecto al I.V.A. se hubiese producido como resultado de la impugnación de créditos fiscales, como ocurre en autos. Afirmó que las normas aplicables eximen del pago de impuestos, taxativamente enumerados en su articulado, respecto de los montos exteriorizados. Agregó que la finalidad de la ley es la de eximir del pago del impuesto, por los períodos previos, al monto que hubiere permanecido oculto y que fuere conforme a la ley en cuestión, exteriorizado. De este modo, enfatizó, en tanto la regulación se refiere a la exteriorización de moneda extranjera, 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 a moneda extranjera. Por lo tanto, en nada diferirá tanto para el Impuesto a las Ganancias como para el I.V.A., 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. Prosiguió, que 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", permitiendo al contribuyente eludir su obligación de ingresar el correspondiente tributo cuando, de no haber exteriorizado moneda extranjera, debería haberlo hecho. En este marco, escrutó las probanzas producidas en la causa y observó que el Fisco Nacional (mediante la Dirección Regional Mendoza) no autorizó los beneficios dispuestos por la ley bajo análisis respecto al I.V.A., basándose en un caso precedente que consideró análogo. Entendió que tales argumentos, no logran conmover a los hasta aquí vertidos. En concreto, destacó que el hecho de haber concedido los beneficios en cuestión no importa necesariamente una correcta interpretación de la norma, por lo que no agrega validez alguna al criterio adoptado por la demandada.

Por ello, declaró abstracto el tratamiento de la apelación contra la resolución Nº 433/2013, por efecto de la aplicación de los beneficios previstos por la ley 26.860. Distribuyó las costas en el orden causado, en atención a que no existe parte vencedora y a las particulares circunstancias del caso, dado que el Fisco Nacional resolvió en base a precedentes análogos con una interpretación distinta de los beneficios otorgados por la ley. Por su parte, el Dr. Pérez agregó que: "...no se trata del caso de proveedores ocultos donde se encuentra un bien o servicio prestado pero que al permanecer oculto el verdadero proveedor se recurre a una empresa ficticia en su lugar, donde la erogación realizada si bien no fue percibida por la empresa proveedora inexistente, lo habría sido por un tercero, verdadero propietario del bien o servicio prestado, por lo que, en principio, no daría lugar a una tenencia de moneda extranjera oculta; sino que las operaciones impugnadas en autos han sido inexistentes y los fondos han quedado en poder de

la empresa pagadora aquí recurrente?. En función de lo expuesto, concluyó, que teniendo en cuenta lo resuelto respecto del Impuesto a las Ganancias, no se advierte circunstancia alguna que permita llegar a una conclusión contraria con relación al I.V.A. ni que justifique la limitación de los beneficios únicamente al punto 1 del inciso c) del art. 9º de la referida ley. III.- Que lo así decidido suscitó la apelación de la representación letrada de la actora, cuestionando la distribución de las costas y la regulación de los honorarios por bajos (ver fs. 187/192). El Fisco Nacional contestó el traslado que al respecto le fuera conferido a fs. 203. Asimismo, a fs. 205 interpuso apelación y presentó su memorial a fs. 210/216 vta. La parte actora contestó el traslado respecto de la apelación de la demandada a fs. 218/226. IV.- Que al agravarse por la distribución de las costas efectuada por el Tribunal a quo, la parte actora argumentó que lo resuelto carece de sustento normativo, no dándose tampoco ninguna de las situaciones previstas en la jurisprudencia que permitan fundamentar válidamente la decisión. En tal orden, consideró que no existe una cuestión a resolver de difícil o compleja interpretación, pues la norma legal (26.860) es clara y no tiene conceptos oscuros ni lagunas que ameriten inferir que únicamente sean ?ingresos no declarados? los que se puedan blanquear. Por el contrario, solo dispone que no existe la obligación de informar el origen de los fondos. De este modo, entendió que no existe en el texto legal limitación alguna para ?blanquear? fondos que provengan de la contabilización de facturas ?no auténticas?. Agregó que dado que se acogió al régimen de la ley 26.860 inmediatamente después de su entrada en vigencia, no existían pronunciamientos jurisprudenciales contradictorios que permitieran considerar que el Fisco tenía la posibilidad de litigar con cierta probabilidad de éxito. En cuanto a los honorarios, consideró que su monto se aparta de las normas aplicables y resultó desproporcionado en cuanto a las tareas que se han desarrollado en autos. Entendió que la cifra resulta insignificante y pidió que sea elevada razonablemente. Manifestó que la regulación se alejó de lo establecido en la normativa aplicable (cfr. arts. 6º, 7º y 38 de la ley 21.839 y 13 de la ley 24.432). V.- Que por su parte, la demandada sostuvo que la sentencia del T.F.N. le causa agravio en razón de que -tal como lo apuntara el ?juez administrativo? en la resolución N° 433/13-, tanto la ley 26.860 como la resolución general A.F.I.P. N° 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, por no estar vinculados los mismos con un incremento patrimonial. Luego, enfatizó que a la luz de la mecánica de liquidación del I.V.A. 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. La ley del gravamen no permite admitir que el ?crédito fiscal? de lugar a la disponibilidad de capital alguno, habiendo sido así interpretado por la jurisprudencia vinculada con el asunto. A continuación, infirió que el denominado ?crédito fiscal? queda circunscripto a los pagos efectuados a los proveedores en la cadena de comercialización, encontrándose en las operaciones de venta el hecho imponible del impuesto generador del débito fiscal, la única hipótesis generadora de capital disponible. Manifestó que la ley 26.860, al liberar operaciones se refiere a ventas, locaciones de obras o prestaciones de servicios, ya que el hecho imponible en el I.V.A. lo constituyen estas operaciones (art. 1º de la ley del gravamen) y la base imponible sobre la que se liquida el débito fiscal es el valor neto de aquéllas. El crédito fiscal no aparece en esas definiciones. De este modo, consideró que la clara letra de la ley no admite otra interpretación posible que no sea habilitar la exteriorización únicamente en los casos donde la operación permita 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, solo puede verificarse en el débito fiscal. Agregó que los mismos términos de la fórmula que propone la liberación de operaciones parte de aplicarle a la tenencia a exteriorizar, el concepto de utilidad sustraído del circuito formal, originado de un monto de operaciones (ventas, ingresos, etc.), que surge de relacionar las ventas y la utilidad bruta declarada. Sostuvo que no puede perderse de vista que asumir como acertada la tesis sostenida en el decisorio en crisis, importaría convalidar la incongruencia que supone que aquellos fondos susceptibles de exteriorización se corresponden con los otrora efectivamente aplicados de bienes o servicios. De modo que, según su criterio, las conclusiones del juzgador desnaturalizan tanto el mecanismo de cuantificación de la obligación tributaria de la gabela como el de exteriorización de moneda extranjera, pues asume que la utilización de crédito fiscal da lugar a la generación de capital disponible para el contribuyente y proyecta tal circunstancia permitiéndole evitar las consecuencias de su obrar disvalioso al atribuirle los efectos de la ley 26.860 a un caso que no lo admite. Agregó que las normas ahora aplicables resultan análogas a las contenidas en el régimen similar de la ley 26.476, por lo que concluyó que no resultan aplicables sus beneficios al crédito fiscal del I.V.A. por operaciones respaldadas con facturación apócrifa, tal como se sostuvo en su oportunidad en la web del organismo fiscal (?ABC -consultas y respuestas frecuentes sobre normativa, aplicativos y sistemas?, ID 9366302 y ID 9858122). Concluyó manifestando que el régimen en cuestión sólo resultará aplicable en caso de que se verifique como condición sine qua non la existencia de activos monetarios en poder de la empresa, que no hubieran sido incluidos entre los datos patrimoniales declarados en oportunidad de determinar los respectivos gravámenes. VI.- Que en cuanto a la apelación de la actora vinculada con la distribución de las costas, cabe señalar que no le asiste razón toda vez que el pronunciamiento sobre el punto efectuado por el a quo responde correctamente a la situación a la que hace referencia y que efectivamente concurre en la especie.

En efecto, lo cierto es que ante el T.F.N. no existió parte vencedora ni vencida, como así también es cierto que el caso presenta particularidades que pudieron inducir al Fisco Nacional a resolver del modo en que lo hizo. A mayor abundamiento, cabe señalar que en su parte pertinente el art. 46, inc. 2º de la ley 27.260 -que en esencia es similar a la normativa bajo examen-, establece 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. A juicio de este Tribunal, la circunstancia de que la cuestión haya sido abordada de un modo distinto en la ley antes mencionada con respecto al silencio guardado por la ley en trato, no hace más que formar la convicción acerca de lo particular de la cuestión. Siendo, por ende, correcta la solución a la que arribó el Tribunal Fiscal, sobre el punto en discusión. VII.- Que en cuanto al fondo de la cuestión planteada, cabe señalar que esta Sala (si bien la Dra. María Claudia Caputi se encontraba en uso de licencia, en los términos de lo previsto en el art. 109 del R.J.N.), ha tenido ocasión de pronunciarse en un caso sustancialmente análogo al presente, en fecha 27/08/2015, al fallar la causa: ?Betco S.A. c/Dirección General Impositiva s/recuso directo de organismo externo?. En dicha oportunidad se concluyó que ese caso -determinación de oficio del I.V.A., con motivo de una fiscalización practicada a la actora a raíz de la cual se detectaron proveedores encuadrados dentro del perfil de riesgo con presunción de contribuyentes ?Apoc?-, resultaba subsumido en el régimen previsto en la ley 26.860 y su reglamentación. VIII.- Que en autos, al igual que en el precedente citado, cabe señalar que es jurisprudencia pacífica y consolidada, que toda decisión judicial debe atender a las circunstancias jurídicas y fácticas existentes al momento de su dictado, debiendo tomar en cuenta no sólo los factores iniciales, sino también los sobrevinientes (cfr. Fallos: 292:140; 301:947; 304:1020; 308:1087; 310:670; 311:870; 313:701; entre muchos otros y esta Sala, in re, ?Lerda, Juan Alberto c/P.E.N.?, del 27/08/2013, entre otros). Sentado lo anterior, cabe destacar que mediante la ley 26.860 -Boletín Oficial del 31/05/2013- y sus reglamentaciones expedidas por la A.F.I.P., el Ministerio de Economía y el B.C.R.A., se instituyó un régimen de exteriorización voluntaria de tenencias de moneda extranjera en el país y en el extranjero. En lo que a este caso interesa, se estableció en el art. 3º de la ley de referencia, que los sujetos comprendidos en el art. 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias -t.o. 1997 y sus modificaciones- y por su conducto los mencionados en el art. 69 de esa ley tributaria (entre los cuales se encuentra la actora), podrán exteriorizar voluntariamente la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior, en las condiciones previstas en el título II de la citada ley 26.860. El art. 5º de la ley citada en último término establece que el importe expresado en pesos de la moneda extranjera que se exteriorice, no estará sujeto a impuesto especial alguno. Luego, por el art. 9º del régimen bajo examen se dispuso que los sujetos que efectúen la exteriorización, no estarán obligados a informar a la A.F.I.P. -sin perjuicio del cumplimiento de la ley 25.246 (Ley de Lavado de Activos de Origen Delictivo)- la fecha de compra de las tenencias, ni el origen de los fondos con las que fueron adquiridos, 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, penal cambiaria -dispuesta en la Ley 19.359 (t.o. 1995) sus modificatorias y reglamentarias, salvo que se trate del supuesto previsto en el inciso b) del artículo 1º de dicha ley- y profesional que pudiera corresponder a los responsables por transgresiones que resulten regularizadas bajo el régimen legal, y las que tuvieran origen en aquéllas. Quedan comprendidos en esta situación 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. Este beneficio no alcanza a las acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran sido perjudicados mediante dichas transgresiones; c) Quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, de acuerdo 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 período fiscal que se pretende liberar. También cabe destacar que, el artículo 15 de la ley en trato instituye que quedan excluidos de sus disposiciones quienes, por caso, hayan sido querellados o denunciados penalmente por la ex Dirección General Impositiva de la entonces Secretaría de Hacienda del ex Ministerio de Economía y Producción, o por la Administración Federal de Ingresos Públicos, con fundamento en la ley 23.771 y sus modificaciones o ley 24.769 y, sus modificaciones, según corresponda, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley (énfasis agregado, cfr. inciso b de la ley citada). En cuanto a las personas jurídicas en las que, según corresponda, sus socios, administradores, directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, consejeros o quienes ocupen cargos equivalentes en las mismas, hayan sido denunciados formalmente o querellados penalmente con fundamento en las leyes 23.771 y sus modificaciones o 24.769 y sus modificaciones o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias o las de terceros,

respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley -cfr. inciso e) de la ley de referencia-. Por último, es importante señalar que las disposiciones de la ley 26.860 son de orden público (cfr. artículo 21 de la ley bajo análisis). Por otra parte, en la resolución general A.F.I.P. N° 3509 (B.O. del 7/6/2013) se lee: ?Artículo 1° -los sujetos que exterioricen moneda extranjera en los términos previstos en la ley 26.860 gozarán de los siguientes beneficios: a) no estarán obligados a informar a esta Administración Federal la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con los que fueron adquiridos? (en rigor, esta norma es idéntica a la previsión contenida en el primer párrafo del art. 9° de la ley 26.860); (...) ?d) quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, incluidos, en su caso, los intereses, multas y demás accesorios de anticipos no ingresados, conforme se indica a continuación: (...) 2. 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 período fiscal que se pretende liberar?. Y el art. 8° dice que: ?[l]a exteriorización efectuada en los términos de la ley 26.860, implicará para el sujeto que realizó la exteriorización: (...) b) el desistimiento de las acciones y derechos invocados en aquellos procesos que, sobre tales cuestiones, se hubieren promovido a la fecha de la exteriorización y la aceptación del pago de las costas y gastos causídicos en el orden causado?.

IX.- Que descripto el marco normativo aplicable al sub examine, cabe señalar que efectuando una interpretación literal del mismo -pauta de hermenéutica que se impone cuando las normas no exigen realizar esfuerzo intelectual, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas (Fallos: 311:1042, entre otros)-, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

a) Los efectos de este régimen son retroactivos, en el sentido y la medida en que los importes exteriorizados se pueden aplicar a operaciones pasadas tal como lo dispone el art. 9° de la ley 26.860 (cfr. en igual sentido, Fernández, Luis Omar, ?Ley de blanqueo: generalidades y tratamiento tributario de sus instrumentos?, publicado en La Ley IMP 2013-8,19). b) Los principales beneficiarios del régimen serán aquellos que deseen gozar de una amnistía fiscal (comúnmente denominada ?blanqueo?) por la exteriorización de capitales no declarados. Como incentivo para el ingreso de divisas se libera de toda acción civil, comercial, penal y tributaria por la falta de declaración y pago de una gran cantidad de tributos, entre ellos, el I.V.A. (cfr. en sentido concordante, Elespe, Douglas R., ?Análisis económico de la ley 26.860 (blanqueo de capitales) ¿efecto Cobra??. publicado en La Ley 2013-D, 1329). c) Es competencia exclusiva del Congreso de la Nación, la determinación del impuesto y sus elementos esenciales, el contenido y alcance de la amnistía que importa la ley 26.860 y las liberaciones de acciones civiles y penales que éste régimen especial importa (cfr. artículos 4°; 52; 75, incisos 1°, 2° y 20 y 99, inciso 3° de la Constitución Nacional). d) La ley no hace ninguna referencia a cuáles son los motivos que dieron lugar a la falta de ingreso oportuno de los tributos alcanzados, por efecto de la misma. Por manera que al interpretarse sus alcances, no parece irrazonable concluir que su aplicación se extiende a todas aquellas situaciones fácticas y jurídicas derivadas de la mecánica de cada tributo en cuestión (lo que naturalmente involucra, a los fines que aquí interesa, a los créditos fiscales resultantes de operaciones alcanzadas por las respectivas gabelas). Es que, la única distinción/exclusión que formula al respecto, se vincula con el universo contemplado en la ley 25.246 -Lavado de Activos de Origen Delictivo- conforme se establece en los artículos 9°; 14 y 15, inciso d) de la ley 26.860. Es decir, no efectúa diferencias para la aplicación de los beneficios de la eximición del pago de impuestos o la liberación de la acción penal tributaria, sea que la determinación provenga de un ajuste en el débito fiscal o en el crédito fiscal (cfr. en esta línea, Santamaría, Gilberto, Hadid, Jaled O. y Simesen de Bielke, Sergio A., ?La ley 26.860, alcance de la liberación de toda acción en materia penal tributaria?, publicado en Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Tomo XXXV, diciembre 2014). e) No corresponde efectuar comparaciones entre las leyes 26.860 y 26.476 pues se trata de dos cuerpos normativos distintos, y cada uno se abastece a sí mismo y prevén conductas y supuestos también disímiles máxime en lo que hace a amnistías u ?olvidos fiscales? que importan liberaciones de acciones penales o eximición de pagos de impuestos, en donde no corresponde aplicar la analogía como técnica de interpretación normativa (cfr. Santamaría; Hadid y Simesen de Bielke, op.cit.). f) La resolución general A.F.I.P. N° 3509 -reglamentaria de la ley 26.860 en lo que hace a aspectos fiscales (cfr. artículo 18 de la ley) -, no solo ratifica el texto legal, sino que además lo profundiza en razón de que el artículo 1°, inciso d) incorpora expresamente a los beneficios de la norma reglamentada, todo el concierto de accesorios y sanciones derivadas del incumplimiento de los tributos de cada caso (cfr. Santamaría; Hadid y Simesen de Bielke, op.cit.). g) La exclusión del artículo 15, inciso b) de la ley 26.860, sólo puede ser interpretada sin agravio constitucional -artículos 18; 19; 75, inciso 22) y por su conducto, por ejemplo, el artículo 11 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, entre otras-, entendiendo que cuando dice: ?...respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley?, se refiere a la sentencia condenatoria; no a pronunciamientos absolutorios o sobreseimientos, por el motivo que sea, desde que precisamente la exclusión de toda punibilidad torna insustancial todo debate y decisión en torno de los alcances del precepto. h) Cabe añadir a lo ya expuesto que, en cuanto al ?criterio fundado expresado en oportunidad de analizarse la previsión

modif.). Regístrese, notifíquese y devuélvase.-
LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA
015173E