19803/2021 SAVIO, PABLO-TF 43967-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 12 de julio de 2022.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La parte actora interpuso recurso de apelación en los términos del artículo 76, inciso ‘b’ de la ley 11.683 contra las resoluciones de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la Administración Federal de Ingresos Públicos–Dirección General Impositiva, en virtud de la cuales —en lo que aquí más interesa— se resolvió:

i. Determinar de oficio la obligación tributaria del señor Pablo Savio en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2006, por la suma de $ 243.994,45, y suspender la intimación de pago de esa suma, “en razón de la exteriorización de U$S 380.000 en Certificados de Depósito para la Inversión –CEDIN, monto que resulta superior al incremento patrimonial producido en el ejercicio fiscal 2006, hasta tanto exista un pronunciamiento judicial” en la causa 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 26.860 (resolución nº 431/2015) (el destacado es propio).

ii. Determinar de oficio la obligación tributaria del señor Pablo Savio en el impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2006 por la suma de $ 36.763,96 (resultante de restarle al impuesto determinado, los anticipos cancelados y el impuesto liberado de conformidad con las disposiciones de la ley 26.860) y supeditar la liberación prevista en la ley 26.860 al pronunciamiento que se debía dictar en la causa referida (resolución nº 432/2015) (el destacado es propio).

iii. Determinar de oficio las obligaciones tributarias de Marcela Savio del período fiscal 2006, en los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales y liquidar los intereses resarcitorios correspondientes (resoluciones nºs 84/2015 y 85/2015).

Expresó que la AFIP–DGI recibió la información de que el señor Pablo Savio tenía una cuenta bancaria no declarada en el exterior al 31 de diciembre de 2006 y que, en consecuencia, inició el procedimiento de determinación de oficio de sus obligaciones tributarias.

Relató que el señor Savio asumió la totalidad de los cargos efectuados por ese organismo y que, por ello, consideró que procedimiento de determinación respecto de Marcela Savio debió ser clausurado en la instancia administrativa.

Sostuvo que la resolución nº 432/2015 calculó erróneamente el monto del impuesto sobre los bienes personales que se encontraba liberado —en función de la exteriorización de U$S 380.000 que éste practicó en los términos de la ley 26.860—, pues el artículo 12 de esa ley estableció que el valor de cotización de la moneda extranjera era el correspondiente al tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina (‘BNA’), vigente a la fecha de la respectiva exteriorización.

Precisó que el tipo de cambio al momento de la exteriorización (el día 30/03/2015) era de $ 8,72 por cada dólar; no obstante ello, la AFIP consideró que la suma exterioriza debía convertirse al tipo de cambio vigente al 31/12/2006 en función de lo dispuesto en el punto 2.5 de la Instrucción General de la AFIP nº 2/2015.

II. La Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: (i) declarar abstracto el tratamiento de las resoluciones n°s 431/2015 y 84/2015, pues —en función de lo manifestado por la AFIP-DGI a fs. 262/65 y 272/73 vta. — correspondía reconocer “la liberación dispuesta por la ley [26.860] con relación al impuesto a las ganancias”, con costas por su orden; (ii) declarar que el tramiento de las resoluciones n° 432/2015 y 85/2015 devino parcialmente abstracto —en función de lo establecido en la ley 26.860— con costas por su orden; (iii) tener a la parte actora por desistida parcialmente de la acción y del derecho —en los términos de la ley 27.260— respecto del remanente que no fue alcanzado por los beneficios dispuestos por la ley 26.860 correspondiente a la resolución nº 432/2015, con costas; y iv)

declarar, en consecuencia, que devino abstracto el tratamiento de la resolución nº 85/2015, con costas por su orden (ver fs. 278/282).

Para decidir así, consideró que:

a. La ley 26.860 estableció un régimen de exteriorización voluntaria de tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior que se podía materializar por medio de la adquisición de los instrumentos financieros creados en el título I de esa ley.

b. En el marco de ese régimen el señor Pablo Savio exteriorizó la suma de U$S 380.000, no obstante lo expuesto, las partes discreparon respecto de las normas que correspondía aplicar a fin de establecer el tipo de cambio al cual debía convertirse esa suma de dinero.

c. La postura de la AFIP–DGI se sustentó en lo dispuesto en el punto 2.5 de la instrucción general nº 2/2015 y consideró que la suma exteriorizada debía convertirse al tipo de cambio vigente al 31 de diciembre de 2006 y, en consecuencia, reclamó el ingreso de una suma de dinero mayor para cancelar la obligación tributaria correspondiente a la resolución nº 432/2015.

d. Las circunstancias fácticas, y los artículos 3°, 5°, 9°, 10° y 12° de la ley 26.860 y la resolución general 3509/2013, permitían reconocer la liberación impositiva que instituyó el régimen de marras en los términos propuestos por la parte actora.

En efecto, el artículo 12 de la ley 26.860 estableció que el valor de cotización de la moneda extranjera era el correspondiente al tipo de cambio comprador del BNA vigente al momento de la exteriorización, que, en el caso, tuvo lugar el 30 de marzo 2015.

e. El criterio aplicado por la AFIP–DGI es inadmisible pues la instrucciones agotan su eficacia dentro de su propia esfera; además el punto 2.5 de la citada instrucción general se aparta de las previsiones contenidas en el artículo 12 de la ley 26.860.

f. Aún aplicando el tipo de cambio comprador del BNA vigente al momento de la exteriorización restaba ingresar la suma de $ 20.524,66 para cancelar la obligación determinada en la resolución nº 432/2015. Para ello,

la parte actora se acogió a las disposiciones de la ley 27.260 —acreditó la presentación del formulario F. 208, sin que surgiera la existencia de causales de exclusión—, por lo que correspondía tenerla por desistida de la acción y del derecho.

III. La AFIP-DGI apeló esa decisión (ver fs. 284) y expresó agravios (ver el memorial de fs. 292/297 que fue replicado a fs. 300/302 por la parte actora).

En el memorial de agravios desistió parcialmente de su recurso y limitó su queja a cuestionar la referida liberación del impuesto sobre los bienes personales en función del tipo de cambio considerado por el Tribunal Fiscal a esos fines (ver el informe de fs. 290/291 y lo manifestado a fs. 295vta./296).

Sostuvo, esencialmente, que debe aplicarse la instrucción general nº 2/2015 (AFIP) que en su punto 2.5 establece "que la tenencia de moneda exteriorizada no podrá ser inferior a la cantidad de moneda extranjera causa de los ajustes, lo que implica la identidad de sus montos nominales […] Si la tenencia de moneda extranjera exteriorizada resultara inferior, deberán determinarse los impuestos correspondientes a la diferencia de moneda extranjera no exteriorizada".

Expresó que el tipo de cambio utilizado en las resoluciones (esto es, el tipo de cambio comprador del BNA vigente el 31/12/2006) era correcto, pues la parte actora exteriorizó una suma de dinero menor a la que se verificó en el ajuste en el impuesto sobre los bienes personales.

Manifestó que la aplicación de ese tipo de cambio arroja un saldo a favor no conformado de $ 16.293,30 y que la causa debe continuar respecto de esa suma.

IV. La cuestión que constituye materia de apelación ante esta instancia está circunscripta a determinar si la parte actora adeuda o no la cantidad de $ 16.293,30 en concepto de impuesto sobre los bienes personales correspondiente al año 2006, tal como afirma la AFIP–DGI en su recurso de apelación.

Al respecto cabe precisar que de las constancias de la presente causa, resulta que el 30 de marzo de 2015, el contribuyente exteriorizó la cantidad de U$S 380.000 para la adquisición de CEDINES, en los términos de lo establecido en la ley 26.860 (ver fs. 134/136 de los antecedentes administrativos: actuación nº 10796-252-2014).

No es materia de controversia el hecho de que la referida exteriorización le permitió al señor Savio beneficiarse con la eximición del pago del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2006 que fue determinado mediante la resolución n° 431/15, puesto que la suma exteriorizada era superior a la cantidad de moneda extranjera que constituía la causa de ese ajuste (ver fs. 142 de la actuación administrativa citada).

Nótese, además que para la determinación de oficio correspondiente a ese impuesto, se tomó como base el denominado “incremento patrimonial no justificado” resultante de la comparación de los saldos de las cuentas que poseía el señor Savio en el HSBC Bank de Suiza entre los años 2005 y 2006 (ver fs. 108 de la actuación administrativa citada). Es decir, la suma de u$s 211.971, que, como se dijo, era inferior a la que se exteriorizó en el año 2015.

Sin embargo, y tal como resulta de las actuaciones administrativas, para la determinación de oficio correspondiente al impuesto sobre los bienes personales del año 2006, la AFIP–DGI consideró como base del ajuste los saldos totales verificados en ambas cuentas. Es decir, las sumas de u$s 1.717.687 y u$s 741.262 convertidos según el tipo de cambio vigente al cierre del período fiscal 2006 (3,022 pesos por dólar). A dicha base, le detrajo el mínimo no imponible, los anticipos que ya habían sido ingresados y el importe que oportunamente había sido declarado por el señor Savio —a título de depósito en dinero en una cuenta bancaria en dólares en el extranjero—, lo que arrojó un impuesto a ingresar de $ 45.376,66 (cfr. liquidación de fs. 109 de las actuaciones administrativas; ver, asimismo, fs. 29 del expediente principal).

Como se vió, la AFIP–DGI consideró que la suma exteriorizada era inferior a la cantidad de moneda extranjera que constituía la causa de ese ajuste y la convirtió al tipo de cambio vigente al 31 de diciembre de 2006 —en vez de aplicar el tipo de cambio dispuesto por el artículo 12 de esa ley. Sobre dicha suma aplicó la alícuota de 0,75, lo que arrojó una liberación en el impuesto de $ 8.612,70 y un saldo a ingresar de $ 36.736,96.

V. La interpretación que propuso la parte actora, convalidada por el Tribunal Fiscal, se apoya en las siguientes normas de la ley 26.860:

—El artículo 3º establece que la exteriorización de la tenencia de moneda extranjera en el exterior se realizaría mediante su transferencia al país por medio de las entidades comprendidas en el régimen de la ley 21.526 y sus modificaciones.

—El artículo 4º dispone que "el importe expresado en pesos de la moneda extranjera que se exteriorice no estará sujeto a impuesto especial alguno".

—El artículo 7º expresa que el goce de los beneficios previstos en la ley estará sujeto a que el importe correspondiente a la moneda extranjera que se exteriorice se afecte a la adquisición de alguno de los instrumentos financieros que se mencionan en el título I de la referida norma (esto es, BAADE o CEDIN).

—El artículo 9º aclara que quienes efectúen la exteriorización no estarán obligados a informar a la AFIP 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 […] c) Quedan eximidos del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar, de acuerdo con las siguientes disposiciones: […] 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 artículo 12 dispone que: "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".

La AFIP–DGI por su parte, sostiene su posición con sustento en la instrucción general nº 2/2015 que en su punto 2.5 dispone que: "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".

VI. En ese contexto la línea argumental que ofrece la AFIP–DGI no puede ser admitida.

Ciertamente, esta sala tiene dicho que "las instrucciones generales instituyen normas de procedimiento o trámite de cumplimiento obligatorio por parte de las dependencias para ser aplicadas al desarrollo de las tareas o funciones asignadas por su competencia" (causa "*Hidalgo, Fernando c/Dirección General Impositiva*" y "*HSBC Bank Argentina SA c/ Dirección General Impositiva*", pronunciamientos del 2 de junio de 2015 y del 13 de septiembre de 2016).

Asimismo, sostuvo que "aun cuando las instrucciones generales son internas para el organismo recaudador, pueden ser válidamente utilizadas

como criterios de interpretación a los efectos de resolver la cuestión planteada" sin que ello implique que "deba aplicarlas sin una debida ponderación del contexto" (causa *"Hidalgo"* y *"HSBC"*, citadas).

En definitiva, el objeto de las instrucciones "consiste en regular su propia organización o funcionamiento interno, siendo sus destinatarios primarios primarios los funcionarios o empleados públicos. En tales condiciones, carecen de efectos externos a la organización en la cual estan destinados a regir, pues se trata de disposiciones internas con relevancia en el orden jerárquico de la administración, sin carácter obligatorio para los particulares" (Sala III, causa "*Widmer, Valeria Alejandra TF 43644-I c/ Dirección General Impositiva*", pronunciamiento del 14 de julio de 2020).

Desde esa perspectiva, el criterio seguido por la AFIP–DGI de aplicar las previsiones de la instrucción contradice los alcances de la ley 26.860 de jerarquía normativa superior.

Por tanto, dado que el tipo de cambio tomado por la AFIP–DGI no se condice con lo previsto en el art. 12 de la ley 26.860, su pretensión no puede ser admitida en esta instancia.

En un sentido similar, se pronunciaron la Sala III en la causa *"Widmer"*, citada y la Sala IV, en la causa "*Ruiz, Julio Cesar c/ Dirección General Impositiva*", pronunciamientos del 14 de julio de 2020 y 4 de junio de 2019. Esas decisiones se encuentran firmes en razón de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 10 de marzo y el 22 de abril del 2021, declaró inadmisibles los recursos extraordinarios por aplicación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

En función de lo expuesto corresponde desestimar los agravios del Fisco Nacional y confirmar la sentencia apelada.

VII. Las costas de esta instancia deben ser soportadas por la demandada vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE:** Desestimar los agravios de la AFIP-DGI y confirmar la sentencia apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, remítase al Tribunal Fiscal.

Se hace constar que la jueza Liliana María Heiland no suscribe el presente pronunciamiento por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.).