21.344/2023 “BALDASSARE, MARIA CRISTINA (TF 44181-I) c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”.

///nos Aires, 1 de diciembre de 2023.PAF

**Y VISTOS Y CONSIDERANDO:**

**I.-** Que mediante pronunciamiento del 25/04/2023 el Tribunal Fiscal de la Nación, hizo lugar al planteo de la parte actora en lo relativo a su acogimiento al régimen de la ley 26.860 y, en consecuencia, revocó las Resoluciones (DV RR1P) n° 312/2015 y n° 313/2015, con costas al Fisco Nacional (cfr. fojas digitales 63/74).

**I.1.-** Para así decidir, recordó que mediante la Resolución n° 312/2015 DV RR1P) se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2006), con más los intereses resarcitorios correspondientes, disponiéndose además que la sustanciación del correspondiente sumario y la resolución que pudiera corresponder, tendrá lugar una vez que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal de conformidad con lo que dispone el artículo 20 de la ley 24.769.

Asimismo, dispuso la suspensión de la intimación del impuesto y los intereses en razón de la exteriorización de dólares en Certificados de Depósitos para Inversión (CEDINES), equivalente al saldo de la cuenta detectada al final del período 2006, hasta tanto exista un pronunciamiento judicial en el trámite de la causa nº 134.053/14 caratulado "HSBC BANK Argentina S.A. y otros

s/Infracción ley 24.769", que no sea contrario a los términos del art. 15, inciso d), de la ley 26.860.

Por otra parte, mediante la Resolución n° 313/2015 (DV RR1P) se determinó de oficio el Impuesto sobre los Bienes Personales (período fiscal 2006) con más los intereses resarcitorios correspondientes, disponiéndose nuevamente que la sustanciación del correspondiente sumario y su resolución tendrá lugar una vez que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal de conformidad con lo que dispone el art. 20 de la ley 24.769.

Asimismo, suspendió en forma parcial la intimación del impuesto y los intereses resarcitorios en razón de la exteriorización de dólares en CEDINES, por considerarlos equivalentes en parte al saldo de la cuenta detectada al final del período 2006, hasta tanto exista un pronunciamiento judicial en el trámite de la causa nº 134.053/2014 caratulado: "HSBC BANK Argentina S.A. y otros s/Infracción Ley 24.769" que no sea contrario a los términos del art. 15, inciso d) de la ley 26.860.

Luego de recordar los argumentos en los que la parte actora basó su solicitud de revocación de las resoluciones impugnadas y la contestación efectuada por el Fisco Nacional a ello, indicó que la causa se abrió a prueba (informativa y pericial contable) dando cuenta que a fs. 99/100, fs. 112, fs. 131, fs. 132, fs. 140/255, fs. 259/265 y fs. 295 obra la prueba informativa, mientras que a fs. 281/285 el informe pericial contable.

Por otra parte, señaló que a fs. 303 se dictó una medida para mejor proveer con el objeto de conocer el estado procesal de la causa penal mencionada en las resoluciones impugnadas –referida con antelación- respecto de la cual informó el Juzgado Nac. en lo

Penal Económico n° 11, a fs. 307/vta., que se resolvió liberar de la acción penal en los términos del art. 9°, inc. "b", de la ley 26.860 a la aquí parte actora, siendo dicho decisorio confirmado por la Sala "B" de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico el 04/04/2018 y el cual se encuentra firme.

**I.2.-** En cuanto al fondo de la cuestión planteada, en primer lugar, se expidió acerca de los agravios esgrimidos por la contribuyente en cuanto a la inaplicabilidad del convenio suscripto entre el Estado Nacional y el Estado de Francia, defensa que desestimó.

Para ello, concluyó que no existieron obstáculos legales para que nuestro país, en el marco del mentado convenio, requiriera información relativa a los sujetos e impuestos comprendidos en el mismo, tendiente a su correcta administración, ni tampoco que tal intercambio hubiera excedido lo dispuesto en el art. 27 del mismo, recordando que de los fundamentos que se extraen del propio convenio, se desprende que ambos países lo celebraron con el objeto de evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

**I.3.-** En segundo lugar abordó el tratamiento de la cuestión referida a la exteriorización voluntaria de tenencia de moneda extranjera en el marco de la ley 26.860 que efectuara la recurrente.

Recordó lo previsto por los arts. 1°, 2° y 5° de la RG AFIP 3509 y los arts. 3°, 5°, 7°, 9°, 10°, 12°, 15° y 18° de la ley 26.860 y señaló que no se encontraba controvertido que el monto exteriorizado por la contribuyente ascendiera en la suma de U$S

3.399.889,22; circunstancia que, recordó, fuera expresamente indicada por el juez administrativo en ambas resoluciones impugnadas al mencionar que tal monto provenía de las cuentas bancarias 43143 MB 5091467972 y 5091048317 por ante el HSBC Bank de Suiza. Además, sostuvo que *"…los mencionados certificados fueron debidamente validados conforme los procedimientos internos de este Organismo".*

Asimismo, señaló el T.F.N. que el "juez administrativo" hizo constar que en el ajuste correspondiente al Impuesto a las Ganancias que la materia neta imponible reliquidada objeto de ajuste de U$S 145.673 resulta comprendida por los dólares exteriorizados por medio de la adquisición de los certificados CEDIN; mientras que en el ajuste correspondiente al Impuesto a los Bienes Personales que la adhesión realizada al Régimen de Exteriorización Voluntaria de la Tenencia de Moneda Extranjera en el país y en el exterior, establecido en el Título II de la ley 26.860, satisface parcialmente la pretensión fiscal por el impuesto y período fiscal del asunto.

No obstante ello, sostuvo el Tribunal *a quo*, que el Fisco siguió adelante con la determinación por el total del impuesto dejando supeditado los efectos de la exteriorización de la ley 26.860 hasta tanto exista un pronunciamiento en la causa judicial Nº 134053/14 "HSBC Bank Argentina S.A. y otros" (CPE 1652/2014), por entender que el contribuyente podría quedar incurso en las previsiones del artículo 15, inciso d) de la citada ley.

Sobre la base de lo expuesto, analizó la causal de exclusión alegada por la demandada y en vistas de lo informado en respuesta a la medida para mejor dictada; indicó que la recurrente no sólo no se encuentra imputada por el delito de lavado de dinero, sino que no





#37808236#389829460#20231130225331047

fue siquiera denunciada por los delitos de evasión o asociación ilícita, contrariamente a lo afirmado por el Fisco Nacional.

Concluyó que, toda vez que de las constancias de autos quedó acreditado que la apelante adquirió CEDINES de acuerdo con lo establecido por la ley 26.860 y que no se encuentra comprendida en la causal de exclusión prevista en el inciso d) del artículo 15 de dicha ley, consideró aplicables al caso los beneficios previstos por la mencionada ley.

**I.4.-** En cuanto al razonamiento esgrimido por el organismo recaudador de que no se encuentra satisfecho totalmente la pretensión fiscal, por aplicación del punto 2.5 de la Instrucción General n° 2/2015, interpretó que correspondía estarse a lo establecido por el art. 12 de la ley contrariamente a lo sostenido por la demandada.

Recordó que el mencionado punto 2.5 establece: *"A los fines de que, en los términos de la ley 26.860, los sujetos intervinientes en una cuenta bancaria puedan, en su caso, acceder a los beneficios previstos en la citada norma respecto de los impuestos objeto de los respectivos procedimientos de determinación de oficio, la tenencia de moneda extranjera exteriorizada no podrá ser inferior a la cantidad de moneda extranjera causa de los ajustes, lo que implica la identidad de sus montos nominales (por ejemplo, si en el período fiscal 2006 no se tributó por una tenencia de U$S de 50.000, la exteriorización deberá ser por u$s de 50.000). Si la tenencia de moneda extranjera exteriorizada resultara inferior, deberán determinarse los impuestos correspondientes a la* diferencia de

*moneda extranjera no exteriorizada",* mientras que el art. 12 de la ley 26.860 –alegado por la parte actora- indica que para determinar el monto en pesos de la moneda extranjera exteriorizada "*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".*

Recordó que tal como fuera decidido en la causa: "Savio Pablo-Savio Marcela" del 07/05/2019, correspondía estarse a la interpretación del art 12 de la ley 26.860 propuesta por la parte actora por lo cual, para determinar el monto de pesos de la moneda extranjera exteriorizada se deberá considerar el tipo de cambio vigente a la fecha en que se efectuó la exteriorización.

Añadió que: *"…no corresponde la aplicación en la especie de lo establecido en el punto 2.5 de la Instrucción General N° 2/15, porque más allá de lo que establezca la referida instrucción, lo cierto es que la misma no resulta de aplicación obligatoria para este Tribunal, aunque sí habrá de serlo para todas las dependencias de la Administración Fiscal".*

*"En efecto, ese tipo de actos de la administración no producen efectos con relación a los administrados, pues, correspondiendo a la actividad interna de la Administración agotan su eficacia dentro de la esfera de ésta sin proyectarse hacia lo exterior de ella o más allá de tal esfera".*

*"Además, concluimos que el punto 2.5 de la citada Instrucción General no se condice con el texto expreso del artículo 12 de la ley 26.860, el cual corresponde aplicar en el caso de autos, en cuanto establece en forma clara y precisa qué debe considerarse el valor de cotización de la moneda extranjera que corresponda al tipo de*





#37808236#389829460#20231130225331047

*cambio comprador del Banco Nación, vigente a la fecha de la respectiva exteriorización".*

Sobre la base de lo expuesto, sostuvo que: "*la normativa contemplada en la ley 26.860 y su reglamentación, aprehenden el caso aquí ventilado de manera integral, no correspondiendo otorgarle el alcance pretendido por el Fisco Nacional, apelando para ello a una Instrucción que no resulta jurídicamente obligatoria ni para los contribuyentes ni para este tribunal, en función de lo expresado precedentemente".*

En función de lo esgrimido, habida cuenta el acogimiento de la recurrente a la ley 26.860, habiendo aportado los certificados de depósitos para la inversión -CEDIN- que aplican a la pretensión fiscal en estas actuaciones, hizo lugar al planteo de la recurrente en lo relativo a su acogimiento a dicho régimen y, en consecuencia, revocó las Resoluciones n° 312/15 (DV RR1P) y n° 313/15 (DV RR1P), con costas al Fisco Nacional.

**II.-** Que disconforme con lo decidido, interpuso recurso de apelación la demandada (cfr. fs. digitales 76/77).

Con posterioridad, expresó agravios contra la revocación de la Resolución n° 313/15 (DV RR1P) con costas a su parte y desistió del recurso deducido contra la revocación de la Resolución n° 312/15 (DV RR1P) con costas a su cargo (cfr. fs. digitales 82/97).

Luego de recordar los antecedentes del caso y lo decido por el Tribunal *a quo*, se manifestó acerca de la revocación de la Resolución n° 313/15 que determinó el Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente al período fiscal 2006 de la parte actora,

en particular en cuanto a la interpretación efectuada por el T.F.N. de considerar aplicable el art. 12 de la ley 26.860 en vez de lo previsto por la Instrucción General n° 2/15, puesto que recordó que, en su oportunidad, el juez administrativo indicó que, por aplicación de la normativa fiscal, la contribuyente satisface sólo parcialmente la pretensión fiscal por el impuesto objeto de ajuste.

Transcribió lo señalado por el punto 2.5 de la I.G. indicada y recordó que en el caso de autos la contribuyente no presentó la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales, por el período fiscal en litigio, siendo que a partir de la consulta a las bases de datos del Organismo, se constató la existencia de otros bienes gravados no declarados que también fueron materia de ajuste; por lo que, en función de lo expuesto, se determinó de oficio con carácter parcial, por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación fiscal de la señora Baldassare, correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales del período 2006, por la suma de $ 88.514,26 e intereses por la suma de $ 220.725,06 (arts. 1° y 2°), para luego suspender la intimación de pago del saldo de impuesto adeudado por la suma de $ 76.746,07, con más sus respectivos intereses resarcitorios, en razón de la exteriorización de moneda extranjera efectuada por la contribuyente en el marco de la ley 26.860, por el equivalente al saldo de las cuentas detectadas al final del período 2006, hasta tanto exista un pronunciamiento judicial en el trámite de la causa nº 134.053/14 caratulada: “HSBC Bank Argentina S.A. y otros s/ Infracción Ley 24769”, que no sea contrario a los términos del art. 15 inc. d) de dicho régimen legal.

Entendió que el alcance que el Tribunal le otorga a la referida liberación en el caso del Impuesto sobre los Bienes Personales, por





#37808236#389829460#20231130225331047

la suma total del impuesto y accesorios que resultan de la determinación de oficio apelada, supone un error en la apreciación que hace del derecho aplicable al caso que ocasiona agravio al Fisco Nacional.

Indicó que en el presente caso y según los lineamientos de la I.G. n° 2/2015 (AFIP) la tenencia de moneda extranjera exteriorizada no resultó suficiente a efectos de alcanzar con los beneficios de dicho régimen legal a la totalidad del ajuste fiscal en litigio, resultando conforme a derecho que continúe el mismo por la diferencia no exteriorizada.

Añadió que: *"…**no es este el caso de cualquier exteriorización efectuada al amparo de la Ley Nº 26860,** sino un caso especial, en el que, tal como surge de la actuaciones que preceden, a **la recurrente se le detectaron cuentas en dólares no declaradas**, motivando un procedimiento de determinación de oficio que, en lo que aquí interesa, **culminó con la determinación de oficio del Impuesto sobre los Bienes Personales, por el período fiscal 2006**"* (el énfasis es original).

Reconoció que las instrucciones generales constituyen actos internos de carácter resolutivo de cumplimiento obligatorio para el destinatario de las mismas y que el criterio fijado por el punto 2.5 se encuentra vigente y debe ser aplicado y sostenido por el Organismo Fiscal.

Reiteró que lo decidido por el T.F.N. le ocasiona un perjuicio fiscal en tanto deviene un saldo a favor de este Organismo remanente, no conformado de $ 11.768,19 y sus respectivos

intereses resarcitorios, toda vez que el monto de moneda extranjera exteriorizado, considerando el tipo de cambio vigente al 31/12/2006, de conformidad con lo previsto por el punto 2.5 de la I.G. nº 2/15 (AFIP) no bastaba para cubrir el total de lo omitido.

Indicó que la base del ajuste y el importe correspondiente a la cantidad de moneda extranjera exteriorizada y materia de la exención establecida en la norma, deben ser calculados de acuerdo con un tipo de cambio homogéneo y uniforme, circunstancias que, a su parecer, no fueron debidamente consideradas por el sentenciante, argumentando así que no correspondía entonces aplicar el art. 12 de la ley 26.860, como mal entiende el juzgador, dado que ese tipo de cambio no resulta homogéneo con el determinado en el ajuste fiscal del período 2006.

Además, manifestó que al resolver de ese modo, el Tribunal Fiscal ignoró las expresas previsiones de la Instrucción General n° 2/15 así como también lo previsto por el art. 18 de la ley en cuanto establece "*La Administración Federal de Ingresos Públicos reglamentará el Título II de la presente y dictará las normas complementarias que resulten necesarias para su aplicación"*.

Alegó que la normativa dictada no se advierte como irrazonable a la luz de la finalidad perseguida por el legislador al dictar la ley reglamentada. Citó jurisprudencia en apoyo de su postura e hizo reserva del caso federal.

**III.-** Que, con posterioridad, mediante decisorio del 25/08/2022 el Tribunal *a quo* reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por la parte actora así como también los del perito contador, determinando que éstos se encuentran a cargo de la demandada vencida (cfr. fs. digitales 99/100).

El Fisco Nacional apeló por altos los honorarios de los letrados de la parte actora y del perito interviniente por su contraria; mientras que el letrado de la parte actora –el Dr. Sartor-, por derecho propio, apeló por bajos los regulados a su favor.

**IV.-** Que la parte actora replicó el memorial de su contraria solicitando su rechazo.

Sostuvo que el organismo fiscal ancla su errónea observación en pretender hacer valer (con jerarquía superior a la propia literalidad de ley 26.860) la aplicación de una Instrucción General nº 2/2015, interna de la propia A.F.I.P., y sin valor normativo alguno para regular situaciones de los contribuyentes y menos aun cuando esta supuesta “norma” pretendería ser aplicada en abierta colisión con un claro y literal dispositivo legal que contempla el supuesto en análisis y que no exige mayor esfuerzo interpretativo.

Afirmó que el fallo recurrido ha desestimado la aludida “instrucción general” interna y ha dispuesto la aplicación al caso del art. 12 de la ley 26.860 –el cual transcribe- por lo que entendió que no habría interpretación alguna a efectuar, sino aplicar lo expresamente establecido con total claridad por la única norma aplicable al caso *sub examine*.

Interpretó que lo decidido por la instancia anterior resulta completamente ajustado a derecho y lejos está de ser el resultado de una interpretación errónea, sino todo lo contrario.

Añadió que la liberación de base imponible en el Impuesto sobre los Bienes Personales –período fiscal 2006- y la imputación efectuada por la suscripción y aplicación de los Cedines, lo ha sido

conforme a la valoración del tipo de cambio fijado por la ley, no existiendo razón jurídica y legal alguna para desconocer el tipo de cambio previsto legalmente, es decir, el tipo de cambio vigente al momento de su exteriorización (art. 12), a saber con fecha 22/12/2014 y 12/06/2015, el tipo de cambio vigente era U$S 1 a $ 8,46 y $ 8,94, respectivamente, y que fue de $ 216.802,88, siendo ese el monto en pesos de “base imponible liberada”, como lo establece también el inciso c) del artículo 9º de la misma ley ya citada.

Sostuvo que resulta inadmisible, legal y constitucionalmente, la pretensión del aquí apelante de aplicar los tipos de cambio del régimen de Cedines expuestos en una “Instrucción General”, ya que ello implicaría reconocer valor normativo público a un acto interno de la administración y un cambio *contra legem* del expreso criterio establecido por la ley 26.860, violándose todas las garantías constitucionales del principio de legalidad, razonabilidad y de seguridad jurídica.

Por lo expuesto, solicitó el rechazo del recurso deducido, con costas.

**V.-** Que así planteadas las cuestiones entre las partes, corresponde señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no se encuentran obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido





#37808236#389829460#20231130225331047

concordante, esta Sala, *in re*, “Importadora y Exportadora del Norte S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, Expte. n° 18.952/13, del 17/02/2021, entre muchos otros).

**VI.-** Que conforme surge de los considerandos que anteceden, la cuestión a resolver por esta Alzada se ciñe en determinar sí lo decidido mediante el pronunciamiento apelado -en particular, en torno a la aplicación del art. 12 de la ley 26.860 para determinar el tipo de cambio que debe utilizarse para calcular la moneda extranjera de titularidad de la parte actora sometida a la exteriorización, relacionado con el Impuesto a los Bienes Personales (PF 2006) y la Resolución n° 313/15 (DV RR1P)- se encuentra ajustado a derecho o, tal como afirma la recurrente en su memorial, la actora adeuda la suma de $ 11.768,19 y sus respectivos intereses resarcitorios de conformidad con lo previsto por el punto 2.5 de la Instrucción General nº 2/15 (AFIP).

Por otra parte es preciso destacar que nada corresponde decidir con relación a la revocación decidida por el Tribunal *a quo* respecto de la Resolución n° 312/15 (DV RR1P) por cuanto ello no fue materia de agravio de las partes.

**VII.-** Que sentado lo expuesto, corresponde recordar que de la compulsa de las actuaciones administrativas -en lo que al caso interesa- surge que:

**a)** En el marco de la Fiscalización Electrónica n° 2299276 cursada a la señora Baldassare, María Cristina con relación al Impuesto a los Bienes Personales (período fiscal 2016), respecto de “Personas físicas residentes en Argentina que operaron con cuentas

bancarias, de inversión o similares en la Confederación Suiza" y en virtud de la "Asistencia administrativa establecida en el artículo 27 del Acuerdo fiscal franco-argentino", del 4/04/1979 (suscripto para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del impuesto a las ganancias y el patrimonio y la información recabada sobre la contribuyente).

El informe final de inspección tuvo en cuenta que la mencionada no había presentado la correspondiente DD.JJ. por el tributo y período en análisis, pese a haberse detectado que poseía bienes gravados por el impuesto de marras que superan el mínimo exento, por lo que procedió a practicar la liquidación administrativa lo que arrojó un saldo a ingresar a favor de la AFIP en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales por el periodo fiscal 2006.

En virtud de ello, por Resolución n° 159/2014 (DV RR1P) se le confirió vista a la contribuyente a fin de que formule su descargo y ofrezca prueba y, asimismo, se le instruyó sumario por infracción al art. 46 de la LPT; efectuándose un detalle de los bienes de su titularidad en el exterior y en el país, sujetos a impuesto, lo cual ascendía en la suma de $ 11.904.201,12 y determinándose un impuesto a ingresar a favor del Fisco por la suma de $ 88.514,26.

**b)** A fs. 55/57 ésta lo contestó cuestionando, en síntesis, el origen de la información que diera lugar a la liquidación practicada.

**c)** Con posterioridad, a fs. 59/93 la actora solicitó el archivo de las actuaciones con motivo de haber regularizado los ajustes efectuados mediante la ley 26.860. En el marco de ello, hizo saber la suscripción de Cedines provenientes de transferencia bancaria de la cuenta señalada por el Fisco en la Resolución n° 159/14, conforme





#37808236#389829460#20231130225331047

lo previsto en el art. 3° de la ley -realizada por la suma de U$S 3.099.914,22 con fecha 22/12/2014-.

Ademas, solicitó se dejen sin efecto los procedimientos cursados sobre sus hijos, denunciado las resoluciones administrativas dictadas sobre éstos.

**d)** A fs. 94/95 la contribuyente informó la adquisición de nuevos Cedines (conf. art. 9° y 12 de la ley 26.860) –realizadas el 12/06/2015 por la suma total de U$S 299.975- y también que el origen de tales montos son las cuentas bancarias advertidas por el Fisco. Ello así y sin perjuicio de señalar su disconformidad con la aplicación de la I.G. n° 2/15, reiteró el pedido de archivo de las actuaciones iniciadas sobre su persona y sus hijos.

**e)** Mediante la Resolución n° 313/15 (DV RR1P), luego de recordar el ajuste inicial practicado sobre la contribuyente en concepto de Impuesto a los Bienes Personales (PF 2006), lo previsto por la ley 26.860 así como también la denuncia de exteriorización de la actora y tras señalar que: *"…siendo que la exteriorización cumplida se enmarca en la Ley N° 26.860 y que la contribuyente ha manifestado su acogimiento a ella aportando a tal efecto los correspondientes certificados de depósitos para la inversión -CEDIN- que aplicaran a la pretensión fiscal objeto de autos, solo resta conocer la inexistencia del impedimento previsto en el artículo 15 inciso d) de la citada Ley";* se determinó de oficio el saldo a ingresar por la suma de $ 88.514,26 conjuntamente con la de $ 220.725,06 en concepto de intereses resarcitorios, intimándole a ingresar el mismo (conf. arts. 1°, 2° y 4°).

Por su parte, el art. 5° dispuso *"Suspender la intimación del artículo 4° en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales de los importes establecidos en el artículo 2°, por la suma de PESOS SETENTA Y SEIS MIL SETECIENTOS CUARENTA Y SEIS CON SIETE CENTAVOS ($ 76.746,07), con más sus respectivos intereses resarcitorios, en razón de la exteriorización de DÔLARES ESTADOUNIDENSES TRES MILLONES TRESCIENTOS OCHENTA Y SEIS MIL CIENTO CINCO (u$s 3.386.105,00) en Certificados de Depósito para Inversión - CEDIN, equivalentes al saldo de la cuenta detectada al final del período 2006, hasta tanto - exista 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 sea contrario a los términos del artículo 15, inciso d), de la Ley N° 26.860".*

Asimismo, cabe indicar que de la lectura del Anexo I surge los cálculos que fueron practicados por el organismo fiscal para arribar al monto reclamado, advirtiéndose de ello que la suma total exteriorizada fue calculada conforme el tipo de cambio vigente al 31/12/2006 –de $ 3,022-, resultando así el total equivalente en pesos ($ 10.232.809,31) posteriormente tomado en cuenta para calcular el saldo del impuesto a ingresar incidido por la exteriorización.

**f)** Notificada que fuera la contribuyente, interpuso recurso de apelación ante el T.F.N. cuya resolución, tal como fuera reseñado en el considerando I, fuera impugnado por el Fisco Nacional y es materia del presente decisorio.

**VIII.-** Que, sentado lo expuesto, cabe recordar que mediante la ley 26.860 –B.O. 31/05/2013– y sus reglamentaciones expedidas por la A.F.I.P., el Ministerio de Economía y el B.C.R.A., se autorizó la





#37808236#389829460#20231130225331047

emisión de instrumentos financieros y se estableció un régimen de exteriorización voluntaria de tenencias de moneda extranjera en el país y en el extranjero.

En lo que a este caso interesa se estableció en su art. 3º que las personas físicas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el art. 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias –t.o. 1997 y sus modificaciones–, inscriptos o no, podrán exteriorizar voluntariamente en las condiciones previstas en el Título II de la citada ley 26.860; mientras que el art. 5º establece que el importe expresado en pesos de la moneda extranjera que se exteriorice no estará sujeto a impuesto especial alguno.

El art. 6° indica que quedan comprendidas en las disposiciones de este título la moneda extranjera que se encontrare depositada en instituciones bancarias o financieras del exterior sujetas a la supervisión de los bancos centrales u organismos equivalentes de sus respectivos países, o en otras entidades que consoliden sus estados contables con los de un banco local autorizado a funcionar en la República Argentina.

Luego, por conducto del art. 9º 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 (Ley de Lavado de Activos de Origen Delictivo) y demás obligaciones que correspondan– la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas, 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;

b) Quedarán liberados de toda acción civil, comercial y penal tributaria –con fundamento en la ley 23.771 y sus modificaciones, durante su vigencia, y la ley 24.769 y sus modificaciones–, administrativa, penal cambiaria –dispuesta en la ley 19.359 (t.o. 1995) sus modificatorias y reglamentarias, salvo que se trate del supuesto previsto en el inciso b) del artículo 1° de dicha ley– y profesional que pudiera corresponder a los responsables por transgresiones que resulten regularizadas bajo el régimen de esta ley, y las que tuvieran origen en aquéllas...

c) Quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, de acuerdo con las siguientes disposiciones –en lo que al caso interesa-: *"…3. Eximición de los Impuestos a la Ganancia Mínima Presunta y sobre los Bienes Personales y de la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas, respecto del impuesto originado por el incremento del activo imponible, de los bienes sujetos a impuesto o del capital imponible, según corresponda, por un monto equivalente en pesos a las tenencias exteriorizadas"* (el subrayado es un agregado del Tribunal).

Por su parte, el art. 12 indica: *"A los fines del presente título 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"* (el subrayado es un agregado del Tribunal).





#37808236#389829460#20231130225331047

Por último, es importante señalar que las disposiciones de la ley 26.860 son de orden público (cfr. art. 21) y que la RG AFIP nº 3509/13 reglamentó la ley.

Asimismo, mediante el dictado de la Instrucción General n° 2/2015, la A.F.I.P. estableció pautas operativas para las determinaciones de oficio en trámite originadas en la detección, en el sistema financiero suizo, de cuentas bancarias de residentes argentinos.

Tal como lo indica su texto, el punto 1 señala que tuvo como objeto: *"unificar la estrategia procesal respecto de la temática del asunto, en atención a la urgente intervención conferida a las áreas operativas competentes, a efectos de establecer pautas uniformes que coadyuven al resguardo del crédito fiscal ante la inminente prescripción del período fiscal 2006".*

Y, el punto 2.5 –invocado por la demandada- dispuso: *"A los fines de que, en los términos de la ley 26860, los sujetos intervinientes en una cuenta bancaria puedan, en su caso, acceder a los beneficios previstos en la citada norma respecto de los impuestos objeto de los respectivos procedimientos de determinación de oficio, la tenencia de moneda extranjera exteriorizada no podrá ser inferior a la cantidad de moneda extranjera causa de los ajustes, lo que implica la identidad de sus montos nominales (por ejemplo, si en el período fiscal 2006 no se tributó por una tenencia de u$s de 50.000, la exteriorización deberá ser por u$s de 50.000). Si la tenencia de moneda extranjera exteriorizada resultara inferior, deberán determinarse los impuestos*

*correspondientes a la diferencia de moneda extranjera no exteriorizada*".

**IX.-** Que descripto el marco normativo aplicable al *sub examine*, cabe señalar que efectuando una interpretación literal del mismo –pauta de hermenéutica que se impone cuando las normas no exigen realizar esfuerzo intelectual, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas (*Fallos:* 311:1042, entre otros)–, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

a) Los efectos de este régimen son retroactivos, en el sentido y la medida en que los importes exteriorizados se pueden aplicar a operaciones pasadas tal como lo dispone el art. 9º de la ley 26.860 (cfr. en igual sentido, Fernández, Luis Omar, *"Ley de blanqueo: generalidades y tratamiento tributario de sus instrumentos"*, publicado en La Ley IMP, 2013-8,19).

b) Los principales beneficiarios del régimen serán aquellos que deseen gozar de una amnistía fiscal (comúnmente denominada "blanqueo") por la exteriorización de capitales no declarados. Como incentivo para el ingreso de divisas se libera de toda acción civil, comercial, penal y tributaria por la falta de declaración y pago de una gran cantidad de tributos, entre ellos, el I.V.A. y el Impuesto a las Ganancias (en sentido concordante, Elespe, Douglas R., *"Análisis económico de la ley 26.860 (blanqueo de capitales) ¿efecto Cobra?"*, publicado en La Ley 2013-D, 1329).

c) Es competencia exclusiva del Congreso de la Nación, la determinación del impuesto y sus elementos esenciales, el contenido y alcance de la amnistía que importa la ley 26.860 y las liberaciones de acciones civiles y penales que éste régimen especial determina





#37808236#389829460#20231130225331047

(cfr. artículos 4º; 52; 75, incisos 1º, 2º y 20 y 99, inciso 3º de la Constitución Nacional) (conf. esta Sala, *in rebus* “Sicopro S.R.L.” sentencia del 23/08/2022 y “Lo Bruno Estructuras”, causa n° 3530/23, sentencia del 03/11/2023 y sus citas, entre muchos otros).

d) La normativa expresamente establece de qué forma deberán calcularse los fondos sometidos a blanqueo (cfr. art. 12).

**X.-** Que en el *sub examine*, tal como surge de la reseña efectuada y la normativa analizada en los considerandos que anteceden, se advierte que el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional no puede prosperar.

Ello así por cuanto, a criterio de esta Alzada y compartiendo la interpretación efectuada por el Tribunal *a quo*, resulta claro que el art. 12 de la ley 26.860 expresamente establece qué tipo de cambio deberá ser considerado para efectuar la conversión de los fondos que se encuentren en moneda extranjera, esto es, la respectiva a la fecha en que se realizó la exteriorización que, en el caso de autos, tuvo lugar el 22/12/2014 y el 12/06/2015; fechas que no se encuentran controvertidas.

Cabe añadir a lo ya expuesto que la Instrucción General n° 2/2015, cuya aplicación fuera pretendida por el Fisco Nacional, en particular su punto 2.5, no encuentra sustento jurídico alguno que habilite su procedencia.

Al respecto es dable indicar que ya en otras oportunidades ha sostenido esta Sala 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 (conf. art. 4º de la ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificatorias y esta Sala, *in rebus:* "Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos c/D.G.I.", del 24/02/2015 y sus citas y "Sicopro S.R.L. c/D.G.I.", causa n° 12.739/19 del 21/05/2019, confirmada por el Alto Tribunal mediante pronunciamiento del 23/08/2022, en la que también se analizó los alcances de la ley 26.860).

Con análoga comprensión, se interpretó 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 (en sentido coincidente, esta Sala, en otra composición, *in re,* "Delga S.A.I.C. y F. (TF 21751-I) c/D.G.I.", causa n° 38.845/04, del 11/12/2007, en su anterior integración en los autos "Consorcio de Gestión de Puerto de Quequén (TF 15660-I) c/D.G.I.", causa n° 12.074/07, del 24/11/2009, y en su actual composición *in rebus,* "Isidro Miriam Adriana (TF 34078-I) c/D.G.I.", causa n° 17.654/13, del 08/08/2013 y "HSBC Bank Argentina S.A. c/D.G.I." causa n° 10.010/15, pronunciamiento del 23/06/2015).

Resalta lo afirmado previamente el hecho de que la Instrucción General n° 2/2015 no ha sido publicada en el Boletín Oficial –y por ende de acceso público y gratuito para la ciudadanía– a lo que se añade que tampoco integra la propia página *web* de la





#37808236#389829460#20231130225331047

A.F.I.P., en particular en su “Biblioteca Electrónica”, que comprende a la normativa aduanera e impositiva emitida por dicho organismo.

Desde esta perspectiva es ostensible la ausencia de virtualidad normativa con alcance de regla de aplicación externa al propio ente recaudador, de la resolución bajo análisis, la cual por lo demás y según resulta principio indiscutible, en modo alguno puede modificar o alterar el contenido o alcances del precepto legal a cuya instrumentación está destinada.

En función de lo hasta aquí expuesto, cabe concluir en la lisa y llana aplicación del art. 12 de la ley 26.860 como pauta a seguir para calcular la conversión de las sumas en moneda extranjera exteriorizadas por la aquí contribuyente, debiendo señalarse que la interpretación que efectuara el Fisco Nacional encontró su fundamento en una resolución de alcance y virtualidad jurídicas exclusivamente internas, que al establecer una pauta distinta de aquélla fijada en el marco legal analizado, se encuentra por lo mismo desprovista de sustento.

Por lo expuesto, a criterio de este Tribunal es que corresponde desestimar el recurso deducido por la demandada y confirmar la resolución dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto fue materia de agravios.

**XI.-** Que en cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la parte demandada vencida, conforme el principio objetivo de la derrota del que no existen motivos que justifiquen apartarse (cfr. art. 68, 1º parte, del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 - t.o. 1998 y modif.).

**XII.-** Que a fin de tratar los recursos interpuestos; en primer término, cabe señalar que, mediante la regulación de honorarios se busca compensar de modo adecuado la tarea desplegada por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa. Para ello debe ponderarse la magnitud del trabajo realizado, el grado de responsabilidad asumido, en concordancia con la complejidad de los intereses económicos en juego y la contribución que cada uno ha aportado para llegar a la solución definitiva del pleito.

Además a fin de lograr una retribución equitativa y justa no resulta conveniente tan sólo la aplicación automática de porcentajes previstos en los aranceles, en la medida en que las cifras a las que se arriba pudieren conducir a una evidente e injustificada desproporción con la obra realizada. Tal proceder, limitaría la misión del Juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea encomendada a los abogados, peritos, consultores, etc. (conf. esta Sala, *in rebus,* "Unión Obrera Metalúrgica de la República Argentina c/E.N. -M° de Salud y Acción Social- y otro s/Juicios de Conocimientos" del 30 -XII-97 y “Estado Nacional (M.O.S.P. y E.) c/Baiter S.A.”, del 2/05/1998, entre otras), razón por la cual se impone la adecuada y prudente ponderación de la totalidad de los factores que conducen a la ajustada valoración de la tarea profesional.

Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el valor del juicio no es la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse al mérito, naturaleza e importancia de la labor profesional (C.S., *Fallos*: 270:388; 296:124, entre muchos más).





#37808236#389829460#20231130225331047

Y, recientemente en la causa *"Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.A. c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa",* sentencia del 4/09/2018 (*Fallos*: 341:1063), sostuvo, en cuanto a la ley aplicable a los trabajos cumplidos con anterioridad a la entrada en vigencia la ley 27.423 y su promulgación parcial dispuesta por decreto 1077/17 que, en el caso de los trabajos profesionales, el derecho se constituye en la oportunidad en que se los realiza, por lo que el nuevo régimen legal, no es aplicable a los procesos fenecidos o en trámite, en lo que respecta a la labor desarrollada durante las etapas procesales concluidas durante la vigencia de la ley 21.839 y su modificatoria ley 24.432, o que hubieran tenido principio de ejecución y agregó que a los fines arancelarios, los intereses no integran el monto del juicio (v. Cons. 3° y 4° del voto mayoritario).

Que sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y montos involucrados -conf. fs. 1/2 (F4) -Resol. 312/2015 y Resol. 313/2015- y lo resuelto con fechas 25/04/2022 y lo resuelto precedentemente-; atento al mérito, calidad, eficacia y extensión de los trabajos profesionales desarrollados durante las dos etapas del pleito cumplidas, corresponde **elevar** a la suma de PESOS OCHENTA MIL ($80.000), los honorarios regulados con fecha 25/08/2022 -punto 1°), en favor del DR. LIONEL SEBASTIAN SARTOR, patrocinante de la actora (arts. 6, 7, 19, 22, 37, 38 y ccdtes. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432).

Que, respecto a las tareas cumplidas bajo la vigencia de la ley 27.423, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y el

monto involucrado - conf. fs. 1/2 (F4) -Resol. 312/2015 y Resol. 313/2015- y lo resuelto con fechas 25/04/2022 y lo resuelto precedentemente-; atento al valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada en el marco del pleito durante la etapa cumplida; corresponde, **reducir** a la suma de PESOS SETENTA Y SEIS MIL CIENTO DIECINUEVE ($76.119) –equivalente a 3 UMA– los emolumentos fijados en el punto 3°) de la regulación de fecha 25/08/2022, en favor del DR. LIONEL SEBASTIAN SARTOR, letrado actuante en defensa de la actora (arts. 16, 21, 24, 29, 44 inc. b) y ccdtes. de la ley 27.423 – Dto. 1077/17).

Sobre idénticas pautas a las desarrolladas en cuanto al monto del pleito, ponderando la entidad y amplitud de las cuestiones sometidas a conocimiento del perito contador propuesto por la actora JULIO ALBERTO CHEMES, atento el mérito, calidad, eficacia y extensión de los trabajos desarrollados, así como la proporción que deben guardar los honorarios de los expertos respecto de los que corresponda a los restantes profesionales que intervinieron en el pleito (C.S., *Fallos*: 260:14 y 300:70, entre otros), corresponde **confirmar** los emolumentos del citado profesional, los que se encuentran a cargo de la demandada (arts. 3, inc. e) del decreto-ley 16.638/57).

Por las tareas efectuadas en la alzada, atento el resultado obtenido, lo resuelto por la C.S.J.N. doctr. Fallo “Las Marías”, corresponde regular en la suma de PESOS SESENTA Y OCHO MIL QUINIENTOS SIETE CON DIEZ CENTAVOS ($ 68.507,10) -equivalente a 2,70 UMA- los emolumentos del DR. DR. LIONEL SEBASTIAN SARTOR, patrocinante, actuante en defensa de la





#37808236#389829460#20231130225331047

actora (arts. 21, 29, 30, 44 inc. b) y ccdtes. de la ley 27.423).

El importe del impuesto al valor agregado integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala, *in re,* "Beccar Varela Emilio - Lobos Rafael Marcelo c/Colegio Públ. de Abog." del 16/07/1996).

Para el caso de que el profesional no haya denunciado la calidad que inviste frente al I.V.A., el plazo para el pago del tributo sobre el honorario regulado, correrá a partir de la fecha en que lo haga.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1º)** rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la resolución del 25/04/2023 en cuanto fue materia de agravios; **2º)** imponer las costas de esta instancia a la parte demandada vencida (art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.), y **3°)** fijar los emolumentos correspondientes de conformidad a lo expresado en el Considerando XII.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase a la instancia de origen.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

*Fecha de firma: 01/12/2023*
*Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA*



#37808236#389829460#20231130225331047

LUIS M. MÁRQUEZ

*Fecha de firma: 01/12/2023*
*Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA*

#37808236#389829460#20231130225331047