Buenos Aires, 29 de septiembre de 2026

Vistos los autos: "AFIP - DGI c/ TECNA ESTUDIOS Y PROYECTOS DE INGENIERÍA SA s/ EJECUCIÓN FISCAL - AFIP".

Considerando:

1°) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) intimó de pago a Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería S.A. en los términos del artículo 14 de la ley 11.683 por no haber acreditado el ingreso a los fiscos extranjeros de los montos informados como "impuestos análogos pagados en el exterior" en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias correspondientes a los períodos fiscales 2009 y 2010. Tras rechazar el recurso administrativo interpuesto contra dicha intimación, la AFIP promovió la ejecución fiscal de la deuda. La ejecutada opuso las excepciones de prescripción y de inhabilidad de título por inexistencia de deuda respecto de los períodos fiscales 2009 y 2010, respectivamente.

2°) Que el Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias n° 6 hizo lugar a la prescripción opuesta por la contribuyente, rechazando la ejecución fiscal respecto del impuesto a las ganancias del período fiscal 2009, y mandó llevar adelante el apremio respecto del período fiscal 2010.

Para hacer lugar a la excepción de prescripción, sostuvo que el artículo 17 de la ley 26.860 es claro al suspender *"con carácter general"* el curso de la prescripción por un año y que la breve aclaración hecha por el miembro informante ante la Cámara de Diputados en sentido contrario —limitando el alcance de la suspensión de la prescripción exclusivamente a aquellos contribuyentes que se acogiesen al régimen de exteriorización voluntaria— carecía de entidad para desconocer el texto de la ley votada. No

obstante, declaró la inconstitucionalidad del artículo mencionado por no superar el estándar mínimo de razonabilidad, al comprender a contribuyentes y tributos que no están vinculados con la finalidad de la ley 26.860 de fomentar la exteriorización voluntaria de tenencias a través de la concesión de beneficios fiscales, y distorsionar así el equilibrio de la relación jurídica fisco -contribuyente en favor del primero sin motivo que lo justifique.

Por otra parte, rechazó la excepción de inhabilidad de título por inexistencia de deuda respecto del período fiscal 2010 con fundamento en que los agravios no surgían en forma manifiesta de las constancias de autos y requerían del ámbito de mayor debate y prueba propio del juicio ordinario que la ejecutada había iniciado a fin de cuestionar la intimación de pago.

3°) Que contra esta decisión, tanto la AFIP como la ejecutada, interpusieron sendos recursos extraordinarios que fueron concedidos en cuanto se encuentra discutida la inteligencia y validez de normas de carácter federal y denegados en lo atinente a la arbitrariedad invocada.

El recurso extraordinario interpuesto por la AFIP sostiene que el estrecho marco cognoscitivo del proceso de apremio impide tratar el planteo de inconstitucionalidad del artículo 17 de la ley 26.860, sin perjuicio de lo cual afirma que dicha norma no ofrece dudas respecto de su alcance general. Señala que esta Corte ha definido el sentido de este tipo de suspensiones al expedirse sobre normas redactadas en términos similares. Por otra parte, rechaza la irrazonabilidad endilgada a la norma puesto que —a su entender— la suspensión generalizada del curso de la prescripción constituye una medida de incentivo para la adhesión de todos los contribuyentes, impidiendo que especulen con la

prescripción aquellos que no se adhirieron al régimen de exteriorización con la expectativa de no ser descubiertos por el Fisco.

El recurso extraordinario interpuesto por la ejecutada sostiene que el crédito por impuestos análogos efectivamente abonados en el exterior no constituye un "pago a cuenta" de los previstos en el artículo 14 de la ley 11.683, sino que su deducción forma parte del propio proceso determinativo del impuesto a las ganancias para evitar una doble imposición internacional, razón por la cual la AFIP debió recurrir al procedimiento de determinación de oficio para impugnar dicha deducción, tal como había sido instruido por una de sus dependencias a la ejecutada según constancias obrantes en el expediente administrativo.

4°) Que el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP resulta admisible toda vez que se ha puesto en cuestión la constitucionalidad de una norma de carácter federal —artículo 17 de la ley 26.860— y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria a su validez (artículo 14, inciso 1°, de la ley 48).

Aun cuando la decisión impugnada ha sido dictada en un proceso de ejecución fiscal y no constituye, en principio, sentencia definitiva que torne viable la apelación extraordinaria (Fallos: 255:266 y 258:36, entre otros), dicha regla cede en casos de excepción, como este, en los que el Fisco recurrente no dispondrá en el futuro de otra oportunidad procesal para hacer valer sus derechos (Fallos: 271:158; 294:363; 316:2153; 317:1400 y 341:1010). Por otra parte, el fallo impugnado ha sido dictado por el superior tribunal de la causa (cfr. artículo 92 de la ley 11.683).

La Corte no se encuentra limitada en su decisión por los argumentos expuestos por las partes o el tribunal *a quo,* sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado, según la interpretación que rectamente le otorgue a las normas federales involucradas (confr. arg. Fallos: 307:1457; 310:2682; 311:2553; 319:2931 y 327:5416, entre muchos otros).

5°) Que el examen de la cuestión sometida a conocimiento del Tribunal debe efectuarse bajo la premisa de que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia y configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como *ultima ratio* del orden jurídico (Fallos: 260:153; 307:531; 314:424; 328:91 y 331:1123, entre muchos otros). Por consiguiente, al importar el desconocimiento de los efectos, para el caso, de una norma dictada por un poder de jerarquía igualmente suprema, constituye un remedio que debe evitarse de ser posible mediante una interpretación del texto legal en juego compatible con la Ley Fundamental, pues siempre debe estarse a favor de la validez de las normas, y cuando exista la posibilidad de una solución adecuada del litigio, por otras razones que las constitucionales comprendidas en la causa, corresponde prescindir de estas últimas para su resolución (Fallos: 300:1029; 305:1304; 324:3219 y 344:3458).

6°) Que se encuentra en discusión si la suspensión de la prescripción *"con carácter general"* dispuesta por el artículo 17 de la ley 26.860 alcanza a la totalidad de los contribuyentes, hayan o no exteriorizado la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior en los términos del régimen de exteriorización voluntaria establecido en el Título II de la

mencionada ley (cfr. artículo 7° de la Resolución General AFIP 3509/2013), o alcanza exclusivamente a los contribuyentes que hubiesen exteriorizado dicha tenencia.

7°) Que el artículo 17 de la ley 26.860 establece: *"Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales".*

8°) Que la ley 26.860 estableció un *"blanqueo"* o *"exteriorización"* de capitales motivado por *"la necesidad de crédito accesorio"* y que consistió en una *"herramienta* [para] *moviliza*[r] *el ahorro privado, transformando recursos ociosos en una nueva forma de generación de crédito"* a través de *"un bono, que impactará de pleno en lo que significa la política energética* (…) *y de un certificado que movilizará el mercado inmobiliario y el mercado de la construcción"* (cfr. versión taquigráfica de la Cámara de Senadores de la Nación, 8ª reunión, 3ª sesión ordinaria del 22 de mayo de 2013, exposición del miembro informante, senador Fernández, p. 16).

Tratándose de un régimen que persigue exclusivamente el *"blanqueo"* de capitales por parte de aquellos contribuyentes en condiciones de *"exteriorizar voluntariamente la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior"* o la *"que resulte del producido de bienes existentes"* a determinada fecha (cfr. artículo 3°, ley 26.860) y que carece de *"una vocación de crecimiento*

tributario inmediato [porque] *lo que se busca lisa y llanamente es canalizar ahorro hacia los destinos estratégicos que estamos mencionando: energía por un lado, con el BAADE; o, en el caso del CEDIN, la construcción o la compra de bienes inmobiliarios"* (cfr. versión taquigráfica de la Cámara de Senadores citada, p. 19), corresponde fijar el alcance de la expresión *"con carácter general"* utilizada por el artículo 17 de la ley 26.860 dentro del ámbito normativo más reducido que excluye a los contribuyentes que no se acogieron al blanqueo.

9°) Que cabe tener en cuenta que blanqueos como el analizado constituyen institutos de excepción dentro del ordenamiento tributario, al otorgar beneficios a quienes incumplieron con las obligaciones tributarias a su cargo consagrando un trato no igualitario respecto de los contribuyentes cumplidores. Tales características han sido consideradas por este Tribunal para concluir en que *"las disposiciones del tipo de la que se examina deben ser interpretadas en forma restrictiva respecto de aquellos puntos que pueden significar un cambio en el instituto general de la prescripción instaurado en la ley 11.683 (t.o. en 1978). Máxime cuando admitir lo contrario significaría afectar a todos los contribuyentes que no se acogieron al régimen de excepción por estimar que han cumplido con sus obligaciones tributarias"* ("José María Dellizzotti", Fallos: 307:871, considerando 7°).

10) Que la conclusión a la que se arriba resulta reafirmada por el debate parlamentario de la ley 26.860 en el que se trató expresamente el sentido de la expresión bajo análisis. Dicho sentido no surgió de simples manifestaciones de opinión individual de los legisladores —que hubiesen

carecido de relevancia interpretativa de no haber sido establecidas o admitidas claramente en el texto de la ley que se discutía (Fallos: 77:319, considerando 7° y 328:1774)—, sino que provino de una aclaración efectuada por el miembro informante del proyecto, que constituye una fuente propia de interpretación (Fallos: 33:228; 100:51; 114:298; 141:254; 198:193; 328:4655; 329:3546; 332:1704; 333:993 y 343:140, entre otros) por cuanto debe suponerse que las comisiones parlamentarias estudian minuciosa y detenidamente en su fondo y forma los asuntos que despachan, teniendo más valor que los debates en general del Congreso o las opiniones individuales de los legisladores (Fallos: 77:319 y 120:372).

En este caso, en el trámite legislativo que precedió a la sanción del régimen de exteriorización establecido por la ley 26.860 se plantearon interrogantes sobre el alcance de la expresión *"con carácter general"* empleada en la suspensión de la prescripción incluida en el proyecto de ley. Concretamente, en sus objeciones expresadas en el dictamen en minoría VI de las comisiones de Presupuesto y Hacienda, de Finanzas y de Legislación General los diputados Federico Pinedo y Julián M. Obiglio plantearon que la norma en discusión *"*[n]*o tiene certidumbre normativa"* y que la suspensión generalizada se contraponía al objetivo de perdón a los sujetos que exteriorizaban tenencias (cfr. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, 5ª reunión, 4ª sesión ordinaria -especial-, 29 de mayo de 2013).

Ya en oportunidad del debate en la Cámara de Diputados, el diputado Pinedo señaló, en postura a la que adhirió el diputado Ernesto Félix Martínez, que *"tal vez mi preocupación se salde con una aclaración que quede*

registrada en el Diario de Sesiones. El artículo 17 prevé que se extiende por un año el plazo de prescripción, y al principio dice 'con carácter general'. Esto parecería indicar que la totalidad de las situaciones con el fisco de todos los habitantes de la Argentina van a verse perjudicadas por el aumento de un año en el plazo de prescripción (...) no entiendo muy bien qué sentido tendría que aumentemos los plazos de prescripción para cualquier situación fiscal. Me parecería mucho más razonable que quede claro que esta extensión del plazo de prescripción se refiere a los que se acojan al régimen de blanqueo. Si no queda claro y se interpreta que se extiende la prescripción para cualquier persona, y no para los que se acojan al régimen de blanqueo, le voy a pedir al oficialismo que evalúe la posibilidad de sancionar una ley correctora de esta anomalía, porque la verdad es que no veo cuál es la utilidad social de tomar esa medida. Por eso le pediría al diputado Feletti que nos aclare el punto" (cfr. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación citada, p. 144, el subrayado pertenece al Tribunal).

El miembro informante del proyecto de ley ante la Cámara de Diputados, el diputado Roberto José Feletti, respondió a la inquietud planteada por los diputados Pinedo y Martínez en los siguientes términos: *"Respecto del artículo 17, es válida la inquietud del diputado Pinedo: corresponde a quienes se acojan a este régimen, para que no especulen. Aclaradas todas las dudas, propongo que se proceda a la votación del título III"* (cfr. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación citada, p. 145, el subrayado pertenece al Tribunal).

A propósito, resulta relevante señalar que el diputado Pinedo había planteado que su inquietud sobre la interpretación que correspondía hacerse de la norma —estableciendo el alcance limitado de la suspensión de la prescripción— podía ser *"sald*[ada] *con una aclaración que quede registrada en el Diario de Sesiones"*, o sea, sin necesidad de modificar su tenor literal, como efectivamente ocurrió al explicar el miembro informante —previo a la votación del título de la ley en el que se encontraba la norma— que la suspensión *"correspond*[ía] *a quienes se acojan a este régimen"*, teniendo seguidamente por *"*[a]*claradas todas las dudas"*, lo que quedó registrado en el Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados.

11) Que, en virtud de las consideraciones anteriores, debe entenderse que la expresión *"con carácter general"* incluida en el artículo 17 de la ley 26.860 referida a la suspensión del curso de la prescripción tributaria afecta únicamente a quienes se acogieron al régimen de exteriorización.

12) Que no obsta a esa conclusión lo decidido en Fallos: 314:1656 y en las causas CSJ 768/2014 (50-A)/CS1 "AFIP - DGI c/ Paredes Cereales Sociedad Anónima", sentencia del 15 de octubre de 2015, y FCB 23043067/2010/CS1 "AFIP - DGI c/ Allende, Oscar Alberto s/ ejecución fiscal – AFIP", sentencia del 19 de marzo de 2019, por cuanto en tales oportunidades se analizaron supuestos que, más allá de la inicial semejanza con el presente caso en cuanto a la expresión utilizada por el legislador para disponer la suspensión del término de prescripción, presentaban características sustancialmente distintas en aspectos centrales de los regímenes tributarios en juego. Esas diferencias, que serán analizadas en los párrafos siguientes, no

pueden ser omitidas en el análisis, bajo riesgo de incurrir en conclusiones equivocadas.

13) Que en el precedente "Distribuidora El Plata SRL" (Fallos: 314:1656), el Tribunal se pronunció sobre el alcance de la expresión *"con carácter general"* empleada por el artículo 49 de la ley 23.495 (B.O. 11/03/1987), que había establecido un régimen de normalización tributaria que incluía la condonación de sanciones y remisión de intereses. Con una redacción casi idéntica a la del artículo 17 de la ley 26.860 bajo examen, la norma mencionada establecía: *"Suspéndese, con carácter general por el término de un (1) año, el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales".* Sobre el particular, el Tribunal sostuvo que el *"modo en que ha quedado redactado el texto legal sub examine, no arroja dudas acerca de la expresa intención del legislador; el que, a diferencia de lo acaecido en el régimen de la ley 23.029, no estableció vinculación exclusiva entre la suspensión aludida y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria"* (considerandos 4° y 5°).

Con posterioridad, respecto de la suspensión *"con carácter general"* dispuesta por el artículo 44 de la ley 26.476 (B.O. 24/12/2008) que estableció un régimen de regularización impositiva, de promoción y protección del empleo registrado, exteriorización y repatriación de capitales, esta Corte

resolvió en la causa CSJ 768/2014 (50-A)/CS1 "AFIP - DGI c/ Paredes Cereales Sociedad Anónima", sentencia del 15 de octubre de 2015, revocar por arbitraria la sentencia que había omitido toda consideración del mencionado artículo 44 de cuya *"literal aplicación*" se desprendía que debía computarse la suspensión de la prescripción (del dictamen de la señora Procuradora Fiscal al que remitió esta Corte; cfr. también FCB 23043067/2010/CS1 "AFIP - DGI c/ Allende, Oscar Alberto s/ ejecución fiscal – AFIP", sentencia del 19 de marzo de 2019).

Este modo de entender la suspensión *"con carácter general"* dispuesta en las normas de las leyes 23.495 y 26.476 no puede extenderse a la suspensión establecida por la ley 26.860, pues se trata de regímenes diferentes. En ese sentido, este Tribunal tiene dicho que, a los efectos de establecer su sentido y alcance, los textos legales no deben ser considerados aisladamente sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia (Fallos: 242:247), como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto (Fallos: 320:783; 324:4367 y 338:962, entre otros). En esa línea, es claro que la suspensión de la prescripción tributaria dispuesta por los artículos 49 de la ley 23.495 y 44 de la ley 26.476 fue establecida en regímenes de regularización tributaria que fueron más amplios que un mero blanqueo de bienes como el dispuesto por la ley 26.860 bajo análisis. Ello impide extrapolar, sin más, la interpretación que se dio a la expresión *"con carácter general"* en los fallos analizados a supuestos como el de autos e impone la aplicación del principio de interpretación restrictiva de las alteraciones del régimen general de prescripción sentado en el precedente "José María Dellizzotti" (ya citado).

14) Que, en razón de lo expuesto, resulta innecesario pronunciarse sobre la declaración de inconstitucionalidad ordenada en la instancia anterior y, por ende, cobran plena vigencia los principios expresados en el considerando 5° de este pronunciamiento, sin que esta decisión suponga emitir juicio sobre la validez constitucional del artículo 17 de la ley 26.860 ni sobre otra cuestión vinculada a su interpretación que no se refiera exclusivamente a su alcance subjetivo.

15) Que, finalmente, el recurso extraordinario interpuesto por la ejecutada es inadmisible (artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal: I) Se desestima el recurso extraordinario interpuesto por la ejecutada. Sin costas en atención a lo resuelto el 9 de marzo de 2018. II) Se declara admisible el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional y se confirma la sentencia apelada con el alcance que surge de los considerandos precedentes, con costas. Notifíquese y devuélvase.

VOTO DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

1°) Que la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) promovió ejecución fiscal contra Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería SA en la que reclamó el pago de $ 8.598.128,26, con más intereses y costas por diferencias en el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2009 y 2010).

2°) Que, al contestar demanda, la ejecutada opuso excepción de prescripción por el período fiscal 2009 y de inhabilidad de título por inexistencia de deuda.

i) Sobre el tema de la prescripción, planteó que la suspensión del plazo por un año "con carácter general" previsto en el artículo 17 de la ley 26.860 no le era aplicable.

Consideró que dicha ley instrumentó un régimen de exteriorización voluntaria de moneda extranjera con diversos beneficios para quienes se acogieran y que, para determinar los alcances de la suspensión de la prescripción, no era válido ceñirse a las palabras de la ley sin atender a la voluntad del legislador.

Al respecto, indicó que en el debate parlamentario explícitamente se dejó aclarado que la suspensión del plazo de prescripción alcanzaba únicamente a quienes hubiesen accedido a los beneficios otorgados por esa norma.

En subsidio, planteó la inconstitucionalidad de la suspensión del plazo de prescripción por resultar violatoria del principio de igualdad e

“irracional” en atención a que no se trataba de un régimen de regularización de deudas fiscales, sino de un “blanqueo” de moneda extranjera.

ii) En punto a la inexigibilidad de la deuda, en síntesis, argumentó que el título era inhábil y que debió seguirse el procedimiento de determinación de oficio.

3°) Que el tribunal de la anterior instancia hizo lugar a la excepción de prescripción por el período fiscal 2009 y mandó llevar adelante la ejecución fiscal por el período fiscal 2010.

i) Respecto de la prescripción, el juez de la anterior instancia sostuvo que el texto de la ley era claro en cuanto a que la suspensión de los plazos fue dispuesta para la totalidad de los contribuyentes. Añadió que no correspondía apartarse de la literalidad de la norma con el único fundamento de una breve aclaración hecha por el miembro informante de la Cámara de Diputados en el sentido de que la suspensión de la prescripción era exclusivamente para quienes ingresasen al “blanqueo”, “…más aún en casos como el presente en que la norma tuvo inicio en la Cámara de Senadores donde fue votada sin objeción o aclaración alguna sobre este punto…”.

Sin perjuicio de ello, entendió que el “carácter general” de dicha suspensión resultaba inconstitucional, pues no se verificaba una relación de medio a fin entre la afectación de los derechos de los contribuyentes en general, por un lado, y el régimen de beneficios acotado a los sujetos que exteriorizaban voluntariamente su tenencia en moneda extranjera, por el otro, distorsionándose el equilibrio de la relación jurídica “Fisco-contribuyente” en favor del organismo recaudador, sin motivo que lo justifique.

Sostuvo que este pleito difiere de otros casos en que se han dictado suspensiones similares, pero que se insertan dentro de una ley de regularización general. En tales situaciones, dichas leyes afectaron a todos los contribuyentes morosos, como potenciales beneficiarios del régimen y, por tanto, razonablemente afectados por la suspensión, lo que no se verifica en el caso de la ley 26.860. Sobre esas bases, concluyó en que el período fiscal 2009 se encontraba prescripto.

ii) Con relación a los planteos relacionados con la inexigibilidad de la deuda (vinculada al período fiscal 2010), rechazó las defensas articuladas por la ejecutada toda vez que exigían un ámbito de mayor debate y prueba.

4°) Que ambas partes dedujeron recursos extraordinarios que fueron concedidos, salvo los planteos de arbitrariedad que fueron desestimados.

i) El fisco cuestiona la sentencia en cuanto hizo lugar a la prescripción opuesta por la demandada y, en consecuencia, rechazó la ejecución promovida por el período fiscal 2009.

Argumenta que el planteo de inconstitucionalidad del artículo 17 de la ley 26.860 realizado por la ejecutada no puede ser estudiado en el estrecho marco cognoscitivo de este proceso de apremio, pues requiere un marco de mayor amplitud, propia de juicios ordinarios.

Expresa que la literalidad de la norma no deja margen de dudas acerca de que la suspensión de la prescripción por un año ha sido con alcance general. Y, en tal sentido, invoca jurisprudencia de esta Corte -registrada en Fallos: 314:1656- que, a su juicio, convalida su postura sobre el tema.

También rechaza que la norma resulte irrazonable y argumenta que tal postura la priva de su ámbito de aplicación, en tanto es precisamente para

el supuesto de quienes se acojan al “blanqueo” donde la suspensión de la prescripción resulta intrascendente, frente a los beneficios de eximición allí dispuestos y la ausencia, por ende, de interés fiscal.

Sostiene que quien puede especular con la prescripción no es quien se acoge al régimen de exteriorización, sino el que no lo hace bajo la expectativa de no ser descubierto por el fisco y de allí que, aun cuando se encuentra motivada por el régimen de exteriorización, la suspensión del lapso de la prescripción no puede ser sino general, alcanzando a todos los contribuyentes, se acojan o no, como medida de eficacia e incentivo para la adhesión.

ii) La ejecutada sostiene que el título ejecutivo fue librado ilegítimamente y que el fisco debió impugnar su declaración jurada del impuesto a las ganancias e iniciar el procedimiento de determinación de oficio previsto en el artículo 16 de la ley 11.683.

5°) Que el recurso extraordinario de la ejecutada es inadmisible (artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

6°) Que el recurso de la parte actora resulta formalmente admisible. Si bien la decisión impugnada ha sido dictada en un proceso de ejecución fiscal, por lo cual no constituye -en principio- sentencia definitiva que torne viable la apelación extraordinaria (Fallos: 255:266 y 258:36, entre otros), dicha regla cede en casos de excepción, como este, en que el fisco no contará en el futuro con otra oportunidad procesal para oponerse a la declaración de prescripción de sus acciones y poderes para reclamar el pago del tributo (arg. doctrina de Fallos: 316:2153 y 317:1400, entre otros).

Asimismo, existe cuestión federal suficiente por cuanto se ha puesto en tela de juicio una ley federal (artículo 17, ley 26.860) por entenderla

contraria a los artículos 16 y 28 de la Constitución Nacional y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria a su validez (artículo 14, ley 48 y artículo 92, ley 11.683).

En la tarea de establecer la correcta interpretación de normas federales la Corte no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado ni de las partes, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado, según la inteligencia que rectamente les otorgue (Fallos: 347:116).

7°) Que el examen de la cuestión sometida a conocimiento del Tribunal debe efectuarse bajo la premisa de que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia y configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como *ultima ratio* del orden jurídico (Fallos: 328:91 y 331:1123, entre otros). Por consiguiente, al importar el desconocimiento de los efectos, para el caso, de una norma dictada por un poder de jerarquía igualmente suprema, constituye un remedio que debe evitarse, de ser posible, mediante una interpretación del texto legal en juego compatible con la Ley Fundamental, pues siempre debe estarse a favor de la validez de las normas, y cuando exista la posibilidad de una solución adecuada del litigio, por otras razones que las constitucionales comprendidas en la causa, corresponde prescindir de estas últimas para su resolución (Fallos: 344:3458, entre muchos otros).

8°) Que, a través de la ley 26.860, se autorizó al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación y al Banco Central de la República Argentina (respectivamente) a que emitiesen instrumentos expresados en dólares estadounidenses: a) el “Bono Argentino de Ahorro para el Desarrollo

Económico (BAADE)" y el "Pagaré de Ahorro para el Desarrollo Económico", cuyos fondos se destinarían a la financiación de proyectos de inversión pública en sectores estratégicos, como infraestructura e hidrocarburos; y b) el Certificado de Depósito para la Inversión, cuya finalidad era incentivar el desarrollo del mercado inmobiliario y de la construcción (Título I, artículos 1° y 2°).

En su Título II, dicha norma estableció un régimen de "Exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior" que alcanzaba a las personas físicas, a las sucesiones indivisas y a los sujetos comprendidos en el artículo 49 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, inscriptos o no (artículo 3°).

El importe expresado en pesos de la moneda extranjera que se exteriorizase no tributaba ningún impuesto especial (artículo 5°). Asimismo, se previó que los sujetos que se acogiesen a dicho régimen no se encontraban obligados a informar al fisco la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas *"sin perjuicio del cumplimiento de la ley 25.246…",* y gozaban, con los alcances previstos en la ley, de ciertos beneficios; entre ellos, quedaban: a) liberados de toda acción penal tributaria y cambiaria; y b) eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar por dicha exteriorización (artículos 9°, 10, 11, 13, 14, 15 y cctes.).

Para gozar de dichos beneficios se requería que el importe correspondiente a la moneda extranjera que se declare, se afectase a la adquisición de alguno de los instrumentos creados en el Título I (artículo 7°).

Entre sus disposiciones generales (Título III), en el artículo 17 (aquí debatido) se estableció:

"Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales".

9°) Que en lo relativo a esclarecer cuál es la inteligencia que cabe asignar al citado artículo 17, en el caso, existen dos posturas contrapuestas, a saber:

i) Una de ellas considera que la letra de la ley es clara en cuanto a que fue dispuesta con "carácter general", es decir, abarcó a la totalidad de los contribuyentes, hubiesen -o no- ingresado al blanqueo. Dicha interpretación, sostenida por el fisco, se postula como consistente con la idea de que el legislador al otorgarle tales alcances a la suspensión de la prescripción pretendió incidir, precisamente, sobre aquellos que no exteriorizaron la tenencia de moneda extranjera especulando con no ser descubiertos.

ii) La otra postura entiende que la suspensión de la prescripción comprende únicamente a quienes se acogieron al blanqueo y gozaron de sus beneficios. Esta interpretación se basa en los siguientes argumentos: a) dado que la ley 26.860 reguló un "blanqueo" de tenencia de moneda extranjera (y no de una amplia moratoria), la suspensión de la prescripción se debe interpretar restrictivamente; y b) en sintonía con ello, los debates parlamentarios, puntualmente, la aclaración hecha en el recinto de la Cámara de Diputados por el miembro informante resulta concluyente en que la suspensión de la prescripción abarcaba a quienes se beneficiaron con el blanqueo.

10) Que, así reseñado el conflicto, los regímenes jurídicos como el aquí analizado revisten carácter excepcional en tanto conceden beneficios a aquellos que han incumplido con las obligaciones legales a su cargo consagrando -comúnmente- un trato no igualitario respecto de quienes han dado cumplimiento a aquellas.

Si la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, las normas que conceden beneficios a los contribuyentes incumplidores deben ser ponderadas en un contexto más amplio. Esto exige evaluar si con relación a ellos se cumple el requisito de *igual trato* frente a los contribuyentes cumplidores.

De no darle una interpretación acotada a este tipo de regímenes, se podría derivar en un trato desigualitario, irrazonable y odioso en beneficio de contribuyentes incumplidores comparados con el universo de los contribuyentes que han cumplido en tiempo y forma.

La adhesión a un régimen de blanqueo supone, por sí mismo, una posición de ventaja y excepción a la luz del principio de igualdad ante las cargas públicas que consagra el artículo 16 de la Constitución Nacional. Por tal motivo, el legislador al implementar regímenes de esta naturaleza debe contemplar razonablemente las distintas situaciones jurídicas sobre las que se proyecta la ley de modo de no proceder de forma inequitativa y arbitraria.

11) Que, sobre esa base, la ley 26.860 no constituyó una "moratoria impositiva" destinada a los contribuyentes morosos o incumplidores en general; por el contrario, ha sido un régimen específico de blanqueo de moneda extranjera cuya finalidad fue la de recuperar dinero ocioso que se encontraba fuera del circuito económico formal, con el objetivo de incentivar la construcción, la venta de valores inmobiliarios y la producción de energía

(Cámara de Senadores de la Nación, 8ª reunión, tercera reunión ordinaria, 22 de mayo de 2013, ps. 14, 43, 54 y 57; y Cámara de Diputados de la Nación, diario de sesiones, 5ª reunión, cuarta sesión ordinaria -especial-, 29 de mayo de 2013, ps. 26, 51, 77, 84, 130).

12) Que a tenor de dichas finalidades y tratándose de un régimen especial, el alcance de la prescripción no puede desconocer la naturaleza excepcional del blanqueo, lo que impone que sus cláusulas se interpreten en forma restrictiva en aquellos puntos que pueden implicar una ampliación de los términos de la prescripción para quienes no han gozado de los beneficios que se concedieron a quienes exteriorizaron bienes.

13) Que, por lo tanto, la letra de la ley no puede ser considerada aisladamente si por tal vía se desconoce el significado jurídico que viene dado por el régimen normativo en el que se encuentra inserta. Esta pauta exegética es, a su vez, concordante con los antecedentes parlamentarios.

Al debatirse en la Cámara de Diputados el proyecto de la ley posteriormente sancionada, el diputado Pinedo solicitó que se aclarase el alcance del artículo 17 ya que le parecía “mucho más razonable que [quedase] claro que esta extensión del plazo de prescripción se refiere a los que se acojan al régimen de blanqueo. Si no queda claro y se [interpretase] que se extiende para cualquier persona, y no para quienes se acojan al régimen del blanqueo, le voy a pedir al oficialismo que evalúe la posibilidad de sancionar una ley correctora de esta anomalía, porque la verdad es que no veo cuál es la utilidad social de tomar esa medida”. El miembro informante, diputado Feletti, dijo: “[r]especto del artículo 17, es válida la inquietud del diputado Pinedo: corresponde a quienes se acojan a

este régimen, para que no especulen" (Cámara de Diputados de la Nación, diario de sesiones, 5ª reunión, cuarta sesión ordinaria -especial-, 29 de mayo de 2013, ps. 144/145).

Si bien es cierto que las palabras o conceptos vertidos en el seno del Congreso con motivo de la discusión de una ley son, en general, simples manifestaciones de opinión individual de las personas que las pronuncian, no puede decirse lo mismo de las explicaciones brindadas por los miembros informantes de los proyectos, pues tales explicaciones o informes constituyen una fuente propia de interpretación (Fallos: 346:150) por cuanto debe suponerse que las comisiones parlamentarias estudian minuciosamente en su fondo y forma los asuntos que despachan, teniendo más valor que los debates en general del Congreso o las opiniones individuales de los legisladores (Fallos: 77:319, entre otros).

Con tal comprensión, la fórmula a la que recurrió el legislador para definir el alcance de la suspensión de la prescripción, considerado razonablemente con sus antecedentes y la naturaleza y finalidad del régimen implementado, se limitaba a quienes se acogieron al régimen de exteriorización.

14) Que, en resumidas cuentas, cabe concluir en que el artículo 17 de la ley 26.860 comprende exclusivamente a quienes ingresaron al blanqueo porque: i) dicho precepto responde a un régimen jurídico singular que no se trata de una mera moratoria impositiva; ii) dicho régimen, que consagró beneficios para incumplidores, es de excepción; iii) la propia naturaleza del "blanqueo" en cuestión hace que sus reglas sean de interpretación restrictiva cuando, como en el caso, se pretende extender el plazo de prescripción, y alterar las previsiones de la ley 11.683, a quienes no se acogieron a los términos de dicha ley -y no usufructuaron sus beneficios- por estimar que han cumplido con sus

obligaciones tributarias (arg. doctrina de Fallos: 307:871); iv) estas conclusiones se ven refrendadas por el miembro informante en la Cámara de Diputados que expresamente aclaró que la suspensión de la prescripción se refería a quienes habían ingresado al blanqueo.

15) Que no obsta a la conclusión a la que se arriba lo decidido en Fallos: 314:1656, como así tampoco en las causas CSJ 768/2014 (50-A)/CS1 "AFIP - DGI c/ Paredes Cereales Sociedad Anónima" (sentencia del 15 de octubre de 2015) y FCB 23043067/2010/CS1 "AFIP - DGI c/ Allende, Oscar Alberto s/ ejecución fiscal - AFIP" (sentencia del 19 de marzo de 2019), por cuanto en tales oportunidades se analizaron supuestos que, más allá de la inicial semejanza con el presente caso en cuanto a la expresión utilizada por el legislador para suspender la prescripción, presentaban características sustancialmente distintas en aspectos centrales de los regímenes tributarios en juego, que imponen una interpretación razonable y prudente de sus alcances.

En tales condiciones, los regímenes normativos de prescripción tributaria de aquellos casos (leyes 23.495 y 26.476) trataron sobre regularizaciones impositivas que fueron mucho más amplios que un mero blanqueo de bienes como el dispuesto por la ley 26.860. Ello impide, por consiguiente, que las conclusiones a las que arribó el Tribunal allí sean trasladables al supuesto que nos ocupa.

16) Que no puede dejar de señalarse que estas divergencias interpretativas, en un tema singularmente sensible como es beneficiar incumplidores frente al resto de la sociedad, exige una labor legislativa lo suficientemente precisa acerca de las diversas y disímiles situaciones jurídicas sobre las que se proyecta la norma. En este caso, la disposición legislativa estuvo marcada por su ambigüedad si se atiende a que las palabras de la ley

aislada y asistemáticamente consideradas podrían conducir a resultados diversos de no atenderse al debate legislativo y a la propia naturaleza y finalidad excepcional del blanqueo.

La obligación de dar respuesta jurisdiccional razonablemente fundada a las partes no puede llevar al juez a sustituir con su criterio u opinión la voluntad de los poderes representativos. Mas, para evitar ese avance, resulta imprescindible que tales poderes extremen los recaudos necesarios a fin de adoptar disposiciones precisas y previsibles conforme manda el artículo 19 de la Constitución Nacional. En efecto, dicha norma expresa una decisión de establecer delimitaciones *precisas* entre lo que se puede hacer, lo que se está obligado a hacer y lo que no se debe hacer para garantizar la convivencia. La precisión y actuación real de las reglas preestablecidas genera un clima de seguridad en el cual los particulares conocen de antemano a qué reglas se sujetará la actuación de los gobernantes, de manera que la conducta de estos sea *previsible* y, en caso contrario, que haya quien, con potestad suficiente, pueda corregir el error y responsabilizar eficazmente al transgresor (Fallos: 326:417 y 341:500, voto del juez Rosatti, cit.).

17) Que por el modo en que se resuelve resulta innecesario emitir juicio sobre la validez constitucional de la norma impugnada.

Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal: I) Se desestima el recurso extraordinario de la ejecutada. Sin costas en atención a lo resuelto el 9 de marzo de 2018; y II) Se declara procedente el recurso extraordinario del Fisco Nacional y se confirma la sentencia apelada con los alcances aquí previstos, con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

Recursos extraordinarios interpuestos por **Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería S.A.,** representada por el **Dr. José Roberto Ramos,** con el patrocinio letrado del **Dr. Juan Pablo McEwan;** y por **AFIP -DGI**, representada por la **Dra. Isabel Vásquez, c**on el patrocinio letrado del **Dr. Marcelo A. Yuazkiewicz.**

Traslado contestado por **la demandada, Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería S.A.,** representada por el **Dr. Andrés Saravia,** con el patrocinio letrado del **Dr. Juan Pablo McEwan.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias n° 6.**