Jurisprudencia
Buenos Aires, 9 de mayo de 2019
Fuente: circular de la repartición

Exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y exterior. Ley 26.860. Adquisición de Certificados de Depósito para Inversión (CEDIN). En la etapa de fiscalización se calificaron de apócrifos a algunos proveedores y como inexistentes a las operaciones realizadas con otros proveedores que negaron haberlas realizado. Se confirman las resoluciones que determinaron de oficio los impuestos a las ganancias y al valor agregado, dado que el régimen de exteriorización no se aplica sobre el crédito fiscal generado por la utilización de proveedores apócrifos y consecuentes pasivos inexistentes. Deben referirse necesariamente a hechos que pudieron haber generado los fondos en moneda extranjera, es decir ventas no declaradas oportunamente con las que se pudieron comprar la misma. Bauge Construcciones S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 9 días del mes de mayo de 2019, reunidos los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal titular de la Vocalía de la 10.º Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal titular de la Vocalía de la 11.º Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal titular de la Vocalía de la 12.º Nominación) para resolver el Expediente Nº 48.068-I (y su acumulado Nº 48.069-I) caratulado "Bauge Construcciones S.A. s/recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Bauge Construcciones S.A. interpuso el recurso de apelación que autoriza el art. 76, inc. b) de la Ley 11.683 contra las Res. 108/17 y 109/17 dictadas el 29 de mayo de 2017 por la División Revisión y Recursos de La Dirección Regional Río Cuarto de la Administración Federal de Ingresos Públicos en las que se determinaron de oficio sus obligaciones frente al impuesto al valor agregado (I.V.A.), por los períodos fiscales 11/2011 y 12/2011 y 10/2013 a 9/2014, y al impuesto a las ganancias, por el período fiscal 2014, y en las que se la intima a ingresar la suma de $ 4.219.273,75 y $ 2.358.160,90, más intereses resarcitorios, respectivamente, difiriéndose la calificación de su accionar de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la Ley 24.769.

Sostiene en sus presentaciones que en ocasión de manifestar su disconformidad con los ajustes en la instancia administrativa previa hizo saber a la fiscalización que respecto de los períodos 11/2011, 12/2011, 01/2014, 02/2014, 05/2014, 06/2014, 08/2014 y 09/2014 se había adherido al régimen de exteriorización de moneda extranjera previsto en la Ley 26.860 por un monto de u$s 197.100, oportunidad en la que adjuntaron los Certificados de Inversión (CEDIN) y solicitó la aplicación de los beneficios del art. 9 y con ello que se dejara sin efecto la pretensión fiscal respecto a tales períodos.

Dice que "Como la Ley 26.860 no hace referencia a cuál/es es o son los motivos que dieron lugar a la falta de ingreso oportuno de los tributos alcanzados, por efecto de la misma, al interpretar el alcance de la norma, cabía concluir que su aplicación era extensiva a todas aquellas situaciones fácticas y jurídicas derivadas de la mecánica de cada tributo en cuestión (lo que naturalmente involucra a los créditos fiscales resultantes de operaciones alcanzadas por las respectivas gabelas ..." (sic).

Agrega que "Lo primero que surge claro en el proceso administrativo, es que el ajuste NO se discute, salvo en lo que atañe a que deviene abstracto. Por eso se discute si el mismo es o no alcanzado por los

términos de la Ley 26.860", e invoca en sustento de su posición el fallo de la Excma. Cámara dictado en la causa "Betco S.A." el 27 de agosto de 2015, agraviándose que el juez administrativo no hubiera aplicado su doctrina a la exteriorización del mismo de tipo de ajuste realizada por Bauge Construcciones S.A., por lo que solicita la revocación de las resoluciones.

II. Al contestar el traslado de los recursos, el Fisco Nacional aclara que la recurrente no opuso ninguna defensa relacionada con los ajustes, sino que dice que los consiente, ya que circunscribe sus presentaciones a invocar la aplicación de la Ley 26.860, por lo que por los mismos fundamentos esbozados por el juez administrativo solicita que se confirmen ambas resoluciones, con costas.

III. A fs. 269 se hizo saber que en virtud de los Dtos. 281/18 y 286/18 publicados en el Boletín Oficial el 9 de abril de 2018, la misma quedó integrada desde esa fecha por quien suscribe como Vocal Titular de esta Vocalía y por los Dres. Edith Viviana Gómez, Vocal Titular de la 10.º Nominación y Daniel Alejandro Martín, Vocal Titular de la 12.º Nominación y se elevan los autos a consideración de esta Sala. A fs. 272 se ponen en estado de dictar sentencia.

IV. Que toda vez que la recurrente no ha expresado agravios en relación a la procedencia de los ajustes notificados en las resoluciones, corresponde circunscribirse a la aplicación que solicita de los beneficios de la Ley 26.860, en particular del de liberación del art. 9 que dispone que:

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

1. Eximición 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, el importe equivalente en pesos de la tenencia de moneda extranjera que se exteriorice.

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".

En la Res. 108/17 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Río Cuarto de la AFIP-DGI, se ajustan los créditos fiscales declarados por Bauge Construcciones S.A. en los períodos fiscales allí comprendidos al calificarse de apócrifos a algunos de los proveedores con los que contrató y como inexistentes a las operaciones realizadas con otros proveedores que negaron haberlas realizado; además, y por las mismas razones, se impugna el pasivo que declarara en el ejercicio fiscal 2014 por las deudas mantenidas por algunos de los proveedores por considerarlos ficticios o prestanombres, a las que se aplica la presunción de incremento patrimonial no justificado prevista en el art. 18, inc. f) de la Ley 11.683, y se consideran ventas omitidas en este gravamen e ingresos omitidos en el impuesto a las ganancias, que es lo que se determina de oficio en la Res. 109/2017 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Río Cuarto de la AFIP-DGI. Ello, por las objeciones e irregularidades que se enuncian en detalle respecto a cada uno de ellos en los Considerandos de ambos actos.

Así delimitado el objeto de la controversia, queda decidir si a tales ajustes se les aplican los beneficios del art. 9 de la Ley 26.860 que es lo que solicita la recurrente.

Cabe recordar que dicha norma, en su art. 3, estableció que "Las personas físicas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el art. 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, inscriptos o no, podrán exteriorizar voluntariamente la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior, en las condiciones previstas en el presente título. La referida exteriorización comprende la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior al 30 de abril de 2013, inclusive (...)".

Según el art. 5, el importe exteriorizado en tales condiciones además que no estaba sujeto a impuesto alguno, implicaba el goce de los beneficios previstos en su art. 9, en la medida que se afectara a la adquisición de alguno de los instrumentos financieros del Tít. I, entre ellos los CEDIN. Entre los beneficios, estaban los del inc. c) consistente en la eximición en el impuesto a las ganancias del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, el importe equivalente en pesos de la tenencia de moneda extranjera que se exteriorice, y en el impuesto al valor agregado decía que 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 (...)".

En relación al impuesto al valor agregado, el Fisco Nacional, invocando sus propios precedentes, sostiene que el beneficio sólo se refiere al débito y no al crédito fiscal, en el entendimiento que "... en ningún caso es posible admitir que el crédito fiscal da lugar a la disponibilidad de capital alguno". Y con cita de jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación agrega 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 y generador del débito fiscal, la única hipótesis generadora de capital disponible". Es decir que el régimen de exteriorización no se aplica sobre el crédito fiscal generado por la utilización de proveedores apócrifos.

En relación al impuesto a las ganancias, el Fisco Nacional rechaza la aplicación de la liberación prevista en el art. 9 de la Ley 26.860 con fundamento en que los ajustes se refieren a pasivos inexistentes a partir de la facturación apócrifa y que por ende no hay tenencias a exteriorizar.

Que al momento de resolver cabe tener presente que el régimen creado por la Ley 26.860 no fue un régimen de regularización de deudas impositivas, sino uno de exteriorización de activos –tenencias de moneda extranjera– que hasta ese momento estaban ocultos, en el país o fuera de él, por lo que los beneficios que el art. 9 otorga deben ser interpretados en dicho contexto. En efecto, las disposiciones de la ley deben ser interpretadas acorde al fin buscado con su sanción máxime tratándose de un régimen excepcional de beneficios tributarios, y es claro que el de la Ley 26.860 fue alentar el ingreso de moneda extranjera al circuito legal por lo que sus beneficios, liberaciones impositivas en el caso, deben referirse necesariamente a hechos que pudieron haber generado los fondos en moneda extranjera, es decir ventas no declaradas oportunamente con las que se pudieron comprar la misma.

Y, en este sentido, la liberación que otorgaba el inc. c), pto. 2) de dicha norma en el impuesto al valor agregado, era respecto de dinero en efectivo pasible de ser convertido en moneda extranjera originado en ventas o en servicios que se mantuvo oculto hasta su exteriorización, operaciones que generaron el impuesto no abonado cuya eximición la norma persigue contra las cuales el contribuyente podría

imputar el equivalente en pesos de las divisas exteriorizadas bajo este régimen y así lograr que se dejaran sin efecto los ajustes practicados por dicho concepto en dicho gravamen.

No se trata de cuestionar que los fondos exteriorizados provienen de la actividad de la recurrente, lo que no se puede admitir es que dicha exteriorización tenga idoneidad para ser aplicada a los ajustes determinados en las resoluciones que responden a haberse detectado facturación apócrifa y pasivos inexistentes simulados, de lo que se sigue que ni en uno ni en otro caso media el supuesto de moneda extranjera –activo– sin declarar al 30 de abril de 2013 que era el único presupuesto para la aplicación de los beneficios de la Ley 26.860.

Resta decir que la causa que la recurrente cita no fue dirimida en la instancia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por haberse acogido el contribuyente al régimen de regularización impositiva creado por la Ley 27.260 conforme sentencia del 22 de agosto de 2017 cuya consulta y copia íntegra puede obtenerse en el sitio oficial www.csjn.gov.ar o bien en www.cij.gov.ar.

Por todo lo expresado, corresponde:

1. Confirmar las Res. 108/17 y 109/17 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Río Cuarto de la AFIP-DGI, con costas.

2. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 89.967 equivalente a 43,36 UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 224.918 equivalente a 108,39 UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la primera y única etapa procesal cumplida en autos en el Expediente 48.068-I y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la Ley 27.423.

3. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 50.369 por la representación procesal y de $ 125.923 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por cada uno de los profesionales intervinientes en autos en la primera y única etapa correspondiente al Expediente 48.069-I, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432.

Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el impuesto al valor agregado.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que surge de las actuaciones administrativas que Bauge Construcciones S.A. presentó Multinota ante la inspección actuante, informando haber adherido a la exteriorización de moneda extranjera de la Ley 26.860 suscribiendo certificados de inversión “CEDIN” cuyas copias adjuntó oportunamente (vide fs. Cpo. IVA Inspección Nº 3, fs. 525/528) y solicita la aplicación de los beneficios de la citada ley y por lo tanto que se deje sin efecto la pretensión fiscal.

Por su parte el Fisco consideró que no correspondía a la actora los beneficios de la Ley 26.860, toda vez que la cuestión suscitada en autos gira en torno a un ajuste sobre el crédito fiscal relacionada con proveedores apócrifos y a un pasivo presuntamente simulado, y la mentada ley sólo habilita la exteriorización en aquellos casos donde la operación permita la obtención de capital, esto es ingresos o ventas omitidas.

II. Que con el dictado de la Ley 26.860 (B.O. 3/6/2013) –Tít. II– se instrumentó un régimen de "exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera existente en el país o en el exterior", a través de la adquisición de instrumentos financieros, destinados a proyectos de inversión pública en infraestructura e hidrocarburos y para la inversión en la rama inmobiliaria, facultándose a la AFIP a que dicte las normas reglamentarias referidas al citado régimen de exteriorización y todas aquellas disposiciones que sean necesarias para su aplicación. Dicho régimen tuvo una vigencia inicial de acogimiento hasta el 30/9/2013 y, con base en su art. 20 fue postergado en algunas oportunidades, concluyendo el 31/12/2015. (Dtos. 1.503/2013 (B.O. 1/10/2013), 2.170/2013 (B.O. 31/12/2013), 440/2014 (B.O. 1/4/2014), 1.025/2014 (B.O. 27/6/2014) y 1.705/2014 (B.O. 1/10/2014), 2.529/2014 (B.O. 23/12/2014), 471/2015 (B.O. 31/3/2015), 1.232/2015 (B.O. 1/7/2015) y 2.008/2015 (B.O. 30/9/2015).

Así dicha ley, estableció que la exteriorización de la moneda extranjera se realizará mediante su depósito en entidades financieras (tenencia en el país) o por medio de transferencia al país a través de entidades financieras (tenencia en el exterior) y como beneficio impositivo, que los importes exteriorizados en pesos quedan eximidos de los impuestos nacionales que se omitieron declarar oportunamente –art. 9 inc. c)– y no se encuentran sujetos a ningún impuesto especial creado con motivo de dicho blanqueo; que las diferencias patrimoniales que deban declararse con motivo del acogimiento al presente régimen deberán incluirse en las declaraciones juradas correspondientes al período fiscal 2013; y que la AFIP estará dispensada de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en la ley penal tributaria, así como el Banco Central de la República Argentina no podrá sustanciar los sumarios penales cambiarios y/o formular denuncia penal por delitos previstos en la ley penal cambiaria.

Por su parte la AFIP, de acuerdo con la delegación dispuesta en el art. 18 de la citada ley, dicta la Res. Gral. A.F.I.P. 3.509/13 (B.O. 7/6/2013) a fin de reglamentar y dotar de normas complementarias para la aplicación del Tít. II de la ley, precisando –en lo que aquí interesa– en su art. 1 inc. d) que quedan incluidos los intereses, multas y demás accesorios de anticipos no ingresados, referidos a los pagos de impuestos que resultan eximidos conforme lo fijado en el art. 9 inc. c) de la Ley 26.860.

Que el art. 9 inc. c) de la ley bajo estudio contempla a los impuestos al valor agregado y a las ganancias dentro de los tributos que quedan eximidos del pago, haciendo la salvedad el art. 11 de la ley que no puede aplicarse a las retenciones o percepciones practicadas y no ingresadas en lo que al impuesto a las ganancias se refiere; y en tal sentido, el contribuyente podrá imputar el equivalente en pesos de las divisas exteriorizadas bajo este régimen, a las ventas omitidas, deducciones inexistentes o bienes ocultos vendidos con anterioridad al 30/4/2013 (art. 3 de la ley), de aquellos períodos fiscales no prescriptos, para subsanar el ajuste que le hubiere practicado el ente recaudador.

Que según surge de las resoluciones apeladas, el Fisco consideró que la Ley 26.860 no buscó eximir de los tributos en materia de créditos fiscales o bien de pasivos simulados, sino que se refería solamente al débito fiscal o ingresos omitidos, con lo cual rechazó la aplicación de los beneficios de dicha normativa para los ajustes aquí cuestionados.

III. En primer lugar, cabe poner de resalto que para interpretar las normas no deben seguirse rígidas pautas gramaticales, sino que debe computarse el significado jurídico profundo de las leyes, conforme la finalidad y su contexto (C.S.J.N., “Fallos”, 265: 242).

Que en el caso puntual de ajustes por crédito fiscal computado en exceso, cabe traer a colación lo resuelto por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, in re “Betco S.A.”, sentencia de fecha 27 de agosto de 2015, donde se dijo que: “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 ha de hacerse extensiva 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 arts. 9; 14 y 15, inc. 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)”.

Que posteriormente la misma Sala de la Alzada al resolver la causa “Copparoni SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, sentencia del 16/02/2017 expuso que:

“A mayor abundamiento, cabe señalar que en su parte pertinente el art. 46, inc. 2 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.”

Que por su parte, no resulta controvertido en autos que el importe total que surge de la suscripción de CEDINES realizada por Bauge Construcciones SA resulta comprensivo de los ajustes objeto de la presente apelación y que en el caso concreto la exteriorización realizada por la recurrente procuró alcanzar los efectos previstos en el art. 9 inc. c) de la Ley 26.860 respecto a las determinaciones recurridas. Por otro lado de los elementos agregados en las actuaciones no surge que se encuentre comprendida en alguna de las causales de exclusión que fija el art. 15 de dicha ley, con el alcance previsto en los arts. 9 y 10 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.509/13, correspondiendo aplicar respecto tanto al IVA como al impuesto a las ganancias determinados en autos los beneficios de liberación previstos en el art. 9 inc. c) de la Ley 26.860, como así también en lo que hace a los intereses resarcitorios intimados en los actos apelados.

Que en igual sentido me he pronunciado al resolver una cuestión análoga a la presente al sentenciar la causa “SICOPRO S.R.L. s/recurso de apelación” (Expte. Nº 42.185-I y su acumulado Nº 45.789-I), sentencia de esta Sala “D” de fecha 8 de febrero de 2018.

IV. Por ello, corresponde hacer lugar al planteo de la recurrente relativo al acogimiento al régimen previsto en la Ley 26.860 correspondiendo la aplicación al caso de los beneficios de liberación previstos

en su art. 9 inc. c). Las costas se imponen en el orden causado, atento las particularidades que presenta el caso analizado.

Que en virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1. Confirmar las Res. 108/17 y 109/17 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Río Cuarto de la AFIP-DGI, con costas.

2. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 89.967 equivalente a 43,36 UMAy por el patrocinio letrado, la suma de $ 224.918 equivalente a 108,39 UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la primera y única etapa procesal cumplida en autos en el Expediente 48.068-I y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29 y 51 de la Ley 27.423.

3. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 50.369 por la representación procesal y de $ 125.923 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por cada uno de los profesionales intervinientes en autos en la primera y única etapa correspondiente al Expediente 48.069-I, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432.

Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Edith Viviana Gómez, Agustina O’Donnell y Daniel Alejandro Martín (vocales).