

PROCEDIMIENTO. LEY 26860 DE BLANQUEO. BENEFICIOS. INAPLICABILIDAD DE LA LEY A DETERMINACIONES DE OFICIO POR SIMULACIÓN DE PASIVOS. INEXISTENCIA DE NEXO CAUSAL ENTRE LAS DIVISAS DECLARADAS Y LAS OPERACIONES CUESTIONADAS

PARTE/S:	Sofá Arte SACIFEI s/recurso de apelación
TRIBUNAL:	Trib. Fiscal Nac.
SALA:	A
FECHA:	23/03/2017
JURISDICCIÓN	Nacional

---

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 23 días del mes de marzo de 2017, se reúnen los miembros de la Sala "A" Dres. Ignacio J. Buitrago (Vocal titular de la 1° Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal subrogante de la 3° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 40.261-I y su acumulado N° 40.262-I caratulados "SOFA ARTE S.A.C.I.F.E.I. s/recurso de apelación"

El Dr Vicchi dijo:

I. - Que a fs. 5/13 y 89/94vta. el actor interpone sendos recursos de apelación contra dos resoluciones de la AFIP-DGI, ambas de fecha 24 de Junio de 2014, mediante las cuales se determinan de oficio las obligaciones frente al Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2008, 2009 y 2010- y el IVA -períodos fiscales 05/2007 a 04/2010-, con más intereses resarcitorios, en virtud de lo dispuesto por el art. 18 inc. f) de la ley 11.683. Asimismo, se aplican multas con sustento en el artículo 45 de la ley de rito, equivalentes al 50% del impuesto omitido.

En primer lugar sostiene que se debió observar el principio de realidad económica, al momento de analizar los anticipos de ventas efectivizados por las firmas Centeno S.A. y Cardo S.A.

Agrega, que se trató de una relación contractual donde se abonaron los adelantos de futuras compras con cheques de terceros y que dicha modalidad no se encuentra prohibida en ninguna ley violando así el principio de legalidad.

Plantea que el Fisco Nacional consideró el comportamiento de terceros como presunción en su contra, en atención a la falta de contestación a las circularizaciones efectuadas a las firmas acreedoras en cuestión, lo cual resulta totalmente ilegal.

Señala que la administración tributaria negó arbitrariamente las pruebas ofrecidas en sede administrativa, violando así la garantía del debido proceso legal y la defensa en juicio.

Afirma que la imposibilidad de ejercer su derecho de defensa impidió acreditar la ausencia de culpabilidad sobre la sanción que se aplica.

Respecto a la multa, manifiesta que sólo puede admitirse un error involuntario contable al considerar como no integrantes del hecho imponible los ingresos bancarios por adelantos de futuras compras; en consecuencia y basándose en la teoría del error excusable, solicita la eximición de la infracción.

Finalmente, se agravia de los intereses aplicados, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II. Que a fs. 39/44vta. y 107/113vta., la actora presentó su adhesión al régimen de exteriorización de tenencia de moneda extranjera (ley 26.860), a través de los Certificados de Depósito para Inversión (CEDIN) -cuyas copias certificadas acompaña a fs. 39/43 en autos-. Asimismo, entiende que mediante las presentaciones que efectúa acredita el acogimiento a los beneficios de la "eximición impositiva" prevista por el art. 9°, inc. c) de la ley en cuestión.

Considera que la liberación que pretende se sustenta en la norma citada y que alcanza a las deudas que se encuentran en discusión ante este Tribunal, no encontrándose incluida en las exclusiones contempladas en el art. 15 de la ley.

Por último aclara que dicha presentación no implica reconocer hechos ni derechos.

A fs. 79/79vta. y 154/154vta. el Fisco Nacional contestó el traslado oportunamente conferido, en el cual opinó respecto al planteo de la actora que: "... el Régimen de la Ley N° 26.860 sólo resulta aplicable en caso de que se verifique, como condición sine qua non, la existencia de activos monetarios en poder de la empresa que no hubieran sido incluidos entre los datos patrimoniales declarados en oportunidad de determinar los respectivos gravámenes... no puede establecerse un vínculo entre los importes de los pasivos inexistentes cuya impugnación diera origen a un ajuste por incremento patrimonial no justificado, con las sumas de moneda extranjera sometidas al régimen de la ley 26.860, ya que tales pasivos poseen su contrapartida en bienes que se encontraban exteriorizados en el activo de la firma."

III. - Que a fs. 47/59 y fs. 116/127vta. la representación fiscal contesta los recursos y por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirmen los actos apelados, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

IV. - Que a fs. xx se resuelve tratar como cuestión previa la eximición solicitada por la recurrente en los términos de la ley 26.860, por cuanto de ello depende la prosecución del trámite de las presentes actuaciones y se elevan los autos a consideración de la Sala "A".

V. - Al respecto cabe señalar que mediante la ley 26.860 llamada de "exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior", se instituyó un régimen para clarificar la situación de los contribuyentes frente a la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la exteriorización de moneda extranjera, hasta el momento oculta, en el país o el exterior.

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

1. Eximición del pago de los Impuestos a las Ganancias, a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas y sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, el importe equivalente en pesos de la tenencia de moneda extranjera que se exteriorice.

2. Eximición de los Impuestos Internos y al Valor Agregado. El monto de operaciones liberado se obtendrá multiplicando el valor en pesos de las tenencias exteriorizadas, por el coeficiente resultante de dividir el monto total de operaciones declaradas -o registradas en caso de no haberse presentado declaración jurada- por el monto de la utilidad bruta, correspondientes al período fiscal que se pretende liberar."

Que en atención al marco normativo descripto, cabe destacar que la mera exteriorización de la tenencia de moneda extranjera no guarda correlación con la omisión del ingreso de los impuestos a cargo de la recurrente.

Que en efecto, la ley 26.860 no previó un régimen de regularización de impuestos adeudados sino que -bajo el título II- estableció únicamente un sistema de exteriorización de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior, con distintas limitaciones, con el fin de posibilitar la introducción de moneda extranjera en el circuito económico formal. Si bien la ley citada establece beneficios para quienes efectúen la exteriorización, entre los cuales se encuentra la eximición del pago de determinados tributos, una interpretación adecuada de la normativa permite concluir que los mismos aluden a eventuales consecuencias que pudieran derivar a partir de aquella exteriorización de dinero, en adelante. Tanto es así, que el propio texto de la ley no exige que los beneficiados vinculen el dinero exteriorizado con obligaciones impositivas adeudadas.

VI. - Que en el presente caso se le imputa a la recurrente la evasión del pago del Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2008, 2009 y 2010- y el IVA -períodos fiscales 05/2007 a 04/2010-, al haber simulado pasivos para disminuir fraudulentamente el monto de la tributación.

En este contexto, la actora pretende imputar a los períodos en crisis una renta que se estima proviene de su actividad comercial, que ha omitido declarar, y que luego posibilitó la adquisición de la moneda extranjera exteriorizada.

VII.- Que del análisis de la norma en cuestión surge que el planteo de la recurrente no puede prosperar, máxime si se considera que el nexo causal entre las divisas declaradas y las operaciones cuestionadas no puede establecerse en virtud del principio de "universalidad del pasivo" que determina la imposibilidad de efectuar afectación, asignación o identificación específica alguna de pasivos con activos determinados. En este sentido, cabe destacar que el conjunto de deudas (pasivos) de cualquier ente económico financian la totalidad de los gastos y costos vinculados con sus bienes (activos), por lo que no resulta posible identificar en qué medida un pasivo está financiando a un activo en particular. Así, todo el pasivo tiene como contrapartida indivisible a la totalidad del activo y no existen asociaciones directas entre ellos.

En ese orden de ideas, cabe señalar que le asiste razón al Fisco Nacional cuando sostiene en su dictamen de fs. 79/79vta. que "...no puede establecerse un vínculo entre los importes de los pasivos inexistentes cuya impugnación diera origen a un ajuste por incremento patrimonial no justificado, con las sumas de moneda extranjera sometidas al régimen de la Ley N° 26.860, ya que tales pasivos poseen su contrapartida en bienes que se encontraban exteriorizados en el activo de la firma".

VIII. - Que distinto es el caso que se verificó en la causa caratulada "Brescia Expte. N° 28.334-I" de fecha 02/09/2015, en la cual el suscripto adhirió al voto del Dr. Magallón en cuanto resolvió la aplicación del régimen de blanqueo dispuesto en la ley 26.860. En dicho precedente -contrario a la situación de autos- se discutió la aplicación de índices presuntos en el cálculo de los costos sobre ventas consideradas gravadas por depósitos bancarios no justificados, los cuales se encontraban

individualizados en los extractos bancarios, pudiendo establecerse así un vínculo entre el dinero exteriorizado y las operaciones cuestionadas -requisito necesario para la procedencia de los beneficios previstos por la ley citada-.

IX. - Que por todo lo expuesto, corresponde rechazar el planteo de la actora, con costas por su orden en atención a la complejidad del caso y la existencia de jurisprudencia contradictoria.

El Dr. Buitrago dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Vicchi, excepto a lo que se refiere en su Considerando VIII.

Por ello, SE RESUELVE:

Rechazar el planteo de la actora respecto a la exteriorización de moneda extranjera efectuada bajo los términos de la ley 26.860, con costas por su orden.

Se deja constancia que esta sentencia se dicta con el voto de dos vocales de la Sala atento a lo dispuesto en el artículo 59 del RPTFN y a la Acordada AA 1868 del 1º de septiembre de 2004.

Regístrese, notifíquese y vuélvase los autos al vocal instructor para continuar con el trámite de la causa.

JUAN CARLOS VICCHI

VOCAL

IGNACIO JOSUE BUITRAGO

VOCAL