Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 2 de julio de 2020.-

Vistos los autos: "Copparoni S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y a los que corresponde remitirse en razón de brevedad, con exclusión de lo expresado en el anteúltimo párrafo del punto IV.

Que el juez Lorenzetti suscribe la presente en la localidad de Rafaela, Provincia de Santa Fe, en virtud de las medidas de aislamiento social preventivas dispuestas por las autoridades nacionales.

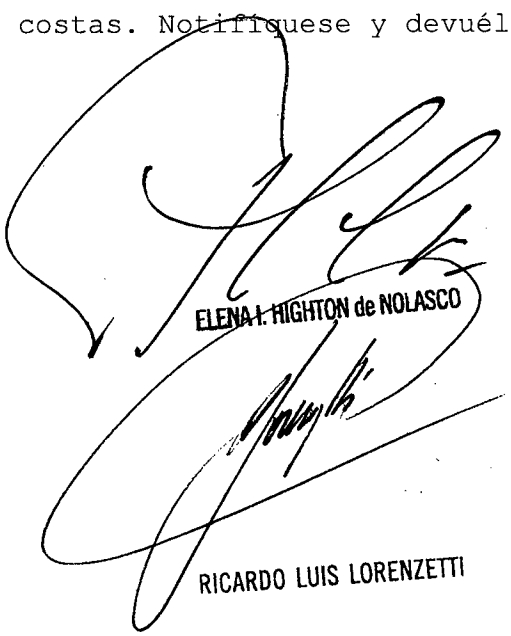
Por ello, en atención al estado de las presentes actuaciones se resuelve:

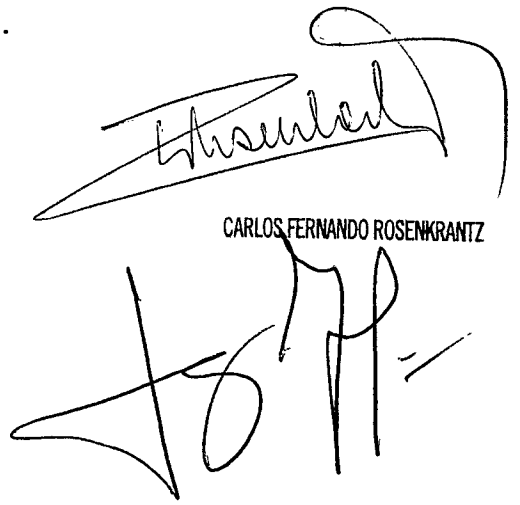
1) Habilitar días y horas inhábiles del día de la fecha exclusivamente a los fines del dictado de la presente sentencia.

2) De conformidad, en lo pertinente, con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, declarar formalmente procedente el

-//-

-//- recurso extraordinario y confirmar la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.





Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso extraordinario interpuesto por la **Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva**, representada por la **Dra. Natalia Mariela De Simone**, con el patrocinio letrado del **Dr. Hernán Andrés Spina.**

Se tuvo por no contestado el traslado corrido a la actora.

Tribunal de origen: **Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 250/255, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en lo que aquí interesa, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había declarado abstracto el tratamiento de la resolución 433/13 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza DGI - AFIP, del 29 de noviembre de 2013, por aplicación de los beneficios dispuestos en la ley 26.860.

En primer término recordó que, mediante ese acto administrativo, la AFIP había impugnado las declaraciones juradas presentadas por Copparoni S.A. en el impuesto al valor agregado (IVA) de los períodos fiscales 6/08 a 5/10, por considerar apócrifas las facturas emitidas por algunos proveedores de la empresa, determinado de oficio el tributo a cargo de la contribuyente y rechazado la aplicación de los beneficios de la ley 26.860.

A continuación, reseñó que la citada ley 26.860 había instituido un régimen de exteriorización voluntaria de tenencias de moneda extranjera en el país y en el exterior, el que equivale a una amnistía fiscal para sus beneficiarios (comúnmente denominada *"blanqueo"*), en tanto los libera de toda acción civil, comercial, penal y tributaria por la falta de declaración y pago de ciertos tributos, entre ellos, el IVA.

Especificó que esa norma no hacía referencia alguna a los motivos que pudieran dar lugar a la falta de ingreso oportuno de los tributos alcanzados, razón por la cual entendió que su aplicación debía extenderse a todas las situaciones

fácticas y jurídicas que derivan de la mecánica del gravamen de que se trate, lo que naturalmente involucra al crédito fiscal de operaciones gravadas por el IVA.

Destacó que la única exclusión que se formulaba en el régimen de la ley 26.860 se vincula con su similar 25.246 -*"Lavado de Activos de Origen Delictivo"*-, según lo dispuesto en sus arts. 9°, 14 y 15, inc. d), y no se establecían otras diferencias para la eximición del pago de impuestos o para la liberación de la acción penal tributaria, sea que la determinación provenga de un ajuste en el débito o en el crédito fiscal.

Por otra parte, rechazó el resultado del cotejo entre las leyes 26.860 y 26.476 realizado por la AFIP, al entender que son cuerpos normativos distintos, que se abastecen a sí mismos y prevén conductas y supuestos también disímiles. En este punto valoró que, tratándose de amnistías u *"olvidos fiscales"*, que importan la liberación de la acción penal o la eximición del pago de impuestos, no correspondía aplicar la analogía como técnica de interpretación.

Por último, sostuvo que el criterio fundado en el art. 32 de la ley 26.476, relativo a que no resultan aplicables los beneficios allí previstos al crédito fiscal del IVA respecto de operaciones respaldadas con facturación apócrifa, expresado por la AFIP en su página web e invocado en la resolución aquí discutida, no resultaba vinculante en el presente caso.

En el marco de lo expuesto, el *a quo* concluyó que *"la ley 26.860 aprehende el caso aquí ventilado de modo integral, lo que no fue negado ni desconocido por el Fisco, quien se limitó al intento de otorgarle un alcance distinto recurriendo para*

ello a una opinión que no es jurídicamente vinculante, ni relevante" (fs. 254 vta., último párrafo).

- II -

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 259/279, que fue concedido a fs. 306.

Esgrimió que aquí se plantea una cuestión federal simple, en virtud de que la decisión apelada desconoce la validez de normas de ese carácter. Asimismo, sostuvo que la Cámara yerra al interpretar la ley 26.860.

En síntesis, planteó que dicha norma no admite otra interpretación posible que no sea aquella que admite la exteriorización únicamente en los casos en los cuales la operación permitió la obtención de un capital a partir de la verificación del hecho gravado que no se declaró (ventas omitidas), lo cual, dada la mecánica de liquidación del IVA, únicamente puede verificarse en el débito fiscal. Como contracara de ello, precisó que su alcance no puede extenderse al saneamiento de un crédito fiscal falso -basado en facturas tachadas de apócrifas por un acto administrativo del organismo recaudador- toda vez que no es posible obtener, por esta vía, un capital no declarado susceptible de encuadrar en las previsiones de la ley 26.680.

Se quejó de que la interpretación efectuada por el *a quo* se traduce en el reconocimiento de los beneficios establecidos en el art. 9° de la ley 26.860 a un supuesto no previsto por el legislador.

- III -

Estimo que el recurso extraordinario resulta formalmente admisible, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales (leyes 23.349 y 26.860, sus normas reglamentarias y modificatorias) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la recurrente ha sustentado en ella (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

Por otra parte, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de normas de ese carácter, V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado ni del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (art. 16 de la ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

- IV -

Liminarmente, corresponde señalar que la actora, antes del dictado de la resolución determinativa de oficio aquí impugnada, informó su adhesión al régimen de exteriorización voluntaria de tenencia de moneda extranjera implementado por la ley 26.860 (cfr. fs. 19).

En respuesta a ello, el organismo fiscal resolvió: "*Que por otra parte, en relación con su acogimiento al régimen de la Ley 26.860, cabe advertir que en el presente caso la contribuyente está pretendiendo incluir dentro de los conceptos del régimen de la ley referida, créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado respecto de los que no se demostró su autenticidad, los que a su vez ya estaban declarados en las respectivas declaraciones juradas que la firma había presentado*

antes de la fecha del acogimiento. Que en consonancia con lo expresado, corresponde aplicar el criterio sentado por el Organismo en oportunidad de analizarse la cuestión para la Ley 26.476, en donde se concluyó indicando que dicho beneficio no era aplicable al crédito fiscal de IVA por operaciones apócrifas, lo que fue así plasmado en las consultas publicadas en la página web del Organismo 'ABC - Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, Aplicativos y Sistemas'" (cfr. resolución DV RRME 433/13, que determinó de oficio el tributo aquí cuestionado, fs. 30, tercer y cuarto párrafo).

La existencia de esta negativa expresa del organismo recaudador torna inaplicable lo dictaminado por este Ministerio Público el 8 de septiembre de 2016, en autos CAF 54466/2014/CA1-CS1, *"Betco S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*, puesto que aquí -a diferencia de lo que ocurría en el citado expediente- la AFIP ha resuelto que el IVA reclamado no resulta alcanzado por lo dispuesto en el art. 9°, inc. c., pto. 2), de la ley 26.860.

En consecuencia, la cuestión a dilucidar radica en discernir si, de acuerdo con lo establecido en las instancias anteriores, resulta válida la liberación de la deuda aquí puesta en debate acorde a las prescripciones de la ley 26.860.

- V -

Despejado lo anterior, estimo necesario recordar que el título II de la ley 26.860 estableció un régimen de exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior, en las condiciones allí previstas.

Para ello, se consagraron una serie de beneficios que estaban sujetos a que el importe correspondiente a la moneda

extranjera exteriorizada fuera afectado a la adquisición de alguno de los instrumentos financieros mencionados en el título I (*"Bono Argentino de Ahorro para el Desarrollo Económico - BAADE"*, *"Pagaré de Ahorro para el Desarrollo Económico"* y *"Certificado de Depósito para Inversión - CEDIN"*).

En el artículo 9° se previó que los sujetos que efectuaran la exteriorización no estarían 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 esas tenencias ni el origen de los fondos con los que fueron adquiridas.

Asimismo, y en lo que ahora interesa, el inc. c) de ese art. 9° especificó que dichos sujetos: *"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"* (subrayado, agregado).

Ha sostenido V.E. que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y que cuando ésta es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 320:61; 305 y 2145; 323:1625, entre otros).

Con base en estas asentadas pautas observo que la ley exime al *"impuesto al valor agregado"* que oportunamente se

omitió declarar, sin distinguir si se origina en débitos o en créditos fiscales inexactos.

Cabe recordar aquí el claro principio hermenéutico que postula que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros), quien podría haber excluido de la liberación al crédito fiscal del IVA proveniente de facturas consideradas apócrifas por parte de la AFIP, tal como lo reguló en otros regímenes (cfr. art. 46, inc, c., pto. 2, de la ley 27.260) y, sin embargo, no lo hizo.

En tal sentido, dentro de la propia ley 26.860, el legislador ha sido claro respecto de otros supuestos que quedaban fuera de la regularización, tal como el previsto en el art. 11 de la mencionada norma, en el que fijó: "*La liberación establecida en el inciso c) del artículo 9° no podrá aplicarse a las retenciones o percepciones practicadas y no ingresadas*".

No tuerce mi razonamiento la interpretación que propone la recurrente, en cuanto busca limitar el beneficio en el IVA únicamente al débito fiscal omitido, pues considera que sólo en estos supuestos pudo obtenerse un capital oculto susceptible de posterior exteriorización.

Por el contario, es claro para mí que tal capital oculto puede originarse tanto en ventas omitidas cuanto en compras ficticias. Es que, por ambas vías -disminución del débito fiscal mediante ventas omitidas o incremento del crédito fiscal por medio de adquisiciones ficticias- el contribuyente declara un IVA menor al realmente adeudado (cfr. arts. 11, 12 y ccdtes., ley 23.349, t.o. 1997), y obtiene así un capital que permanece oculto al Fisco y cuya exteriorización el régimen de la ley 26.860 procura.

Desde mi punto de vista, ello adquiere especial relevancia puesto que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su congruencia con el resto del sistema en que está engarzada, es la consideración de sus consecuencias (Fallos: 234:482) y la verificación de los resultados a que su exégesis conduce en el caso concreto (Fallos: 303:917; 307:1018; 310:464; 311:1025; 317:1505; 318:79, entre otros).

Bajo este prisma, nada encuentro en la letra de la ley ni en el espíritu del legislador que permita inferir que se admite la regularización de la deuda nacida como consecuencia del empleo de la primera modalidad (ventas omitidas) mientras se excluye la que tiene su origen en la segunda (compras ficticias o apócrifas), cuando ambas -como se explicó- arrojan un resultado idéntico (disminución del IVA a pagar).

- VI -

Por lo expuesto, considero que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario deducido por el Fisco Nacional y confirmar la sentencia apelada en cuando ha sido materia de recurso.

Buenos Aires, 19 de septiembre de 2018.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación