



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

Expte. N° 54.466/2014.-

//nos Aires, 27 de agosto de 2015.-

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

CONSIDERANDO:

I.- Que en autos se impugnó la legitimidad de la resolución N° 178/2010 de fecha 12/11/2010, dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la D.G.I. -A.F.I.P., en razón de la cual se determinó de oficio, en forma parcial, la obligación de Betco S.A. en el I.V.A., cuya liquidación asciende a la suma de \$ 535.814,85, respecto de los ejercicios fiscales 12/2003 a 6/2007, con más los intereses resarcitorios, calculados al 12/11/2010 en la suma de \$ 643.671,14 y se difirió la aplicación de multa en atención a lo dispuesto por el art. 20 de la ley 24.769, excepto para los ejercicios fiscales 11/06 a 3/07 por los que se aplicó multa en virtud de lo dispuesto por los arts. 46 y 47, incisos a) y b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), por la suma de \$ 147.419,58.

El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: 1º) rechazar la excepción opuesta por la parte actora, con costas y 2º) confirmar la resolución recurrida, con costas (ver fs. 642/652). A fs. 681/vta. -y aclaratoria de fs. 685- reguló los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por parte del Fisco Nacional, como así también de los peritos contadores actuantes en autos.

II.- Que el tribunal *a quo* para decidir de ese modo, en primer lugar destacó que los argumentos expuestos por la actora para sustentar la excepción de nulidad no pueden prosperar, porque de la compulsa de los antecedentes administrativos y de la resolución recurrida, se evidencia que el "juez administrativo" fundó su decisión en los hechos y antecedentes verificados, a efectos de determinar el impuesto cuestionado.

Destacó que el Fisco Nacional se apoyó en las pruebas recolectadas durante la fiscalización, mientras que la parte actora se agravió del análisis de los hechos y las pruebas, y no se relaciona con la falta de motivación del acto recurrido –tal como lo arguyó la actora– sino más bien con el fondo mismo de la cuestión a resolver.

Por otra parte, determinó que tampoco puede prosperar la nulidad con base en que no fue cuestionada la validez de la contabilidad de Betco S.A. Ello por cuanto la ley de procedimiento tributario, no exige la previa impugnación como requisito necesario para la determinación de la deuda.

Asimismo, enfatizó que el planteo relacionado con un cambio en los argumentos dados en la vista, en relación a los vertidos en la determinación de oficio, no se condice con lo acontecido en autos.

Con respecto al agravio vinculado con la falta de razonabilidad de la

resolución recurrida por haberse prescindido de ponderar las pruebas ofrecidas,

destacó que el “juez administrativo” explicó las razones que ha tenido para formar su convicción, al valorar con un sentido crítico los hechos traídos a su consideración.

Por último, en punto a la utilización del método presuntivo, advirtió que la determinación se efectuó sobre base cierta, razón por la cual entendió que corresponde rechazar la nulidad articulada.

Por otra parte, en lo que concierne a la cuestión de fondo debatida, puso de relieve que el Fisco Nacional –en el marco de las facultades que le son propias– inició una fiscalización a la firma Betco S.A., a raíz de la cual se detectaron proveedores encuadrados dentro del perfil de riesgo con presunción de contribuyentes “Apoc”.

Luego, efectuó un detalle pormenorizado de la situación particular de los mencionados proveedores y destacó que, en consecuencia, el Fisco Nacional inició proceso de determinación conforme con las previsiones del artículo 16 de la ley de procedimientos tributarios el 30/8/2010, la que finalizó con el dictado de la resolución determinativa que aquí se discute.

A renglón seguido, puso el acento en que la controversia se refiere a un problema de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por la Dirección –esto es, que algunos de los contribuyentes que operaban con la firma actora, tenían calidad de apócrifos, y por ende, se dedujo que las operaciones de compra de rezago de cobre eran ficticias– con la realidad económica.

En esa línea, descartó la pretendida eficacia probatoria que le atribuyó la recurrente tanto a la prueba informativa, como a la testimonial y a la pericial.

Por otra parte, tuvo en cuenta que el Fisco no sólo consideró la previa calificación de “Apoc” de los contribuyentes mencionados –lo que supone la investigación exhaustiva de los imputados– sino que también elaboró requerimientos que dieron como resultado que sus domicilios eran inexistentes o erróneos o desconocidos; o que en otros no se correspondía con el contribuyente denunciado o no contestaron el requerimiento y no se pudo determinar el real ingreso de los fondos, o que no se pudo completar el círculo de pagos, luego de la circularización bancaria y que también hubo quienes negaron haber efectuado operaciones con la firma actora.

En fin, el T.F.N. entendió que, en la especie, se impugnaron las operaciones con ciertos proveedores de la recurrente sobre la base de una serie de elementos graves y concurrentes, lo cual en su conjunto llevó al Organismo Fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas. Por esos motivos, confirmó la resolución recurrida respecto a la impugnación de los créditos de que se trata.

Además, rechazó el planteo de nulidad de los intereses resarcitorios aplicados, con fundamento en que el Fisco Nacional efectuó un detalle de las

normas aplicadas a los efectos del cálculo.



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II**

Agregó que los agravios de la parte actora relacionados con la vulneración de los límites previstos en el art. 129 de la ley 11.683, nada tenían que ver con la alegada condición de exorbitantes de los intereses resarcitorios aplicados, recordando la doctrina de la Corte Suprema de Justicia en la causa: "Arcana, Orazio", del 18/03/1986.

En cuanto a la pretendida improcedencia de la sanción aplicada, como consecuencia de considerar que no hubo una declaración engañosa a los efectos de lesionar los intereses del Fisco Nacional, recordó que en orden a determinar si se verificaron los elementos tipificantes del ilícito por defraudación previsto en el art. 46 de la ley 11.683 se debe comprobar, en primer término, el aspecto objetivo el que consiste en analizar si en la realidad fáctica se presentan los elementos del tipo y que no existió causa de justificación que enervara la antijuridicidad de la conducta.

Añadió que, luego se debe estudiar la imputabilidad del autor, la cual se refiere a la situación del sujeto. Al efecto, se debe exigir al ente recaudador que acredite no sólo la conducta omisiva de ingreso del gravamen, sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

En tales condiciones, tuvo por reunidos los elementos objetivos del ilícito que recepta el art. 46 de la ley 11.683 y la presunción legal de dolo a que se refiere el art. 47, incisos a) y b) de dicho plexo normativo.

En tal sentido, recordó que allí se dispone que se presume salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus incisos. Tales presunciones son relativas, y dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ellas, pero sin embargo pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza que acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

En ese orden de consideraciones, enfatizó que del análisis de las actuaciones administrativas no surge que la actora haya aportado pruebas que permitan cuestionar la regularidad de la resolución impugnada, por lo que cabe concluir que el Fisco Nacional encuadró correctamente la conducta, a tenor de lo dispuesto en las normas a las que se hizo referencia.

Por ser ello así, la resolución administrativa recurrida atribuyó al encartado la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, mediando una grave contradicción entre los libros, las registraciones, los documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surgen de sus declaraciones juradas, habiéndose consignado en ellos inexactitudes, poniendo una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

En consecuencia, el T.F.N. concluyó que la sanción ha sido correctamente

encuadrada y cuantificada.

III.- Que contra lo decidido en cuanto al fondo del asunto, la parte actora dedujo apelación (ver fs. 658) y expresó agravios a fs. 664/678 vta.

La regulación de honorarios de fs. 681/vta. suscitó los planteos de aclaratoria de ambas partes que se encuentran agregados a fs. 683 y 684/vta., oportunidad en la que, conjuntamente, la parte actora apeló la fijación de emolumentos por considerarla elevada, tanto en lo que se refiere a los letrados de la demandada, como a los de la perito contadora (ver también fs. 697).

A fs. 685 el Tribunal Fiscal de la Nación aclaró la resolución de fs. 681/vta.

El Fisco Nacional contestó el traslado conferido (ver fs. 688/695 vta.).

IV.- Que la parte actora en su recurso, argumentó en primer lugar que de acuerdo con el art. 86 de la ley 11.683, procede la revisión de lo resuelto en la instancia anterior, dado que el T.F.N. ha incurrido en una arbitrariedad manifiesta en la valoración del elenco probatorio reunido en autos, negando conducencia y apartándose de probanzas agregadas a la causa, limitándose a reproducir los argumentos utilizados por la A.F.I.P. en la determinación de la deuda, sin dar tratamiento razonado a las defensas incoadas.

Luego puntualizó que en el pronunciamiento recurrido se hace referencia a “carta de porte” que de ningún modo se encuentran incluidas en la causa, no surgiendo de la prueba documental.

Además, mencionó que el *a quo* incurrió en una contradicción con respecto al proveedor Lamfire S.A., puesto que primero se refiere a que dicha firma negó haber efectuado operaciones con Betco S.A., mientras que de la resolución administrativa surge que los inspectores actuantes verificaron que del relevamiento de I.V.A. ventas de esa firma, se observa que la operación con la actora se encuentra registrada.

Entonces entendió que el acto jurisdiccional apelado adolece de graves vicios que lo tornan nulo (art. 253 del C.P.C.C.N., aplicable por conducto del art. 197 de la L.P.T.), lo que así solicita que se declare.

A continuación discrepó con la afirmación efectuada por el *a quo*, en el sentido de que se impugnaron las operaciones con ciertos proveedores sobre la base de una serie de elementos graves y concurrentes, en función de lo cual el organismo fiscal concluyó acerca de la inexistencia de las mismas.

Al respecto, señaló que no era motivo de controversia la existencia del “circuito físico” de la mercadería: la existencia real de las compraventas de rezagos, tal como surge de las constancias de fs. 254/255 del cuerpo principal del expediente de fiscalización, habiendo el ente recaudador reconocido expresamente la coincidencia entre las cantidades facturadas por compra de rezagos y las recibidas de las distintas fundiciones, como así también la debida relación entre crédito y débito y la concordancia con las declaraciones de Betco S.A. en orden al Impuesto a las Ganancias.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

Infirió que siguiendo el criterio de la realidad económica y el orden natural de los negocios, la A.F.I.P. no formuló cargo alguno por dicho impuesto y por el derivado del mismo gravamen sobre “salidas no documentadas”, lo que a su vez se vio ratificado tanto por la prueba informativa dirigida a diversas fundiciones de metales, quienes reconocieron la autenticidad de los documentos respaldatorios de las operaciones. Lo mismo ocurrió con el testimonio coincidente de las empleadas administrativas de la empresa actora.

Ello no obstante, enfatizó que el T.F.N. hizo caso omiso a la trascendencia de los hechos reconocidos por la propia A.F.I.P. en cuanto a la sustantividad de las operaciones, contrariando su propia doctrina y la de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (hizo mención al caso: “Bildown S.A.”, del 27/12/2011).

Desde otro punto de vista, consideró arbitraria la resolución apelada en cuanto allí se aseveró que no ha logrado acreditar la real existencia de los proveedores cuestionados, lo cual, según afirmó no es correcto.

En ese orden, puso de relieve que el T.F.N. se contradijo cuando afirmó que no puede aceptarse que el Fisco coloque en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto, para a renglón seguido afirmar que sobre la base de: “...una serie de elementos graves y concurrentes que llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas”.

Por el contrario, según su perspectiva, su parte probó acabadamente la existencia real de los proveedores cuestionados y la relación entre éstos y las operaciones de compraventa de rezagos.

En cuanto a la prueba testimonial, manifestó que el T.F.N. desacreditó los dichos de los testigos con la sola mención a su carácter de dependientes de su parte. También discrepó con la calificación de “insuficientes” con la que se tildó a los dichos de los testigos, siendo que en su criterio resultan medios probatorios de mayor valor que las presunciones empleadas por la demandada para determinar la deuda.

Luego analizó las declaraciones de los testigos y en particular la del señor Nicolás Quinteros quien había trabajado para la firma Lamfire S.A. y realizó las ventas y las cobranzas de alambrón de cobre en el período investigado, lo que venía a ratificar la veracidad de las operaciones, las que a su vez se encuentran asentadas en la contabilidad de ambas firmas. En cuanto a la prueba informativa, manifestó que tuvo por acreditadas las compraventas de rezagos en el período investigado (cfr. informes de fs. 369, 384, 444 y 468), pero no la real existencia de los contribuyentes que operaban con Betco S.A.

Agregó que relevando las respuestas, y teniendo en cuenta que la A.F.I.P. no ha impugnado de falsedad dichos informes (en los términos del art. 403 del

C.P.C.C.N.), cabe preguntarse cómo puede afirmar el T.F.N. que no se probó por este medio la real existencia de los proveedores que operaban con su parte.

Como corolario sostuvo que ha quedado probado, mediante la testimonial y la informativa, la existencia real de los despenseros tildados de fictos por la A.F.I.P., como así también que con estos se efectivizaron las compraventas de rezagos y, asimismo, afirmó que la prueba producida resulta objetiva, convincente y de mayor valor que las presunciones invocadas por el organismo recaudador.

En sentido concordante, enfatizó que en la resolución apelada se hace referencia a que: "...el Fisco no solo se atuvo a la previa calificación de "Apoc" de los contribuyentes mencionados..." (énfasis agregado, ver fs. 649 vta.).

Manifestó que contrariamente a lo afirmado por el T.F.N. ha quedado acreditado en autos que la calificación de "Apoc" fue posterior, en todos los casos y respecto de todas y cada una de las operaciones de compraventa de rezagos. De modo que, en su opinión, la sentencia fue emitida careciendo de sustento fáctico.

Por ser ello así, no podía atribuirse consecuencia desfavorable alguna a Betco S.A. por causa de eventuales incumplimientos ajenos a su persona, siendo que la inclusión de los proveedores en la base "Apoc" se produjo con considerable posterioridad a la que cada uno de éstos concretara cada una de las operaciones cuestionadas; todo lo cual surge indubitablemente de las constancias colectadas por la inspección, como así también de la pericia contable, habiendo asimismo afirmado la representación letrada de la demandada que no cuestionó la autorización otorgada por la A.F.I.P. a las facturas.

Además, agregó que acreditó mediante la presentación como "hecho nuevo" (a fs. 307/308, y tenido presente por el *a quo* en fecha 30/8/2011), las declaraciones testimoniales de dos funcionarios de A.F.I.P. (Supervisor e Inspector actuantes en la verificación) de las que surge que al tiempo de formalizarse las operaciones de compraventa de rezagos de cobre con los despenseros, ninguno de éstos se encontraba inserto en la base "Apoc", y éstos tenían facturas y recibos validados por la demandada a través del "código CAI" y que la documentación era correcta.

Enfatizó que al resolver como lo hizo, el T.F.N. contradujo su propia doctrina cuando sostuvo que resulta inadmisibles la pretensión fiscal si el proveedor se encuentra inscripto, los códigos de autorización de impresión coinciden con los registros existentes de aquél y se encontraban vigentes al momento de efectuarse las operaciones impugnadas, siendo por caso suficiente que de las consultas a la base informática del Fisco se corrobore que los comprobantes emitidos contaban con la autorización de impresión y que a la fecha de emisión, ninguno estuviera incluido en la base de facturas apócrifas.

En el mismo sentido, colacionó doctrina judicial de esta Excma. Cámara que indica que si las circunstancias tenidas en cuenta para determinar el impuesto



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

en cabeza de la contribuyente recurrente, no resultan propias de ellas, sino por el contrario de sus proveedores, no procede que el Fisco impugne tales operaciones. Máxime en este caso, en el cual no está discutida la existencia del denominado “circuito físico”.

También indicó que el Tribunal *a quo* contradujo su propia doctrina –referida a la no localización del proveedor en el domicilio denunciado y sus efectos–, en cuanto había puntualizado que no existe norma legal alguna que exija que el contribuyente deba verificar si las empresas emisoras de facturas cumplen o no el deber de presentar declaraciones juradas y pagar el impuesto que surja determinado.

Por otra parte, respecto de la sanción de multa aplicada a Betco S.A. en los términos de los arts. 46 y 47 de la L.P.T., cuestionó la existencia misma de las presunciones en las que se basó el Fisco y destacó que hubiese sido menester que se analice si el demandado efectuó una interpretación acorde con el sentido que debe otorgarse a las normas que sustentan las omisiones de impuestos, a los efectos de aplicar las sanciones allí previstas.

En este punto, citó jurisprudencia que sostiene que la presunción de dolo no puede sustentarse tan sólo en los mismos supuestos que la ley admite para la estimación de oficio de la materia imponible (cfr. C.S.J.N., *in re*, “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto”, del 6/4/1989).

Asimismo, se agravó porque el T.F.N. consideró que sólo aportó prueba acerca de la falsedad o inexistencia de los hechos presumidos, dado que en la presentación del “hecho nuevo” (ver fs. 307/308) se agregaron las declaraciones testimoniales de los funcionarios de la D.G.I. actuantes en la investigación, las que dan cuenta de que durante la misma ninguna prueba de connivencia entre su parte y los proveedores para defraudar al Fisco se produjo.

Luego, enfatizó que resulta absolutamente inconveniente que el sistema presuncional inserto en la ley 11.683 abandone las “fronteras administrativas” para ingresar en “territorio penal”. Así, al establecerse legalmente procedimientos en paralelo (administrativo y penal) el pronunciamiento penal sobre la existencia o no de delito debe preceder al otro, debiendo la autoridad administrativa abstenerse de aplicar sanciones antes de que en sede penal se dicte sentencia definitiva.

De allí el agravio referido a que tratándose de situaciones de hecho y derecho similares las investigadas en los distintos períodos fiscales, la A.F.I.P. no se abstuviera de aplicar sanciones en el marco del sumario que instruyera por los ejercicios fiscales 11/2006 y 3/2007 y procediera a diferir las mismas –si eventualmente correspondiera, lo cual niega– a lo que en definitiva se sentencie en sede penal, como sí lo hizo respecto de los restantes períodos fiscales analizados.

Destacó que el T.F.N. tenía pleno conocimiento al resolver, del sobreseimiento recaído en la causa caratulada "Betco S.A. s/infracción ley 24.769", dictado por el Juzgado Criminal Federal de Morón N° 1, ratificado por la Sala I de la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín

Por otro lado, con relación a la previsión contenida en el art. 46 de la L.P.T. recordó que la configuración del ilícito allí tipificado requiere la realización de una conducta que, ya sea por acción o por omisión, debe ir acompañada de tres elementos: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito (declaración engañosa u ocultación maliciosa); b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. Todo lo cual, no puede sostenerse a su respecto con el elenco probatorio obrante en autos.

A renglón seguido, se refirió a la inexistencia del aspecto objetivo del art. 46 de la L.P.T. dado que habiéndose cumplido con todas las exigencias legales y reglamentarias para concretizar todas y cada una de las operaciones cuestionadas, no hubo ocultación maliciosa ni declaraciones engañosas y menos aún, perjuicio fiscal.

En parejo orden, expuso acerca de la inexistencia del resultado típico requerido en la figura del tipo infraccional del art. 46 de la L.P.T. Al respecto, sostuvo que la Administración debería haber acreditado la intención directa de engañar al Fisco, es decir, el despliegue de un ardid –que excede el dolo, siendo la misma un plus de intencionalidad exigido por el tipo– para que el mismo incurra en un error y, de ese modo, se logre ingresar a las arcas fiscales una suma menor a la debida. Según su criterio, nada de ello fue acreditado por la A.F.I.P., ni considerado pese a su relevancia por el T.F.N., contrariando el principio de tipicidad consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional y los principios generales del derecho penal.

Luego de transcribir jurisprudencia y doctrina favorable a su tesitura, destacó la inexistencia del elemento subjetivo, que excluye la tipicidad de la conducta impropriamente atribuida.

Manifestó que su parte acreditó la inexistencia del requisito del factor subjetivo a través de los testimonios brindados en sede penal por los inspectores intervinientes. Asimismo, dijo que no existe contradicción alguna entre los libros, registraciones y documentos de su parte con los datos que surgen de las declaraciones juradas del I.V.A. en los períodos fiscalizados.

De allí que, enfatizó, las presunciones establecidas en el art. 47 de la L.P.T. sólo serán aplicables si las registraciones estuvieran estructuradas en base a datos inexactos, distorsionando o alterando las constancias o documentos que fueron registrados, con grave incidencia en la materia imponible.

Por último a este respecto, puso de relieve que el T.F.N. tampoco trató la defensa consistente en el achague de contradictoria de la conducta de la



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

demandada, consistente en aplicar sanciones en base a la normativa apuntada solamente respecto de uno de varios períodos infraccionales.

Finalmente, se pronunció críticamente acerca del rechazo del planteo de nulidad. En tal sentido, sostuvo que en cuanto al cambio intempestivo de fundamentación para atribuir la conducta endilgada entre la vista y la determinación de la deuda, observó que el argumento utilizado por el demandado para fundamentar el acto administrativo impugnado, fue que las operaciones comerciales no eran válidas para justificar el crédito fiscal porque los proveedores (expendedores de la documentación que acreditara dichas operaciones) eran “apócrifos” o “fictos”, cuando en realidad ellos son reales.

Ello no obstante, al dictar la determinación de oficio de la deuda el Fisco modificó su posición y consignó que en **realidad los proveedores sí existían, pero que las operaciones registradas efectivamente no fueron realizadas con éstos.**

De este modo, a juicio del apelante, el Fisco en la determinación de oficio cambió radicalmente el enfoque de la cuestión y construyó un “indicio” a partir de otro y en base a ello concluyó antojadizamente que las operaciones impugnadas no justifican el crédito fiscal.

Entendió que, en este orden de consideraciones, el T.F.N. no aplicó su propia doctrina mediante la cual sostiene que las facultades conferidas al Organismo Fiscal por el art. 16 y ss. de la ley 11.683, no autoriza decisiones discrecionales.

Consideró que esta contradicción tiene suficiente peso como para declarar la nulidad de la resolución de determinación de deuda por violación del principio de congruencia, sin resultar de aplicación el principio de la subsanación.

Ad eventum, se agravó por la imposición autónoma de costas dispuesta en la resolución recurrida respecto del rechazo de la excepción de nulidad (ver fs. 646 vta.). Consideró que eso es contrario a derecho, en la medida en que la nulidad no fue tratada como previa, ni su resolución fue diferida para ser decidida junto con la cuestión de fondo.

V.- Que a fs. 719/724, **la parte actora presentó un escrito en el que denunció como “hecho nuevo” su voluntad de adhesión al régimen de exteriorización de tenencia de moneda extranjera (ley 26.860). Asimismo, manifestó que en los términos regulados en la normativa referida, procedió a cancelar las obligaciones tributarias que el ente recaudador considera adeudadas y que son materia de esta causa.** Acompañó copia del escrito presentado ante la A.F.I.P. –D.G.I. donde se le informó al organismo en cuestión el aludido acogimiento al régimen.

Luego destacó que la entrada en vigencia del régimen jurídico aludido ha modificado el escenario fáctico, siendo pertinente que el Tribunal tenga presente esta cuestión al momento de fallar. Al propio tiempo, estimó que habiéndose

extinguido la obligación principal (impuesto adeudado), la misma suerte deberían correr los intereses y las multas a ésta vinculadas.

Por último, aclaró que su opción por el acogimiento al régimen referido, se motivó en la intención de dar por finalizado el entuerto que mantiene con el organismo recaudador, pero ello no implica desconocer ni contradecir los planteos que fueron incoados durante su trámite.

Por lo expuesto, solicitó que se ordene la agregación de la documentación acompañada, se tenga por invocado el hecho nuevo y oportunamente se dicte sentencia teniendo por extinguida la obligación tributaria y sus accesorios, con costas por su orden en todas las instancias.

Con posterioridad, la parte actora informó que presentó su solicitud de adhesión al régimen de exteriorización voluntaria de moneda extranjera ante el Organismo Recaudador (ver fs. 730/731 vta.).

A fs. 733/737 el Fisco Nacional contestó el traslado oportunamente conferido y acompañó copia del dictamen producido por la Dirección Regional Oeste, en el cual opinó respecto del planteo de la parte actora que: "...no resulta procedente incluir en la supuesta regularización efectuada por la empresa, en los términos de la ley 26.860, por créditos fiscales impugnados por encontrarse respaldados con facturas consideradas apócrifas, dado que no encuadran en la liberación prevista en el artículo 9º, inciso c), apartado 2º de la citada ley".

Para arribar a esa conclusión, el organismo que dictaminó –tras reseñar los antecedentes fácticos de la cuestión– efectuó una comparación normativa y señaló que la redacción del artículo 9º, inciso c), apartado 2º de la ley 26.860, es similar a la del artículo 32, inciso c) apartado 2º de la ley 26.476 y, en tal sentido, sostuvo que dado que con relación a la ley 26.476 se entendió que el beneficio no resultaba aplicable para el crédito fiscal del I.V.A. por operaciones reputadas apócrifas, lo mismo cabía concluir con respecto a la previsión de la ley 26.860.

De dicha presentación se corrió traslado a la parte actora, quien lo contestó a fs. 741/745. Allí sostuvo que la A.F.I.P. se limitó a discrepar con la aplicabilidad al caso de lo previsto en la ley 26.860.

Asimismo, manifestó que la demandada se equivocó cuando refirió que la controversia se vinculó con créditos fiscales impugnados por encontrarse respaldados con facturas apócrifas, dado que en realidad la discusión pasó por la capacidad de los proveedores para la prestación de servicios y sobre la pretendida carencia de responsabilidad, respecto de la conducta fiscal de dichos proveedores.

Concluyó afirmando que, en razón de la amplia amnistía general que instituye la ley 26.860, y habiendo su parte cumplido con las exigencias que impone tal normativa, corresponde que se tenga por extinguida la obligación tributaria discutida en este expediente.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

Por último, a fs. 747/vta. y fs. 752/753 emitió dictamen el Señor Fiscal General de Cámara.

VI.- Que en primer término, conviene recordar 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 –y sobre todo– 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. s/amparo”, del 27/08/2013, entre otros).

VII.- Que al respecto, cabe señalar que mediante la ley 26.860 –Boletín Oficial del 31/5/2013– 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 esa ley establece que el importe expresado en pesos de la moneda extranjera que se exteriorice, no estará sujeto a impuesto especial alguno.

Luego, por conducto del 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 (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 de esta ley, 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

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, en cuanto a este pronunciamiento interesa, 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 persona 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 1º –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. 9º 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



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

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. 8º 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.”.

VIII.- 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. 9º 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 4º; 52; 75, incisos 1º, 2º y 20 y 99, inciso 3º 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 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

contemplado en la ley 25.246 –Lavado de Activos de Origen Delictivo– conforme se establece en los artículos 9º; 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 disimiles 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 1º, 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–, entendiéndose 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 dictamen invocado por el Fisco Nacional en apoyo de su tesitura (ver fs. 733/737), la interpretación allí contenida no resulta vinculante para este Tribunal. Al respecto, debe recordarse que aún en el caso de los “dictámenes vinculantes”, las respuestas solamente resultan obligatorias para la A.F.I.P. y los consultantes (cfr. arg. artículo 4º de la ley 11.683 –t.o. 1998 y sus modificatorias). Por lo demás, ya en otras oportunidades se ha sostenido que las instrucciones, los reglamentos internos, circulares, órdenes de servicio, etc., constituyen actos de administración emitidos por la Administración Pública, cuyo objeto consiste en regular su propia organización o funcionamiento interno, siendo sus destinatarios primarios los funcionarios y

empleados públicos. En tales condiciones, carecen de efectos externos a la



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II**

organización en la cual están destinados a regir, pues se trata de disposiciones internas con relevancia en el orden jerárquico de la administración, sin carácter obligatorio para los particulares (cfr. esta Sala, *in re*, "Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", del 24/02/2015 y sus citas, entre otros).

IX.- **Que en función de todo lo hasta aquí expuesto, se considera que asiste razón a la parte actora en su pretensión expuesta a fs. 719 y sigs.**

Esto es así, en la medida en que la normativa contemplada en la ley 26.860 y su norma reglamentaria en los aspectos tributarios, ambas glosadas en los considerandos que anteceden, aprehenden el caso aquí ventilado de modo integral (a la luz de las constancias de la causa; ver, en especial, documental de fs. 719/720 vta.), lo que no fue negado ni desconocido por el Fisco, quien se limitó al intento de otorgarle un alcance distinto, apelando para ello a una opinión que no resulta jurídicamente vinculante, ni relevante, para este Tribunal en función del análisis efectuado en los considerandos que preceden.

X.- Que de lo hasta aquí expuesto se deriva que **el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por la parte actora (ver fs. 658 y fs. 664/678 vta.) deviene abstracto**, debiendo tenerse presente los efectos que establece el artículo 8º, inciso b) de la resolución general A.F.I.P. Nº 3509 y distribuir las costas de todas las instancias en el orden causado.(cfr. art. 68, 2do. párrafo del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.).

En atención a la forma en que se resuelve, no corresponde pronunciarse acerca de las apelaciones de fs. 684/vta. y 697, interpuestas contra la regulación de honorarios de fs. 681/vta. (y aclaratoria de fs. 685).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1º) hacer lugar a la pretensión de la parte actora expuesta a fs. 719/724; 2º) declarar abstracta la presente causa por efecto de la aplicación de la ley 26.860 y su reglamentación, en lo pertinente y 3º) distribuir las costas de todas las instancias en el orden causado.**(cfr. art. 68, 2do. párrafo del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.).

Se deja constancia que la Doctora María Claudia Caputi no suscribe por hallarse en uso de licencia (art. 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.-

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA