CAUSA Nº 42527/2023/CA1 - "TORRENT EUGENIO (TF 44483-I) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, marzo de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 969/972, el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó las defensas de prescripción articuladas por el actor, con costas y **tuvo por regularizada la pretensión fiscal** respecto de las resoluciones 213/15 y 214/15 apeladas por el Sr. Torrent en el expte. 44.483-I y su acumulado 44.485-I, respectivamente, por aplicación de la ley 26.860. Con costas por su orden. Asimismo, **declaró abstracto** el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos en las causas que originariamente habían tramitado bajo los números 44.489-I; 44.486-I; 44.487-I; 44.492-I; 44.494-I; 44.493-I; 44.490-I y 44.495-I.

Para así resolver ponderó, en lo que aquí interesa, que, en atención a la exteriorización formulada por el actor, correspondía declararlo alcanzado por los beneficios de la ley 26.860 y, por lo tanto, regularizada la pretensión fiscal en relación con los tributos determinados, teniendo en consideración las fluctuaciones de la cotización del dólar estadounidense entre el período fiscal controvertido —2006— y la fecha de la exteriorización.

Consideró que el art. 12 de la ley 26.860 zanjaba la cuestión al establecer que, a los fines del presente título, debía considerarse el valor de cotización de la moneda extranjera que correspondiese, al tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina, vigente a la fecha de la respectiva exteriorización. Ello, sin perjuicio de lo establecido por la Instrucción 2/15, toda vez que si bien las instrucciones son obligatorias para el organismo recaudador y deben ser aplicadas por éste en el cumplimiento de sus funciones, lo cierto es que en el punto 2.5 de aquélla no complementaba el régimen bajo análisis, sino que contrariaba lo regulado por el citado artículo 12.

En consecuencia, teniendo en consideración lo establecido por el art. 9º de la citada ley 26.860, concluyó que correspondía declarar alcanzado al Sr. Torrent por los beneficios de dicha ley y, por lo tanto, tener por regularizada la pretensión fiscal respecto de los actos administrativos por él apelados. Con costas por su orden.

Con relación a los recursos de apelación planteados en las restantes actuaciones acumuladas, dada la exteriorización tratada precedentemente, procedía declarar abstracto el tratamiento de las resoluciones 219; 215, 216, 221, 220, 222, 217 y 218 todas del año 2015.

Fecha de firma: 26/03/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38368143#405648818#20240326101443382

2º) Que, contra dicha decisión apeló el **Fisco** y expresó agravios a fs. 979/986 vta., los que fueron contestados por su contraria a fs. 998/1006.

En primer lugar, sostuvo que mantenía su recurso en cuanto a lo resuelto en el punto 2, exclusivamente por las diferencias de ajuste subsistentes de acuerdo al tipo de cambio aplicado para la conversión a pesos de los dólares exteriorizados en virtud de las pautas establecidas en el punto 2.5 de la Instrucción General Nº 2/15, por aquello en que la suma exteriorizada no alcanzaba para satisfacer la pretensión fiscal, la proporción de intereses y las costas por ese aspecto.

Con relación a los restantes temas contenidos en el referido pronunciamiento, se adjuntó constancia suscripta por el Director General de la DGI autorizando el criterio de **desistir parcialmente** de la apelación de la sentencia del Tribunal Fiscal en cuanto resolvió tener por regularizada la pretensión fiscal respecto de las resoluciones 213 y 214/2015 por aplicación de la ley 26.860 en la medida de la exteriorización, así como de desistir respecto del punto 3 de la sentencia en cuanto dispuso declarar abstracto el tratamiento de los recursos interpuestos en las causas que tramitaron bajo los números 44.489-I, 44.486-I; 44.487-I; 44.492-I; 44.494-I; 44.493-I; 44.490-I y 44.495-I.

Al respecto, sostuvo que, según los lineamientos de la IG 2/2015 de la AFIP, la tenencia de moneda extranjera exteriorizada no resultó suficiente a efectos de alcanzar con los beneficios de dicho régimen legal la totalidad del ajuste.

Por lo expuesto, concluyó que en el caso subsistían diferencias no regularizadas, a saber:

- Diferencia de impuesto a ingresar –Impuesto a las Ganancias- período fiscal 2006: $694.263,43
- Diferencia de impuesto a ingresar- Impuesto sobre los Bienes Personales – período fiscal 2006 $13.483,70
- Intereses resarcitorios.

En consecuencia, a pesar de las exteriorizaciones efectuadas, no se encontraba satisfecha totalmente la pretensión fiscal reclamada, 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 IG 2/15 no bastaba para cubrir el total de lo omitido.

Corrido el pertinente traslado, el actor se opuso a la aplicación de la referida instrucción y planteó su inconstitucionalidad. En efecto, a fs. 1004 y ss, sostuvo que, en el hipotético caso de que se considerase que dicho instrumento normativo revestía el carácter de reglamento y que podía regular relaciones jurídicas concretas, resultaba contrario a la Constitución Nacional por afectar directamente el principio de reserva de ley en materia tributaria.

En tal sentido, puntualizó que la ley 26.860 no había añadido el requisito de equivalencia en moneda extranjera entre lo exteriorizado y lo determinado, sino que había sido incorporado por la mentada instrucción, contrariando el espíritu de la ley y por ende, la Constitución nacional.

El 1/3/2024 emitió dictamen el Sr. Fiscal General de Cámara, quien señaló que la Instrucción 2/15 no estaba destinada a producir efectos jurídicos en forma directa sobre terceros ajenos a la Administración, por lo que no podía ser considerada como un acto administrativo de alcance general, sino como un acto interno de aquélla.

Por ello, entendió que en ese marco el planteo de inconstitucionalidad resultaba insustancial, toda vez que la mencionada instrucción general –como acto interno de la Administración- no producía efectos jurídicos inmediatos en forma directa.

3º) Que, la ley 26.860, dispuso que las personas físicas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el art. 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, podrán exteriorizar voluntariamente la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior en las condiciones previstas en el título II de su plexo normativo (art. 3º).

A fin de determinar el monto en pesos de la moneda extranjera exteriorizada, estableció en su art. 12, que debe tomarse **el tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina, vigente a la fecha de la respectiva exteriorización.**

Por otro lado, mediante su artículo 13 se previó que, *Será requisito para el usufructo de los beneficios que otorga la presente que los contribuyentes hayan cumplido con la presentación y pago, al 31 de mayo de 2013, de las obligaciones de los Impuestos a las Ganancias, a la Ganancia Mínima Presunta y al Impuesto sobre los Bienes Personales, correspondientes a los ejercicios fiscales finalizados hasta el 31 de diciembre de 2012, inclusive. El incumplimiento a lo dispuesto precedentemente, tendrá el carácter de condición resolutoria. Las diferencias patrimoniales que el contribuyente deba expresar con motivo del acogimiento al presente régimen deberán incluirse en las declaraciones juradas correspondientes al período fiscal 2013".*

4º) Que, a su turno, la Resolución General 3509/2013, en su art. 2º, expresó que la exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior se consideraría perfeccionada una vez cumplidos los requisitos, plazos y condiciones dispuestos por la precitada ley, dicha resolución y las normas que se dictasen al respecto.

El art. 5º estableció —en lo pertinente— que se considerarían cumplidos los requisitos cuando las declaraciones juradas se hubieran presentado y el saldo se hubiese cancelado o incluido en un plan de facilidades de pago dispuesto por la Administración Federal.

5º) Que, por otra parte, la Instrucción General AFIP-DGI Nº 2/2015 dispuso que:

"2.5. 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".***

6º) Que, el 30 de junio de 2015, el Sr. Torrent informó que había procedido a la compra de CEDINES expedida por el Banco de la Nación Argentina, y solicitó, en consecuencia, que se imputaran a los ajustes a él efectuados. A tal fin, declaró no estar comprendido en las causales de exclusión del art. 15 de la ley 26.860 (ver fs. 876).

Corrido el pertinente traslado, a fs. 911 el Fisco sostuvo que la exteriorización realizada no resultaba de suficiente entidad para liberarlo de responsabilidad con relación a la cuenta en cuestión, porque se advertía que la tenencia de moneda extranjera al 31/6/2006 en HSBC Private Bank resultaba de **U$S 1.921.913,00,** por lo que, al considerar la exteriorización de **U$S 1.327.000,00**, ello no lograba cubrir el monto sobre el que se había procedido oportunamente a la determinación de los tributos apelados, por lo que lo peticionado por el actor resultaba improcedente.

A fs. 923/926, el demandante especificó que, según una interpretación armónica de la ley 26.860, los dólares exteriorizados al 30.6.2015 ascendían a U$S 1.327.000,00, lo que representaba la suma de $12.057.785,5, importe exteriorizado en moneda de curso legal según el tipo de cambio BNA comprador al 30.6.2015, fecha de exteriorización (art. 12, ley 26.860) (tipo de cambio = $9.0865). En tal sentido, lo exteriorizado ($12.057.785,5) supera ampliamente la base sobre la que se determinaron los impuestos controvertidos ($5.899.311,95), por lo que correspondía efectuar la inmediata imputación de la suma exteriorizada a la determinación de oficio practicada.

7º) Que, en el caso de autos, se discute si se aplica o no la Instrucción 2/15 a los fines de considerar si el actor regularizó el total o una parte de los impuestos adeudados.

Tal como lo señaló el Fiscal General de Cámara en su dictamen, las instrucciones, reglamentos internos, circulares, órdenes de servicio, etc. constituyen actos



#38368143#405648818#20240326101443382

de la administración, cuyo objeto consiste en regular su propia organización o funcionamiento interno, siendo sus destinatarios primarios los funcionarios y empleados públicos. Por ello, carecen de efectos externos a la organización en la cual están destinados a regir, ya que se trata de disposiciones internas con relevancia en el orden de dicha administración pero no respecto de terceros (de conformidad con lo resuelto por la Sala I en la causa "Savio Pablo c/DGI s/recurso directo de organismo externo" del 12/7/2022, entre otros).

Por consiguiente, el criterio del Fisco de aplicar la Instrucción, en tanto contradice los alcances de la ley 26.860, y se aparta de su espíritu, no puede ser admitido.

Por ende, corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto consideró al Sr. Torrent alcanzado por los beneficios de la precitada normativa y regularizada la pretensión fiscal conforme sus disposiciones.

8º) Que, en cuanto al pago de la tasa de justicia efectuado por la demandada, pasen los autos al Sr. Representante del Fisco a fin de que se expida al respecto en atención a encontrarse configurado el supuesto previsto en el punto 10, *in fine* de la acordada 20/92. ASI SE DECIDE.

En atención a lo expuesto **SE RESUELVE**: desestimar el recurso del Fisco y confirmar la sentencia apelada, con costas por su orden en atención a la naturaleza de la cuestión (art. 68, segunda parte del CPCCN).

Regístrese, notifíquese al Sr. Fiscal General, cúmplase con la remisión ordenada y devuélvase.

JORGE EDUARDO MORÁN **MARCELO DANIEL DUFFY**

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 26/03/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38368143#405648818#20240326101443382