



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 23 de Agosto de 2022

Vistos los autos: "Sicopro SRL c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas en la presente causa han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a cuyos fundamentos corresponde remitir, en lo pertinente, por razones de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario planteado y se confirma la sentencia apelada. Sin costas en atención a que no fue contestado el traslado de fs. 481. Agréguese la queja a los autos principales y reintégrese el depósito que fue integrado en el escrito el 30 de marzo de 2021. Notifíquese y devuélvase.

DISI-//-

-//-DENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO DANIEL
ROSATTI

Considerando:

Que el recurso extraordinario y la queja deducida por su denegación parcial son inadmisibles (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, se desestiman la presentación directa y el recurso extraordinario. Declárase perdido el depósito efectuado en los términos del art. 286 del código citado. Notifíquese y, oportunamente, archívese la queja.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso extraordinario interpuesto por la **Administración Federal de Ingresos Públicos**, representado por el **Dr. Hernán Andrés Spina**, con el patrocinio letrado de la **Dra. María Gabriela de Castro**.

Recurso de queja interpuesto por la **Administración Federal de Ingresos Públicos**, representada por el **Dr. Hernán Andrés Spina**, con el patrocinio letrado de la **Dra. María Gabriela de Castro**.

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

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



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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

- I -

A fs. 453/459, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en lo aquí interesa, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había aplicado la liberación prevista en el art. 9° de la ley 26.860 respecto de los tributos reclamados en las resoluciones de la Dirección General Impositiva -AFIP- (DV RRLP) 315/14 y 316/14.

Mediante dichos actos administrativos, se determinaron de oficio los impuestos al valor agregado y a las ganancias -salidas no documentadas- de la actora por los períodos fiscales 1/2008 a 12/2010 y 1/2008 a 12/2009, respectivamente, con más sus intereses resarcitorios, y se le aplicó multa en los términos del art. 46 de la ley 11.683.

Para así decidir, la Cámara señaló, en primer término, que la ley 26.860 no se hace referencia alguna a los motivos que pudieran dar lugar a la falta de ingreso oportuno de los tributos alcanzados por sus disposiciones, 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 tanto el crédito fiscal de operaciones gravadas por el IVA cuanto el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas-.

Destacó que la única exclusión que se formulaba en el régimen de dicha ley 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.

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 respecto de las amnistías fiscales que allí se regulan, por lo que no correspondía aplicar la analogía entre ambos 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, la sentencia concluyó que la ley 26.860 abarca a los tributos aquí cuestionados y que el criterio opuesto de la demandada se basa en una opinión interna de la Administración, que no es jurídicamente vinculante ni relevante en esta instancia.

- II -

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 460/480, que fue concedido a fs. 484 en cuanto se debate el alcance y aplicación de normas de carácter federal y denegado en lo atinente a arbitrariedad y gravedad institucional invocadas. Este rechazo dio origen a la



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

presentación directa del expediente registrado como CAF 12739/2019/1/RH1.

Esgrime que la Cámara, al coincidir con el Tribunal Fiscal sobre el alcance del beneficio del art. 9° de la ley 26.860, incurre en una arbitraria interpretación del plexo legal, que desnaturaliza tanto la "ratio legis" del régimen de blanqueo cuánto la propia mecánica de los impuestos involucrados.

Afirma que dicha norma no admite otra hermenéutica posible que no sea aquella que admite la exteriorización únicamente en los casos en los cuales la operación permitió obtener un capital a partir de la verificación del hecho gravado que no se declaró (ventas omitidas), lo cual, en el caso del IVA, únicamente puede verificarse en el débito fiscal. Como contracara de ello, señala 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.

En cuanto al impuesto a las ganancias, reconoce que el ente recaudador admitió la regularización, mediante el empleo del "Certificado de Depósito para Inversión" (CEDIN), del ajuste practicado en dicho tributo pero denegó, con lógica jurídica, la extensión de tal beneficio a las "salidas no documentadas" por cuanto es el propio contribuyente quien sostuvo, sin probarlo,

la veracidad de dichas erogaciones, consecuencia de operaciones efectivamente realizadas.

En tal sentido, manifiesta que la ley 26.680 apunta a supuestos de adquisiciones monetarias cuyo ingreso al patrimonio del contribuyente no hubiera sido informado al Fisco Nacional y haya originado el nacimiento de hechos imponible en los impuestos respectivos. No en vano, agrega, el título de la ley es "*Exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior*", refiriéndose a "*tenencia*" en el sentido de dinero que se mantiene en el patrimonio, que lo ha engrosado, que constituye un aumento de ese capital y no una erogación carente de sustento como es el caso de autos.

- III -

Estimo que, por razones de economía procesal, es conveniente tratar de manera conjunta el recurso extraordinario deducido por la demandada a fs. 460/480 y su recurso de hecho (expediente CAF 12739/2019/1/RH1).

En tal sentido, considero que ambos resultan formalmente admisibles, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales (leyes 20.628, 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).

Además, pienso que corresponde examinar, en forma conjunta, las impugnaciones traídas a conocimiento de V.E., ya que las referidas a la alegada arbitrariedad en que habría



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

incurrido el tribunal anterior y las atinentes a la interpretación de la cuestión federal son dos aspectos que guardan entre sí estrecha conexidad (conf. doctrina de Fallos: 321:2764; 323:1625).

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 -

En lo referido a la inclusión del impuesto al valor agregado aquí discutido en los beneficios establecidos por la ley 26.860, observo que la cuestión resulta sustancialmente análoga a la ya examinada en mi dictamen del 19 de septiembre de 2018, en autos CAF 55700/2016/CS1-CA1, "*Copparoni S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", cuyos términos V.E. compartió e hizo suyos en su sentencia del 2 de julio de 2020 (Fallos: 343:498), al que me remito en cuanto fuere aquí aplicable.

- V -

Despejado lo anterior, resta estudiar los agravios del Fisco Nacional contra la decisión de las instancias anteriores de considerar procedente el beneficio de la liberación

establecido en el art. 9° de la ley 26.860 también respecto del impuesto las ganancias -salidas no documentadas- de los períodos fiscales 1/2008 a 12/2010 y 1/2008 a 12/2009.

Liminarmente, 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:... 1. Eximición del pago de los Impuestos a las Ganancias, a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas y sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda,*



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

el importe equivalente en pesos de la tenencia de moneda extranjera que se exteriorice".

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 del pago del "impuesto a las ganancias" que oportunamente se omitió declarar, sin distinguir si se trata del impuesto originado en "salidas no documentadas" o en otro concepto.

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 impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- 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 circunscribir el beneficio únicamente al impuesto a las ganancias que el contribuyente

debió calcular e ingresar sobre su propia renta neta imponible, pues considera que sólo en este supuesto pudo obtenerse un capital oculto susceptible de posterior exteriorización.

Por el contrario, es claro para mí que tal capital oculto puede originarse en la omisión de pago del impuesto a las ganancias adeudado tanto por su propia renta neta imponible (cfr. arts. 17, 69 y ccdtes., ley 20.628, t.o. 1997, en su numeración vigente durante los períodos fiscales aquí reclamados) cuanto por lo debido en concepto de "*salidas no documentadas*" (art. 37, ley citada). Es que, por ambas vías, el contribuyente declara un impuesto a las ganancias menor al realmente adeudado y obtiene así un capital que permanece oculto al Fisco y cuya exteriorización el régimen de la ley 26.860 procura.

Es que en los dos supuestos señalados en el párrafo anterior es idéntico contribuyente quien debe hacer frente al pago del tributo pues, tal como se explicó en Fallos: 323:3376 (y se reiteró en Fallos: 326:2987 y en D.1126, L.XLII, "*D'Ingianti Rosario Vicente -TF 16331-I- c/ DGI*", sentencia del 12 de octubre de 2010), el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- contemplado en el art. 37 de la ley 20.628 ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual "*...ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio...*" (el subrayado me pertenece).



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

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 del tributo adeudado por la propia renta neta imponible mientras se excluye el que tiene su origen en "salidas no documentadas", cuando ambas -como se explicó- arrojan un resultado idéntico (disminución del impuesto a las ganancias 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 por los fundamentos aquí vertidos.

Buenos Aires, de mayo de 2021.

MONTI Firmado
digitalmente
por MONTI
Laura Mercedes
Laura Fecha:
Merced 2021.05.10
es 17:50:09 -03'00'