

Jurisprudencia

Buenos Aires, 4 de octubre de 2018

Fuente: circular de la repartición

Procedimiento tributario. [Ley 26.476 –Tít. III–](#). Exteriorización y repatriación de capitales (blanqueo). Impuesto especial. Su pago a una alícuota inferior no conlleva el decaimiento de los beneficios de la ley. De existir una diferencia, el Fisco deberá reclamar según el mecanismo previsto en la [Ley 11.683](#). Se revocan las resoluciones apeladas. Peirano Leopoldo Segismundo s/recurso de apelación. T.F.N. Sala B.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 35.899-I, caratulado: “Peirano Leopoldo Segismundo s/recurso de apelación”;y

CONSIDERANDO:

I. Que, a fs. 100/121 la actora presenta recurso de apelación contra las Res. Nº 321/2011, 322/2011 y 323/2011 (DV RR II P), dictadas por la jefa (int) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-D.G.I.

Mediante la primera, el Fisco resolvió determinar de oficio en forma parcial el impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2004 a 2007 por la suma de \$ 255.011,30, se liquidaron intereses resarcitorios por \$ 355.078,803 y se aplicó una multa de \$ 765.033,90 por los períodos 2004 a 2007, graduada en 3 veces el impuesto dejado de ingresar de conformidad con los arts. 46 y 47, inc. d) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Mediante la Res. Nº 322/2011 de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-D.G.I., se determinó de oficio en forma parcial el impuesto al valor agregado, períodos fiscales diciembre de 2004, febrero de 2005 a setiembre de 2005, agosto de 2006 y diciembre de 2007 por la suma de \$ 179.494,21, se liquidaron intereses resarcitorios por \$ 263.434,39 y se aplicó una multa de \$ 538.482,63 por los períodos fiscales de diciembre de 2004, febrero de 2005 a setiembre de 2005, agosto de 2006 y diciembre de 2007, en la misma graduación que la anterior en los términos de los arts. 46 y 47, inc. d) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Por último, en virtud de la Res. Nº 323/2011 de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-D.G.I., se determine) en forma parcial el impuesto sobre bienes personales, períodos fiscales de 2004 a 2006 por la suma de \$ 14.062,09, se liquidaron intereses resarcitorios por \$ 19.560,28 y se aplicó una multa de \$ 42.186,27 por los períodos fiscales de 2004 a 2006 de conformidad a los arts. 46 y 47, inc. d) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) en la misma graduación que las anteriores.

En primer lugar, la recurrente relata los antecedentes del caso, describiendo que el Sr. Peirano exteriorizó un bien inmueble en el marco de la Ley 26.476 e ingresó el impuesto especial previsto en dicha normativa. Posteriormente, menciona que el Fisco nacional emitirá tres resoluciones donde confirió vista de los ajustes –que luego derivaron en las resoluciones aquí apeladas– en el entendimiento que el acogimiento de la recurrente era inválido toda vez que habría determinado incorrectamente el impuesto especial al aplicar una alícuota equivocada. En virtud de ello, detalla que el

organismo interpretó que el beneficio del art. 32 de ese texto legal había decaído en virtud de lo dispuesto en los arts. 60 y 61 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2650/09.

Entiende que la exteriorización de bienes dispuesta en la Ley 26.476 constituye un hecho imponible autónomo que genera la obligación de ingresar el impuesto especial. Explica que el organismo debió reclamar la diferencia de dicho impuesto mediante el inicio del procedimiento de determinación de oficio en los términos de la Ley 11.683, conforme la manda establecida en el art. 39 de la Ley 26.476.

Afirma la apelante que no aconteció en los hechos y la A.F.I.P., no inicio un procedimiento de determinación de oficio para reclamar la diferencia de impuesto especial (del art. 27 de la Ley 26.476), sino que dio por decaídos los beneficios del art. 32 de la Ley 26.476 e inicio el procedimiento por los tributos apelados en Autos –impuesto a las ganancias, impuesto al valor agregado e impuesto a los bienes personales–.

Destaca que el procedimiento de determinación de oficio del impuesto especial es de carácter obligatorio para el Fisco nacional. Ello es así, no solo por expreso mandato del art. 39 de la Ley 26.476, sino en virtud de lo establecido en la Ley 11.683 (vgr. art. 14, 16, entre otros), la doctrina y jurisprudencia en la materia.

Entiende que el reclamo de la A.F.I.P. es improcedente toda vez que el régimen de exteriorización libera de la aplicación de la presunción del art. 18, inc. f), de la Ley 11.683 con relación a los bienes exteriorizados y del pago de los tributos que pudieran corresponder.

Explica, que no está controvertido que el inmueble en la calle Salguero Nº 2750 se exteriorizó) en tiempo y forma, mediante la presentación del Formulario F. 958, y que se efectuó la determinación del impuesto especial del art. 27 en el Formulario F. 1205, y que page) el importe resultante de tal determinación, tampoco que no anuló el Formulario F. 1205, razón por la cual se produjo el reconocimiento de la existencia y cuantía de los bienes exteriorizados en el formulario F.958.

Se agravia acerca de que la A.F.I.P. sostiene que el acogimiento formulado es invalido, porque se evidencian inconsistencias en el acogimiento efectuado por el rubrado, estas inconsistencias están referidas al importe del impuesto especial determinado en el Formulario F.1205, que resulta de la aplicación de la alícuota del 1% establecida en el inc. d) del art. 27 de la Ley 26.476, no se condice con el Bien exteriorizado en el Formulario F.958 presentado, habiendo correspondido consignar el importe resultante de la aplicación de la alícuota del 6% establecida en el inc. b) del art. 27 de la misma ley.

Advierte, que la objeción que se plantea se refiere exclusivamente a la determinación del impuesto especial del art. 27, en concreto, a la alícuota aplicable y al monto del impuesto, la cual debe sustanciarse y satisfacerse en el marco de un procedimiento de determinación de oficio en los términos de la Ley 11.683, tendiente a reclamar la diferencia de impuesto especial.

Sostiene que ni la Ley 26.476 ni sus normas complementarias, prevén la pérdida de los beneficios para los casos en que se haya ingresado el impuesto especial determinado por el contribuyente en los formularios oficiales.

Plantea que el Fisco nacional debió y debe recurrir al procedimiento de determinación de oficio de la Ley 11.683 para establecer la cuantía del impuesto especial supuestamente omitido por su parte, y de corresponder, reclamarle los intereses y las multas correspondientes a dicho impuesto especial; ello no ocurrió en el caso, ya que la A.F.I.P., inicio un procedimiento de determinación de oficio para reclamar otros tributos, por “un ingreso defectuoso de impuesto especial” que no determine) en forma previa.

Entiende que la A.F.I.P. interpretó la Res. Gral. A.F.I.P. 2650/09 en forma incorrecta concretamente los arts. 48, 60 y 61. Esgrime que el art. 61 excluye la posibilidad de anular el formulario F.1205 y reemplazarlo por otro, pero en lo que se refiere al bien y su valor pero nada obsta la posibilidad de rectificar la determinación tributaria, cita un caso fuente CIAT A.F.I.P. posterior al vencimiento del plazo para el acogimiento al régimen.

Por otro lado, se agravia por el hecho de que el Fisco argumente que no acreditó debidamente el origen de los fondos para adquirir el bien ubicado en la calle Salguero 2750 de esta ciudad, ya que expresa que lo justificó no solo a lo largo de la fiscalización, sino también con la prueba que se adjuntó al escrito de contestación de vista y con la producida en el procedimiento de determinación de oficio, ello implica en los hechos que la apelante no adeuda al Fisco nacional todos los impuestos reclamados. Detalla cada uno de los montos que a su entender justifican el origen de los fondos.

Denuncia errores en las liquidaciones que se adjuntaron en las resoluciones notificadas, aquí recurridas. Asimismo, que la atribución de la base imponible e impuesto devengado a cada período es totalmente arbitraria y no guarda relación alguna con la realidad de los hechos.

Subsidiariamente, para el hipotético caso que se considere que se verifica en autos un incremento patrimonial no justificado entiende que debe rechazarse la pretensión sobre el impuesto al valor agregado, toda vez que no está habilitado el Fisco automáticamente para ajustar ese impuesto por suponer que se corresponden con ventas omitidas.

Destaca que, así de no corresponder el reclamo del capital, en virtud del principio de accesoriedad, tampoco el de los intereses.

Se agravia de las multas aplicadas, toda vez que entiende que no se verificaron los elementos objetivos y subjetivos, necesarios para la aplicación de las sanciones.

Cita doctrina y jurisprudencia, ofrece prueba y formula reserva del caso federal. Finalmente, solicita se revoquen en todos sus términos las resoluciones traídas en recurso, con costas.

II. Que, a fs. 254/264, se presenta el Fisco nacional, contestando los recursos interpuestos. Sostiene que, conforme a la normativa que reseña y el criterio del área asesora el Sr. Peirano exteriorizó un inmueble en forma improcedente al considerar una alícuota errónea por lo que entiende no se cumplieron con los requisitos exigidos por el Tít. III de la Ley 26.476 para acceder a los beneficios.

Afirma que, con fecha 4/4/11, se solicitó opinión del servicio perteneciente a la Dirección Regional Palermo y la elevación a las áreas asesoras de la Administración Federal de Ingresos Públicos, respecto a si la determinación e ingreso en forma defectuosa del impuesto especial del Tít. MI de la Ley 26.476 determina la pérdida de los beneficios acordados por el referido régimen o, si por el contrario, la diferencia de impuesto puede reclamarse mediante un procedimiento determinativo de oficio, de acuerdo a lo previsto por el art. 39 de la presente ley citada.

Destaca el análisis efectuado por la Dirección de Asesoría Técnica, que a través de su Dict. D.A.T. 437/11 – que trajo a colación la Dict. Di.A.L.I.R. 1.212/10 donde “se analizó el caso de un contribuyente que, a raíz de una fiscalización efectuada, se constató que con fecha 28/08/09 exteriorizó una tenencia de acciones al 31/12/2007 en el marco del Tít. III de la Ley 26.476, aplicando erróneamente la tasa del 3% del impuesto especial indicada en el inc. c) del art. 27 del cuerpo legal citado, cuando correspondía aplicar la tasa del 6% dispuesta en el inc. b) del precepto mencionado”.

En dicha ocasión “se indicó que a los efectos de la exteriorización de bienes en el país, el art. 26 de la Ley 26.476 dispuso que la misma debía efectuarse dentro de seis meses a partir del inmediato siguiente al de la publicación de la reglamentación y con los requisitos que fijara la misma; se aludió el art. 41 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2537/09, al art. 27 de la Ley 26.476 y a los arts. 48 y 61 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2650/09. En tal sentido, se especificó que “Conforme a lo dispuesto en el art. 48 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2650/09, en caso de presentarse una o más declaraciones juradas formulario F.958 rectificativas, la última presentada debería haber incluido todos los conceptos exteriorizados en las anteriores, considerándose sustitutiva de éstas, y corresponderse con el destino declarado en el formulario de declaración jurada F.1205 presentado, todo ello, antes del 31/08/09, bajo apercibimiento de configurarse los efectos del art. 61 de la citada reglamentación.”

Entiende, por lo tanto, que al no haberse realizado las acciones antes descriptas, resulta aplicable al presente caso el sexto párrafo del art. 60 que prescribe que la falta de pago del impuesto especial dentro del plazo fijado en el cuarto párrafo del precepto privará, al sujeto que realiza la exteriorización, de la totalidad de los beneficios a que se refiere el art. 32 de la Ley 26.476, quedando habilitado este organismo para determinar y exigir el pago de los gravámenes, intereses, multas y demás sanciones.

Sostiene que por todo lo expuesto y al no haber ingresado el impuesto especial correspondiente dentro del plazo fijado, el Sr. Peirano, ha quedado privado de la totalidad de los beneficios a que se refiere el art. 32 de la Ley 26.476, quedando la A.F.I.P. habilitada para determinar y exigir el pago de los gravámenes, intereses y multas, y demás sanciones que puedan corresponder.

Manifiesta que oportunamente el Sr. Peirano, no justificó el origen de los fondos empleados a efectos de adquirir un bien inmueble, que los mismos han sido considerados como ingresos gravados por el impuesto al valor agregado por los cuales omitió declarar débito fiscal en los períodos fiscales diciembre de 2004, febrero de 2005 a setiembre de 2005, agosto de 2006 y diciembre de 2007.

Afirma que la actora intenta justificar el origen de los fondos utilizados en la compra del inmueble sito en Salguero 275, a saber:

– U\$S 7.265 venta de un inmueble efectuada en el año 1991 en australes. No se prueba el mantenimiento de dichos fondos en el tiempo ni tampoco el cambio de divisas.

– \$ 6.000 en cesión de derechos de una cochera realizada por la Sra. Piazza de Peirano; el mismo no fue perfeccionado mediante instrumento público por lo que debe remitirse a las previsiones del Código Civil y Comercial de la Nación.

– U\$S 82.600 en fondos recibidos de Araceli Piazza de Peirano en concepto de herencia en virtud del fallecimiento de la madre Sra. Carmen Cabanas ocurrido el 21/09/01, describe que la suma precitada deriva del cobro de alquiler del local ubicado en la calle Austria 1768. La sola existencia de un contrato de locación, copia simple, no acredita en forma fehaciente la percepción de los fondos, tampoco se acompañó elemento probatorio que avale la existencia y cuantía de la herencia.

– U\$S 2.400 en concepto de honorarios por su gestión de cobra de alquileres, dichos recibos acompañados se refieren a los períodos 2000 y 2001, los que resultan ajenos al presente debate, además no aprueba el mantenimiento de los mismos en el tiempo.

– U\$S 109.000 en concepto de indemnización en el marco de la causa Peirano Leopoldo c/ Lestelle Eugenio por amenazas y lesiones. El Juzgado que actuó con fecha 30/09/11 informó que no existen

constancias en el expediente sobre pago alguno a favor del querellante, tampoco aporta convenio extrajudicial alguno.

– U\$S 5.000 en concepto de venta de un automóvil propiedad de la Sra. Piazza de Peirano, del formulario 08, ni de los datos suministrados por el Registro de la Propiedad del Automotor surge el precio de la operación.

– U\$S 20.000 en concepto de desafectación de fondos efectuada el 21/12/01 del plazo fijo 2511937/03 Banco Societe Generale. La documentación aportada resultan ser copias simples, y acreditan la existencia de un plazo fijo en diciembre de 1999 y no en diciembre de 2001 como indica el actor, no obra agregada prueba alguna del mantenimiento de dichos fondos en el tiempo.

– U\$S 52.398 en concepto de devolución y desafectación de una caución real. Oficiados el Banco y el Juzgado interviniente no brindaron información tendiente a clarificar la cuestión.

– U\$S 2.085 en concepto de cobro de intereses en el marco de una causa judicial; dicha información brindada por el Juzgado y el Banco se contradicen ya que el primero manifiesta que solo se pagó capital y además el monto de intereses informado por el Banco, difiere en las múltiples presentaciones efectuadas por la misma y tampoco se condice con el señalado por la actora.

Sostiene, que la actora no ha ofrecido la prueba tendiente a acreditar la veracidad de sus dichos por las cuales se realiza el ajuste, siendo así un imperativo para su propio interés.

Respecto a los intereses resarcitorios, esgrime que el recurrente no habría arrojado ningún elemento de prueba que le permita demostrar la falta de mora culpable requerida, cita jurisprudencia.

Respecto a las multas aplicadas, destaca que la conducta de la actora encuadra perfectamente en la infracción que establece el aludido artículo, toda vez que el recurrente ha expresado "... declaraciones engañosas" que no se corresponden con la realidad, con el solo cotejo de las actuaciones administrativas.

Afirma que, el accionar del recurrente consistió en maniobras tendientes a reducir su real obligación impositiva frente al tributo, existiendo contradicción en los elementos aportados y su declaración jurada, por lo tanto, se rechazan los argumentos.

Sostiene que la conducta de la actora encuadra perfectamente en la infracción aludida toda vez que el recurrente ha presentado declaraciones engañosas. Entiende que el actuar de la apelante es fraudulento, salvo prueba en contrario.

Cita jurisprudencia y doctrina, acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la producción de prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

III. Que, a fs. 269 se abrió la causa a prueba por el término de 60 días, hacienda lugar a la prueba informativa ofrecida por la actora.

A fs. 450, se clausuró el período probatorio y a fs. 452 se elevaron los autos a consideración de la Sala "B", la que de inmediato los puso para alegar.

A fs. 456/458 y 459/465 obran agregados los alegatos producidos por la representación fiscal y la parte actora, respectivamente.

Finalmente, a fs. 466, se llamaron los autos para sentencia.

IV. Que, conforme surge de las actuaciones administrativas y de los autos determinativos apelados, la Administración interpretó que el acogimiento efectuado oportunamente por la recurrente resultaba inválido y teniendo en cuenta que el Sr. Peirano no probó en forma fehaciente el origen de los fondos utilizados para adquirir el bien inmueble exteriorizado la fiscalización consideró a los mismos como ingresos gravados.

En efecto, surge a fs. 202/203 de la Actuación N° 10904-860-2010 nota de la División Fiscalización N°2 de la Dirección Regional Palermo a su Jefatura, de fecha 5/01/2010, donde expresa que el 31/08/09 el contribuyente de autos presentó F.958 donde declara la tenencia de un inmueble por \$ 1.225.000, así como, el F1205 donde encuadró la exteriorización en las disposiciones del inc. d) del art. 27 de la Ley 26.476, aplicando la alícuota del 1% y que dicho impuesto fue pagado el 10/09/09.

Detalla que el precio de compra del inmueble se abonó: la suma de U\$S 103.350 el 14/12/04 en virtud del boleto de compraventa, U\$S 165.000 en cuotas iguales, mensuales, consecutivas de U\$S 5500 cada una a partir de enero/05 y U\$S 81.650 el 7/12/07 con el otorgamiento de la posesión y escritura. Ante ello, interpreta que el encuadre fue incorrecto, concluye que el acogimiento resulta inválido y corresponde aplicar las previsiones del art. 18 inc. F) de la ley de procedimiento tributario.

A fs. 284/292 del mismo cuerpo, luce el informe final de inspección que expresa que el contribuyente encuadró dicha exteriorización dentro de las disposiciones del art. 27 inc. d) cuando debió ser encuadrada en el b), elevándose a consideración de la Sección Dictámenes de la División Jurídica, quien señaló: “tales circunstancias - inconsistencia en la presentación de los formularios de acogimiento al Régimen (...) habilitaría a este organismo a disponer el rechazo del acogimiento intentado, con las consecuencias previstas en los artículos precedentemente citados (arts. 60 y 61 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2650/09)”.

“Como consecuencia del dictamen emanado (...) considera los pagos realizados a la empresa constructora como ingresos omitidos correspondiéndole la aplicación de lo estipulado en el primer párrafo del art. 18 de la Ley 11.683”.

V. Que, en ese sentido, cabe resumir brevemente la normativa en crisis. Así ello, cabe destacar que a través del Tít. III de la Ley 26.476 se estableció un régimen de exteriorización de tenencia de moneda y demás bienes en el país y en el exterior. Concretamente, en su art. 27 establecía que el importe en moneda o bienes exteriorizados estará sujeto a un impuesto especial, estableciendo según el supuesto diferentes alícuotas “(...) b) Bienes radicados en el país y tenencia de moneda local o extranjera en el país a la que no se le diera algún destino de los previstos en los incs. c), d) y e) de este artículo: seis por ciento (6%); (...) d) Tenencia de moneda extranjera y/o divisas en el exterior, y moneda local y/o moneda extranjera en el país, por personas físicas, que se destine a la compra en el país de viviendas nuevas, construidas a que obtengan certificado final de ohm a partir de In vigencia de la presente ley: U170 por ciento (1%). Las aludidas inversiones deberán permanecer en cabeza de su titular per un plaza de dos (2) años, en las condiciones que establezca la reglamentación (...)”.

Por su lado, el art. 32 de dicho texto legal en su parte pertinente establece coma beneficio que “los sujetos que efectúen la exteriorización e ingresen impuesto especial que se establece en el art. 27, 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 demos 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: a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el inc. f1) del art. 18 de la Ley 11.683, (...) 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 y profesional que pudiera corresponder, los responsables par transgresiones que resulten regularizadas bajo el régimen de esta ley y las que tuvieran origen en aquellas (...).”.

Asimismo, el art. 37 del mismo texto legal prevé que el “ingreso del impuesto especial que se fija en el art. 27 deberá efectuarse en la forma, plaza y condiciones que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”. El art. 38 establece que dicho impuesto será coparticipable y el art. 39 que dicho impuesto “se regirá por las disposiciones de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones y su aplicación, percepción y fiscalización estará a cargo de in Administración Federal de Ingresos Públicos”.

Ahora Bien, dicha ley fue reglamentada, correspondiendo destacar algunos de sus artículos en lo pertinente. Tanto el art. 49 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.537/09 coma el art. 60 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.650/09 expresan que “La falta de pago del impuesto especial dentro del plazo fijado en el presente artículo privara, al sujeto que realiza la exteriorización, de la totalidad de los beneficios a que se refiere el art. 32 de la Ley 26.476, quedando habilitado este Organismo para determinar y exigir el pago de los gravámenes, intereses y multas y a aplicar demás sanciones que pudieren corresponder, respecto de las tenencias de moneda nacional o extranjera, divisas y/o bienes incluidos en la respectiva declaración jurada”.

Por su parte, el art. 48 dispone que “La exteriorización de la tenencia de moneda extranjera, divisas y demos bienes (48.1) en el exterior y la tenencia de moneda nacional, extranjera y demos bienes (48.1.) en el país, deberá realizarse entre el 1 de marzo de 2009 y el 31 de agosto de 2009, ambas fechas inclusive, mediante in presentación de los siguientes formularios: a) Formulario de declaración jurada F. 1205, en la forma establecida en los arts. 60 y siguientes de la presente, y b) formulario de declaración jurada F.958, con el detalle de las tenencias y bienes exteriorizados, confeccionada utilizando el programa aplicativo denominado “Régimen de regularización impositiva dj informativa - Versión 2.0”, el que se encontrará disponible a partir del 1 de agosto de 2009, en el sitio “web” de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>) y cuyas características, funciones y aspectos técnicos para su uso se consignan en el Anexo IV de la presente. (...). La falta de presentación de las declaraciones juradas a que se refiere el presente artículo producirá los efectos previstos en el art. 61 de la presente”.

Por último, el art. 61 “la presentación del formulario de declaración jurada F. 12495 implicará para el contribuyente o responsable –salvo prueba en contrarioù el reconocimiento de inexistencia y cuantía de las tenencias de moneda local o extranjera y/o bienes exteriorizados, a todos los efectos fiscales. Su anulación –sin presentación de una nueva declaración sustitutiva antes del día 31 de agosto de 2009, por un monto igual o superior al original– producirá in pérdida de los beneficios previstos en la Ley 26.476 y autorizará a este Organismo a determinar de oficio los gravámenes, intereses y multas y a aplicar demás sanciones que pudieren corresponder”.

VI. Que, corresponde a este Tribunal pronunciarse respecto de las cuestiones traídas a decisión.

Al respecto, cabe destacar que la Corte Suprema ha expuesto en la causa “Rosenzvit, Héctor Abel y otros s/ causa nº 14.411” de fecha 13/05/2015 que “si bien la aceptación de una solicitud de acogimiento al citado régimen de regularización impositiva es un asunto propio de las autoridades nacionales que tienen a su cargo in percepción de los tributos y, como tal, no admitiría en principio revisión judicial, considero que ello no es obstáculo para que los jueces ejerzan un control de legalidad y razonabilidad de la interpretación y aplicación de las disposiciones que regulan el régimen en el caso concreto (...)”.

Señalado ello, en el presente caso, corresponde como cuestión previa al análisis de la cuestión de fondo analizar si en el caso concreto la Administración ha realizado una interpretación y aplicación correcta de las disposiciones del régimen en crisis que tiene como consecuencia las determinaciones apeladas en autos.

En el particular, conforme se relate), tal como surge de los antecedentes administrativos que corren por separado (cuerpo consulta Sección Dictámenes División Jurídica fs. 8) el contribuyente de autos presento la declaración jurada (F.958) donde declara correctamente la tenencia de un inmueble por \$ 1.225.000 en el inciso b), por otro lado, –a fs. 10 del mismo cuerpo– luce el F1205 presentado aplicando la alícuota del 1% inc. d) del art. 27 de la Ley 26.476 –hechos que no son discutidos por las partes–. En virtud de ello, la A.F.I.P. interpretó que correspondía el ingreso de la alícuota del 6% entendiendo que el acogimiento era inválido y generaba la pérdida de los beneficios del régimen.

Como puede observarse de la normativa citada y de su debate parlamentario el régimen bajo análisis libera de todo tipo de impuesto vigente a la repatriación y lo reemplaza por un impuesto especial muy bajo y de acuerdo a una tabla según la forma que adopte la inversión, liberando asimismo de la obligación de declarar el origen del dinero.

Ello así, se crea un impuesto especial –que requirió la mayoría agravada de los miembros– para su aprobación. Asimismo, cabe destacar que el art. 39 de la ley establece que el impuesto especial se registrará por la ley 11.683 y que su aplicación, percepción y fiscalización estará a cargo de la Administración, en efecto, adelantamos que en el particular el Organismo debió proceder a determinar el impuesto especial ingresado en defecto y no efectuar el decaimiento de los beneficios del régimen.

Tal como ha expresado la jurisprudencia reiteradas veces “la primera regla de interpretación de las leyes es dar plena efecto a la intención del legislador, y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley, así como que los jueces no deben sustituir al legislador sino aplicar la norma tal como este la concibió; las leyes deben interpretarse conforme el sentido propio de las palabras que emplean sin violentar su significado específico, máxime cuando aquél concuerda con la acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente, para todo lo cual se deben computar la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional, evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando, como verdadero, el que las concilie, y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 320:1962, considerando 6º y sus citas)”.

En ese sentido, debe interpretarse la normativa evitando poner en pugna sus disposiciones. Ello así, cabe destacar que de ellas, no surge que el pago del impuesto especial en defecto produzca el decaimiento de los beneficios otorgados en la normativa, el impuesto fue ingresado por el contribuyente y se establece en la ley el mecanismo que el organismo fiscal deberá llevar a cabo a efectos de reclamar de existir una diferencia. Así como también, a contrario sensu, en el caso de abonarse un mayor impuesto especial, el contribuyente podrá solicitar de corresponder la diferencia abonada en exceso.

En definitiva, el ingreso en menos del impuesto especial habilita al Fisco nacional a efectuar el procedimiento determinativo de dicho impuesto, intimar los intereses que correspondan y aplicar las sanciones correspondientes. Asimismo, en el caso en que el contribuyente abone de más el impuesto especial lo habilita a iniciar la acción de repetición

Cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “López, Eduardo c/Dirección General Impositiva” de fecha 10/05/1972 (Fallos 282:380) expresó “5) Que no cabe, pues, deducir del incumplimiento a las disposiciones de ese decreto-ley consecuencias más gravosas para el contribuyente y que no se encuentran incluidas en la norma, so pretexto del carácter restrictivo del beneficio por el instituido cuando, como en el caso, la presentación fue hecha en término, a pesar de que pudiera haber resultado errónea o adolecer de las insuficiencias de que hizo mérito el Fisco en su momento”.

Asimismo, corresponde advertir que tal como expresa el propio Organismo a fs. 556/567 de los antecedentes administrativos en la Nota Nº 260/11 de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-D.G.I. “se puede colegir que las causales expresamente previstas por la Ley 26.476 a la Res. Gral. A.F.I.P. 2.650/09 que provocan la pérdida de los beneficios acordados son las siguientes: cuando el responsable no cumple con el mantenimiento de la inversión por el término de dos (2) años –art. 27 incs. d y e de la ley; cuando no se presentan los formularios F. 958 y F1205 o cuando la última declaración jurada F.958 rectificativa presentada no incluye todos los conceptos exteriorizados en las anteriores y no se corresponde con el destine) declarado en el F.1205 presentado, –art. 48 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2650/09; cuando no se ingrese el impuesto especial a su fecha de vencimiento –art. 60 de la resolución general citada– y cuando el contribuyente hubiera anulado el formulario de declaración jurada F. 1205 presentado y no hubiera presentado uno nuevo al 31/08/09 por un monto igual o superior al original -cfr. artículo Res. Gral. A.F.I.P. 2650/09”.

Dicho ello, en la Nota citada se expone que en el particular el contribuyente ingreso el impuesto especial, tributando a una alícuota incorrecta, por lo que la División trae a colación, un régimen anterior de exteriorización estipulado en la Ley 21.589, destacando las similitudes con la normativa bajo análisis, donde se analizaron diversas deficiencias en las declaraciones juradas de regularización presentadas por los contribuyentes, entre ellas la aplicación de una alícuota incorrecta –menor– a los fines de efectuar la mentada regularización. En dicho acto se indicaba que “una justa hermenéutica permite concluir que la intención del mencionado art. 22 en cuanto a los requisitos de validez apunta a la simultaneidad de la presentación y pago y no at ingreso en su exacta magnitud”.

Señala también, que esa actuación, dio lugar a la Instr. DAT y J 218 en donde se estableció que “además del tiempo y forma establecido para la presentación de la declaración jurada e ingreso del impuesto especial... se admitirá que esos hechos también se han producido debidamente en los siguientes casos e) error de cálculo del impuesto total”.

En función de ello, la División entiende que esas conclusiones serian aplicables at caso de autos “coda vez que el Sr. Peirano efectuó la presentación de las declaraciones juradas –formularios F958 y F1205– en el tiempo y forma establecidos por este organismo, y de ser ello así se entendería adecuado y razonable, atendiendo a los principios de equidad y la finalidad perseguida por la Ley 26.476 mantener la validez de la exteriorización oportunamente efectuada por el contribuyente y los beneficios acordados procediendo a reclamar la diferencia del impuesto especial (...) mediante un nuevo procedimiento determinativo de oficio al responsable, de acuerdo a lo previsto por el art. 39 de la ley precitada. Asimismo, debería tenerse en cuenta la publicación de este Organismo a través de la página web, ABC-Consultas y Respuestas Frecuentes sobre normativa, aplicativos y sistemas citada por el rubrado, efectuada con posterioridad al vencimiento del plaza para efectuar la adhesión al régimen estatuido par la Ley 26.476 (01/09/09) donde se dijo que “el contribuyente deberá concurrir a la dependencia para solicitar la anulación del formulario 1205 presentado, por el cual declaraba el impuesto del 1%, luego procederá a presentar un nuevo formulario 1205 y abonar la totalidad del importe del nuevo VEP. El monto abonado del primer VEP podrá ser utilizado para cancelar otras obligaciones o solicitar su devolución”.

En conclusión, en el caso particular, el contribuyente declare) correctamente el Bien exteriorizado en el inciso que correspondía (b), observándose un error en el cálculo del impuesto especial ingresado, supuesto que no conlleva el decaimiento de los beneficios. Más aun, no podría interpretarse como intenta explicar el fisco que se da el supuesto previsto en el art. 61 de la Res. Gral. A.F.I.P. 2.650/09 ya que se refiere a formularios rectificativos, y no originales, como en el caso de autos.

Ello así, teniendo en cuenta el caso reseñado y en una interpretación armónica de las disposiciones de la normativa bajo análisis, cabe concluir que también en este régimen, se apunta a que haya una presentación simultánea de la declaración y del impuesto especial, no así de su exactitud que puede ser subsanado como Bien surge de la respuesta a la consulta efectuada por el propio Organismo Fiscal. Más aun prevé la normativa que el impuesto especial en crisis será fiscalizado por la Administración aplicando la Ley 11.683 a esos efectos de lo contrario, nunca la A.F.I.P. desplegaría sus atribuciones de fiscalización del gravamen que fueron regladas.

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto las resoluciones recurridas, las costas se imponen por su orden en atención a lo novedoso del tema en discusión.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Revocar las resoluciones apeladas, con costas por su orden.
2. Se deja constancia que de que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos miembros Titulares de la Sala "B" en virtud de encontrarse en use de licencia el Dr. Magallón Vocal Titular de la Vocalía de la 4a. Nominación (conf. art. 184, de la Ley 11683, t.o. en 1998).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvanse a la A.F.I.P.-D.G.I. los antecedentes administrativos de la causa y archívese.

Fdo.: José Luis Pérez y Pablo A. Porporatto (vocales).