Buenos Aires, 3 de febrero de 2023. JSY

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

El Sr. Ricardo Francisco Oxenford se acogió a la Ley Nº 26.860, sobre exteriorización voluntaria de tenencia en moneda extranjera. En 2015, mediante una resolución, la AFIP determinó de oficio el impuesto sobre los bienes personales del periodo fiscal 2006, con más los intereses resarcitorios correspondientes. Allí, la AFIP consideró que el monto en pesos exteriorizado por el contribuyente alcanzaba sólo parcialmente a cubrir el saldo determinado a favor del fisco nacional, y tomó el valor de cotización de conformidad con lo establecido en la Instrucción General AFIP Nº 2/2015. El Sr. Oxenford interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, el cual admitió su planteo.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

Que la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 15/11/2021 (fs. 89/92), hizo lugar al recurso interpuesto por Ricardo Francisco Oxenford en lo relativo a su acogimiento a la Ley Nº 26.860 y, en consecuencia, revocó las Resoluciones Nros. 388/15 (DV RRIP) y 389/15 (DV RRIP), con costas al fisco nacional.

En lo que aquí interesa, cabe precisar que por Resolución Nº 389/15 (DV RRIP) se determinó de oficio el impuesto sobre los bienes personales del periodo fiscal 2006 con más los intereses resarcitorios correspondientes. Además, se dispuso que la sustanciación del correspondiente sumario y su resolución que pudiera corresponder, tendría lugar una vez que fuera dictada la sentencia definitiva en sede penal de conformidad con lo que disponía el art. 20 de la Ley Nº 24.769. Asimismo, se suspendió en forma parcial la intimación del impuesto y los intereses resarcitorios en razón de la exteriorización de dólares en Certificados de Depósitos para Inversión (CEDINES), por considerarlos equivalentes en

parte al saldo de la cuenta detectada al final del periodo 2006, hasta tanto existiera un pronunciamiento judicial en el trámite de la causa N° 134.053/2014, caratulada "*HSBC BANK Argentina S.A. y otros s/ Infracción Ley 24.769*", que no fuera contrario a los términos del art. 15, inc. d) de la Ley Nº 26.860.

Así las cosas, luego de efectuar una reseña de la Ley Nº 26.860, referida a la exteriorización voluntaria de tenencia en moneda extranjera, puntualizó que en las actuaciones se acompañaba el informe producido por el Fiscal a cargo de la Fiscalía Nacional en lo Penal Económico Nro. 9, en el marco de los autos caratulados "*HSBC Bank Argentina S.A. y otros s/ inf. ley 24.769*" (Causa N° CPE 1652/2014), en el cual se hacía saber "*que el Sr. Ricardo Francisco Oxenford (D.N.I. Nro. 8.310.023) no figura entre las personas que fueron llamadas a prestar declaración indagatoria en autos, ni de momento se encuentra imputado por delito alguno en el marco de la presente pesquisa*". Así las cosas, indicó que el recurrente no sólo no se encontraba imputado por el delito de lavado de dinero, sino que ni siquiera había sido denunciado por los delitos de evasión o asociación ilícita, contrariamente a lo que afirmaba el fisco en los actos recurridos.

En este contexto, tuvo en cuenta que el inc. d) del art. 15 de la Ley Nº 26.860 requería haber sido "imputado" en una causa penal por el delito de lavado de dinero. Por lo tanto, tomando en consideración que de las constancias de autos había quedado acreditado que el apelante había adquirido CEDINES de acuerdo con lo establecido por la Ley Nº 26.860 y que no se encontraba comprendido en la causal de exclusión prevista en la norma citada, afirmó que resultaban aplicables al caso los beneficios previstos por la mencionada ley.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal expresó que en la Resolución Nº 389/15 (DV RRIP) determinativa del impuesto sobre los bienes personales se había señalado que el monto en pesos exteriorizado por el contribuyente alcanzaba sólo parcialmente a cubrir el saldo determinado

a favor del fisco nacional. En tal sentido, indicó que la AFIP había tomado el valor de cotización de conformidad con lo establecido en el punto 2.5 de la Instrucción General 2/2015.

Sobre la cuestión, el tribunal indicó que, del análisis de las circunstancias fácticas del caso y de las normas aplicables, el supuesto resultaba subsumible en la liberación impositiva que había instituido el régimen bajo análisis. Afirmó que precisamente del cuerpo normativo de la Ley Nº 26.860 surge con claridad que los sujetos que exterioricen voluntariamente la tenencia de moneda extranjera a través de la adquisición de los instrumentos financieros (CEDINES), gozarían de determinados beneficios, entre los que se encontraba la eximición del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, y que para determinar el monto en pesos de la moneda extranjera exteriorizada, debía "*considerarse el valor de cotización de la moneda extranjera que corresponda, tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina, vigente a la fecha de la respectiva exteriorización*", de conformidad con el art. 12 de la ley.

De este modo, consideró que correspondía estar a la interpretación del art 12 de la Ley Nº 26.860 efectuada por el contribuyente y no la que sostenía el organismo fiscal; es decir, que para determinar el monto de pesos de la moneda extranjera exteriorizada se debía considerar el tipo de cambio vigente a la fecha en que se había efectuado la exteriorización.

Así las cosas, puso de relieve que no correspondía la aplicación en el caso lo establecido en el punto 2.5 de la Instrucción General N° 2/15, porque más allá de lo que estableciera la referida instrucción, lo cierto es que la misma no resultaba de aplicación obligatoria para aquel tribunal, aunque sí habría de serlo para todas las dependencias de la AFIP. En efecto, adujo que ese tipo de actos de la administración no producían efectos con relación a los administrados, pues, correspondiendo a la actividad interna de la Administración agotaban su eficacia dentro de la

esfera de ésta, sin proyectarse hacia lo exterior de ella o más allá de tal esfera.

Además, el Tribunal Fiscal concluyó que el punto 2.5 de la citada Instrucción General no se condecía con el texto expreso del art. 12 de la Ley Nº 26.860, el cual correspondía aplicar en el caso, en tanto establece en forma clara y precisa que debe considerarse el valor de cotización de la moneda extranjera que corresponda al tipo de cambio comprador del Banco Nación, vigente a la fecha de la respectiva exteriorización.

Finalmente, mediante resolución del 22/2/2022 (fs. 102), el Tribunal Fiscal reguló los honorarios del Dr. Alberto Tarsitano, en su carácter de patrocinante de la parte actora, en la suma de $45.567.- y a la Dr. María Inés Giménez, en su carácter de apoderada de la recurrente, en la suma de $18.227.-

III. Agravios de la AFIP

Que, contra aquel pronunciamiento, la AFIP –DGI– interpuso recurso de apelación a fs. 100 y expresó agravios a fs. 116/129, los cuales fueron contestados por la contraparte a fs. 143/151. A su vez, cabe señalar que a fs. 135 se tuvo por desistido parcialmente al fisco nacional del recurso interpuesto a fs. 100, en los términos y alcances del informe obrante a fs. 114. A su vez, a fs. 111 apeló por altos los honorarios regulados en la sentencia del 22/2/2022 (fs. 102).

Luego de efectuar una reseña de las resoluciones impugnadas así como del pronunciamiento del Tribunal Fiscal, afirma que aquel se fundó en una interpretación equivocada del derecho aplicable.

Al respecto, puntualiza que de la propia Resolución Nº 389/15 (DV RR1P) surge que "*la materia neta imponible objeto de ajuste de U$S 2.206.352, resulta superior a los dólares exteriorizados por medio de la adquisición de los certificados CEDIN*". Por lo tanto, sostiene que aún cuando se consideraran los beneficios de la Ley Nº 26.680, surgiría una nueva liquidación de un saldo a ingresar de impuesto sobre los bienes personales por el período 2006 de $ 11.725,78.

Precisa que el Tribunal Fiscal sostiene que la diferencia expuesta por su parte resulta que este último, al calcular las obligaciones reclamadas aplica el tipo de cambio vigente sobre los fondos disponibles al 31/12/2006 en el impuesto sobre los bienes personales. Por el contrario, indica que mientras que la actora computa el tipo de cambio comprador vigente a la fecha de adquisición de los CEDINES de acuerdo al art. 12 de la Ley 26.860.

Así las cosas, pone de relieve que si bien el art. 12 de la Ley Nº 26.860 establece que el valor a considerarse de cotización de la moneda extranjera es el correspondiente a la fecha de la respectiva exteriorización, considera que en el caso resulta de aplicación lo establecido por la Instrucción General Nº 2/2015, que en su punto 2.5 establece que la tenencia de moneda exteriorizada no puede ser inferior a la cantidad de moneda extranjera causa de los ajustes, lo que implica la identidad de sus montos nominales. Afirma que dicha circunstancia fue completamente soslayada por el tribunal en su análisis, siendo que aquello justifica el tipo de cambio utilizado por su parte para arribar a la existencia de saldo a favor no conformado.

De este modo, expresa que en el caso, y según los lineamientos de la Instrucción General Nº 2/2015, la tenencia de moneda extranjera exteriorizada (U$S 1.689.000) había resultado inferior a la cantidad de moneda extranjera causa de los ajustes (U$S 2.206.352), resultando conforme a derecho que continúe el litigio por la diferencia de moneda extranjera no exteriorizada.

En este entendimiento, sostiene que la diferencia de moneda extranjera no exteriorizada debería ser ingresada por el actor, dado que los cargos deben ser asumidos en su totalidad por el recurrente. Por lo tanto, indica que resulta evidente que en la causa se verifica un error esencial en el derecho aplicable por parte del Tribunal Fiscal, por lo que correspondería apartarse de la solución adoptada por el organismo jurisdiccional. En este

sentido, afirma que la aplicación de lo dispuesto por el art. 2.5 de la Instrucción General Nº 2/15 permitiría verificar un saldo a favor del fisco no conformado.

Por lo tanto, solicita que se revoque la decisión del Tribunal Fiscal por considerar que es arbitrario que revoque la resolución determinativa del impuesto sobre los bienes personales, por la diferencia de tenencia de moneda extranjera no exteriorizada. También, requiere que se deje sin efecto lo referido a la imposición de las respectivas costas por este aspecto, y se confirme parcialmente la resolución determinativa apelada de bienes personales, con expresa imposición de costas al actor.

IV. Alcances del pronunciamiento

Que, de manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 – Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham*, *Alberto Elías c/ DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

V. Análisis de las normas aplicables al caso

Que, sentado ello, y con el objeto de facilitar la adecuada comprensión de las cuestiones debatidas, es conveniente efectuar una sucinta reseña del marco normativo del caso bajo examen.

Así las cosas, cabe precisar que uno de los objetos de la Ley Nº 26.860 fue habilitar a las personas físicas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el art. 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, inscriptos o no, a exteriorizar voluntariamente la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior (art. 3). En el art. 9, la ley previó, además, que los sujetos que efectúen la exteriorización no estarían obligados a informar a la Administración Federal de Ingresos Públicos –sin perjuicio del cumplimiento de la Ley Nº 25.246 y demás obligaciones que correspondan– la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas, y gozarían de varios beneficios (esta Sala, *in re*: *"Burna, Jorge Omar s/ Recurso de apelación" (TF 36.839-I)*", Causa Nº 16.173/2015, del 26/11/2015).

A su vez, el art. 12 destaca que a los fines exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior "*deberá considerarse el valor de cotización de la moneda extranjera que corresponda, tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina, vigente a la fecha de la respectiva exteriorización*".

VI. La Instrucción General Nº 2/15 no es jurídicamente vinculante

Que, así las cosas, ingresando a considerar los agravios del fisco nacional referidos a la aplicación de la Instrucción General Nº 2/15, cabe adelantar que corresponde su rechazo.

En este sentido, esta Sala ha sostenido que "*las instrucciones generales son actos internos de carácter resolutivo, de cumplimiento obligatorio para las dependencias y destinadas a ser aplicadas en el desarrollo de las tareas o funciones de éstas*" (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Letamendia Arturo Cristiano c/ DGI s/ Recurso directo de*

#36616802#355757149#20230202143533248

organismo externo", Causa Nº 37.342/13, del 25/3/2014; *"Escobar, Damian c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo"*, Causa Nº 83.131/15, del 2/2/2017; "*Martínez, Jorge Alberto c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 26514/15, del 21/2/2019; Sala II, *in re*: "*Martínez Guillermo Alfredo (TF 36.038-I) c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 5/11/2013).

Sin embargo, debe precisarse 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 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*: "*Widmer, Valeria Alejandra TF 43644-I c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 45772/2019, del 14/7/2020; esta Cámara, Sala II, *in rebus*: "*Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos c/ Dirección General Impositiva*", del 24/2/2015 y sus citas; "*Copparoni S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 55.700/16, del 16/2/2017; y "*Marcos Fernández S.R.L. c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 64.530/17, del 1/2/2018, entre otros).

En función de lo expuesto, y en atención a lo precisado en los considerandos que anteceden, se advierte que el actor ha dado cumplimiento a las prescripciones de la Ley Nº 26.860 y su reglamentación, mientras que el fisco se ha limitado a intentar otorgarle un alcance distinto, apelando para ello a una opinión que no resulta jurídicamente vinculante, ni relevante, para esta Sala (en similar sentido, esta Sala, *in re*:

"*Widmer, Valeria Alejandra*", ya citado; y Sala II, *in rebus*: "*Copparoni S.A.*" y "*Marcos Fernández S.R.L.*", ya citados).

Por lo expuesto, corresponde desestimar lo expuesto por la AFIP y confirmar la sentencia apelada.

VII. Costas

Que, atento al resultado del recurso, y teniendo en cuenta que no existen razones que ameriten apartarse del principio general de la derrota, corresponde imponer las costas de Alzada a la AFIP vencida en autos (art. 68, primer párrafo, CPCCN).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** rechazar el recurso interpuesto por Administración Federal de Ingresos Públicos –Dirección General Impositiva– y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios; con costas de Alzada a la vencida (arts. 68, primer párrafo, del Código Procesal).

Teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del litigio, la calidad y eficacia de la tarea profesional, SE CONFIRMAN los honorarios de la dirección letrada y representación legal de la parte actora, en tanto sólo fueron apelados por altos (confr. arts. 6, 7, 9, 37 y 38 del arancel de abogados y procuradores).

A su vez, sobre pautas análogas a las enunciadas y considerando, además, el resultado del recurso, SE FIJAN los emolumentos del Dr. Alberto Tarsitano –en su carácter de patrocinante de la parte actora– en la suma de $13.670, y a la Dra. María Inés Giménez –en su carácter de apoderada de la recurrente– en la suma de $5.468, por las tareas cumplidas en la Alzada (cfr. fs. 143/150) (arts. 6, 9 y 14 del arancel de abogados y procuradores).

Hágase saber que, en caso de que el profesional beneficiario acredite –en la instancia anterior– su condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los

emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN, Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

A los fines del art 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 03/02/2023
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#36616802#355757149#20230202143533248