25309/2023.-

“AYUB, SILVANA TERESA (TF 44479-I Y ACUM) c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”.

///nos Aires, 22 de diciembre de 2023.PAF

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I.- Que mediante pronunciamiento del 15/02/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias y confirmó, parcialmente, la determinación de oficio del Impuesto sobre los Bienes Personales apeladas en autos, con costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

En consecuencia, le ordenó a la A.F.I.P. -D.G.I. que, en el término de treinta (30) días, practique la reliquidación de lo que adeuda la parte actora conforme a lo decidido (cfr. fojas digitales 1/12).

I.1.- Para así decidir, en primer lugar, recordó los recursos de apelación fueron interpuestos contras las Resoluciones n° 265/15 y n° 266/15 (DV RRME), ambas del 03/07/2015.

Indicó que mediante la Resolución n° 265/15 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 su 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, 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 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 (cfr. fojas digitales 1/21).

Por otra parte, mediante la Resolución n° 266/15 (DV RRME) 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 (CPE 162/2014) caratulado "HSBC BANK Argentina S.A. y

Fecha de firma: 22/12/2023
Alta en sistema: 28/12/2023
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

#37897494#392990575#20231222082033205

otros s/Infracción a la 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 a fs. 224 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 indicó que el Juzgado Nacional en lo Penal Económico n° 9, a fs. 228, informó que la aquí actora –Silvana Teresita Ayub- no figura entre las personas que fueron llamadas a prestar declaración indagatoria en dichos autos, ni que para ese entonces se encontraba imputada por delito alguno en el marco de aquella pesquisa.

I.2.- En cuanto al fondo de la cuestión planteada el Tribunal *a quo* se expidió acerca de la exteriorización voluntaria de tenencia de moneda extranjera en el marco de la ley 26.860 que efectuara la recurrente.

Para ello, recordó –y transcribió- lo previsto por los arts. 3°, 5°, 7°, 9°, 10°, 12°, 13°, 15° y 18° de la ley 26.860 y los arts. 1°, 2° y 5° de la RG AFIP 3509 reglamentaria de la norma referida.

Indicó que en las presentes actuaciones el ajuste correspondiente a la materia neta imponible reliquidada es de U$S 575.340,74 y que en las Resoluciones n° 265/15 y n° 266/15 determinativas de los tributos aquí apelados, el monto exteriorizado por el contribuyente alcanza, a criterio del organismo fiscal, sólo parcialmente a cubrir el saldo determinado a favor del Fisco Nacional.

Sentado ello, analizó en primer lugar si se encontraba debidamente cuantificado el ajuste en el Impuesto a las Ganancias, recordando que éste se sustenta en un incremento patrimonial no justificado en función de los depósitos detectados en la cuenta en cuestión.

Sobre el punto, el T.F.N. señaló que para efectuar la determinación, la demandada tomó el monto total de la cuenta al 31/12/2006, pero advirtió que de las planillas que dieran lugar a tal ajuste (cfr. fs. 72/74) surgía que las sumas depositadas provenían de años anteriores, observándose la existencia de un saldo final del período fiscal 2005. Ello así, indicó, la determinación del incremento patrimonial respecto del período fiscal 2006 debe ser la diferencia existente entre el saldo al cierre del período 2006 (U$S 575.340) con el saldo del cierre del período fiscal 2005 (U$S 523.329) en la cuenta objeto de autos. Por lo tanto, consideró que el monto base del ajuste sería de U$S 52.011.

Atento a lo expuesto, concluyó que el monto que toma el Fisco Nacional resulta erróneo, ignorando o desatendiendo la propia información a la que la misma Administración pretende otorgarle validez, circunstancia ésta que, entendió, resta sustento a los argumentos de la demandada por cuanto sostiene que la

recurrente no arrimó prueba alguna que demuestre que los fondos contenidos en el saldo al inicio son los mismos que se encuentran contenidos al cierre.

I.3.- Por otra parte, resaltó 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 13453/14 “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 del inciso d) del art. 15 citado por la demandada y señaló que en éste se excluye a los imputados por delitos vinculados con operaciones de lavado de dinero o financiamiento del terrorismo y que, de los mismos dichos de la A.F.I.P., la denuncia que efectuara involucra las figuras de “Evasión Fiscal” y “Asociación Fiscal Ilícita” y no la del delito de lavado de dinero.

Así las cosas, y tomando en consideración lo informado a fs. 224 -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 tampoco fue denunciada por los delitos de evasión o asociación ilícita, contrariamente a lo afirmado por el Fisco Nacional en las resoluciones recurridas.

Concluyó que, toda vez que de las constancias de autos y las normas analizadas, entendió que la apelante quedó subsumida en la liberación impositiva que instituyó la ley 26.860.

I.4.- Por otra parte, en cuanto a la utilización por parte del Organismo recaudador del valor de cotización, de conformidad con lo establecido por la Instrucción General n° 2/2015 señaló que el Fisco Nacional basa su argumentación –para sostener que no se encuentra totalmente satisfecha la pretensión fiscal- en lo establecido en el punto 2.5 de la normativa indicada, la cual 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”.*

Sin embargo, destacó que el art. 12 de la ley 26.860 –invocado por la parte actora- indica con claridad que los sujetos que exterioricen voluntariamente la tenencia en moneda extranjera a través de la adquisición de CEDINES, gozarán

Fecha de firma: 22/12/2023
Alta en sistema: 28/12/2023
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

#37897494#392990575#20231222082033205

de determinados beneficios, entre los que se encuentra la eximición del pago de los impuestos que hubieran omitido declarar y 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".*

Conmemoró 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 en función de la cual, a los fines de 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 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".

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".*

Por lo esgrimido, habida cuenta el acogimiento de la recurrente a la ley 26.860, encontrarse acreditada la adquisición de CEDINES y que la parte actora no se encuentra comprendida en las causales de exclusión prevista en el inciso d) del art. 15 de la dicha ley; consideró aplicables al caso los beneficios previstos por la mencionada ley en la medida en que el monto en pesos exteriorizados por la contribuyente alcance a cubrir el saldo determinativo a favor del Fisco Nacional.

Por lo tanto, hizo lugar al planteo de la recurrente en lo relativo a su acogimiento a dicho régimen y, en consecuencia, revocó, en su totalidad, la Resolución n° 265/15 (DV RRME) correspondiente al Impuesto a las Ganancias y revocó, parcialmente, la Resolución n° 266/15 (DV RRME) correspondiente al Impuesto a los Bienes Personales, en la medida de la exteriorización realizadas por el contribuyente, debiendo reliquidar el monto del saldo que persiste a favor del Fisco Nacional de acuerdo con lo expuesto precedentemente.

I.5.- Atento a la forma en que resolvió, acto seguido analizó el agravio formulado por la recurrente en orden a la diferencia respecto del Impuesto a los Bienes Personales determinado. que no alcanzó a ser cubierta con la exteriorización efectuada en los términos de la ley 26.860.

Para ello, señaló que la accionante cuestionó la validez de la información que originaron los cargos formulados en las resoluciones apeladas y la inaplicabilidad del Convenio suscripto entre el Estado Nacional y el Estado de Francia (normado por la ley 22.537 y el Protocolo Modificatorio del Convenio aprobado por la ley 26.276).

Luego de analizar lo decidido por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico n° 11 al resolver, con fecha 7/03/2017, el incidente de nulidad sobre el origen de la prueba en la causa “HSBC Bank Argentina SA y otros s/L 24769” así como también lo previsto por el art. 27 del Convenio antes mencionado, concluyó que no existieron obstáculos legales para que nuestro país requiera 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 citado artículo 27, 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.6.- Por otra parte, recordó que el Fisco Nacional obtuvo la información del Fisco Francés relativa a la tenencia de cuentas bancarias en el HSBC Suiza por parte de ciudadanos argentinos y que de dicha información surgía la existencia de diversos activos en una cuenta cuyos datos de perfil coinciden con los asignados a la aquí actora.

Añadió que, en la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, siendo ello invertebrado y pacíficamente reconocido por jurisprudencia de las diversas Salas del T.F.N. y de esta Cámara.

Recordó también que si las manifestaciones de los contribuyentes no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración de los

hechos y errores que le atribuye, fundando su postura en jurisprudencia de la C.S.J.N., esta Cámara y el T.F.N. que citó en apoyo de su postura.

En concordancia con lo manifestado, sostuvo que: *"Debe entenderse que incumbe a la apelante poner en movimiento la etapa de probanzas del proceso, a fin de lograr el mayor grado de verdad –apodíctica-, esto es, lograr que a partir de las pruebas aportadas el juzgador llegue al mayor grado de certeza, eliminando la posibilidad de que las cosas o los hechos hayan sucedido de forma diferente a lo que se está aseverando".*

Sobre la base de lo expuesto, confirmó la Resolución n° 266/15 apelada en autos, en lo que no ha sido objeto de la revocatoria parcial decidida previamente, con costas a la parte actora.

I.7.- Asimismo, indicó que toda vez que no hay agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en la proporción en que se confirma los impuestos omitidos en este acto. No obstante ello, aclaró que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (conf. C.S.J.N., *Fallo:* "Citibank N.A. c/D.G.I." del 01/06/2000).

II.- Que disconforme con lo decidido, interpuso recurso de apelación la demandada (cfr. foja digital 14).

II.1.- Ínterin, adjuntó la reliquidación conforme a las pautas ordenadas por el T.F.N., acompañando para ello, copia de la Nota n° 133/22 emitida por la Regional Mendoza, la cual arrojaría un saldo en favor del Fisco por la suma de $ 537,07 luego de haberse deducido la exteriorización de la ley 26.860.

Al respecto, indicó que la cotización que había calculado la parte actora en su escrito de apelación de $ 8,783 al 13/03/2015 –fecha en que tuvo lugar la exteriorización- es errónea, toda vez que de la consulta de la página web del Banco de la Nación Argentina/cotizaciones históricas (que acompaña), ésta se encontraba en la suma de $ 8,685; bajo la cual, denunció, practicó los cálculos que presenta (cfr. fojas digitales 16/18).

Por resolución del 11/10/2022, luego de haber sido sustanciada la liquidación con la parte actora, el T.F.N. aprueba la misma por entender que se ajusta a las pautas de la sentencia dictada en autos (cfr. foja digital 13).

II.2.- Con posterioridad, presentó su memorial el Fisco Nacional, el cual no fuera contestado por la actora pese a encontrarse debidamente notificada mediante cédula papel librada por el T.F.N. (cfr. fs. 408/408vta. de la causa que se tiene a la vista).

II.2.A.- Luego de recordar los antecedentes del caso y lo decidido por el Tribunal *a quo*, el Fisco Nacional, en primer lugar, se agravió por la revocación

total de la Resolución n° 265/15 que determinó el Impuesto a las Ganancias para el período fiscal 2006.

Destacó, sobre el punto, que el Tribunal *a quo* tomó en forma incorrecta la base imponible del ajuste por el tributo en cuestión puesto que su parte había considerado un incremento patrimonial, al detectarse moneda extranjera no declarada que se encontraba depositada en una cuenta bancaria en el exterior al 31/12/2006 por la suma de U$S 575.340. Y, además, que según el T.F.N. no debió considerarse ese saldo, pues del que ostentaba dicha cuenta en la fecha mencionada. debía restarse la tenencia detectada al 31/12/2005 por la suma de U$S 523.329, de forma tal que el ajuste quedaba reducido a una diferencia de U$S 52.011 en función de la reducción de la base imponible.

La demandada controvirtió lo decidido tras sostener que la actora no había presentado la DD.JJ. por el Impuesto a las Ganancias para el período 2005, con lo cual sostiene que los montos que la instancia anterior toma para poder computar el saldo no habían sido declarados ante su parte; añadiendo que tampoco la actora había presentado la DD.JJ. correspondiente al año 2006 por igual tributo.

Por otra parte alegó que el Tribunal Jurisdiccional Administrativo resolvió, con los mismos elementos que contaba su parte, que no se podía probar que el dinero depositado en la cuenta al 10/09/2004 (más sus movimientos a través del tiempo) es el mismo dinero al 31/12/2006; concluyendo exactamente en contrario que en la resoluciones apeladas.

Cuestionó que el caso fuera resuelto a partir de las planillas obrantes a fs. 72/73 de la actuación administrativa, referidas a la información que usó la A.F.I.P. para su ajuste (información de la Administración Fiscal de Francia), cuando, a su parecer, en verdad se basó en los relatos de la actora y ponderó la prueba dada en torno a la cuenta en el exterior; entendiendo que dicho razonamiento es erróneo. Razonó que correspondería hacer un detalle de los movimientos de entrada y salida de los fondos en la cuenta y su destino u origen como para sostener que se trata del mismo dinero y, denunció que, en su momento, dicha cuestión fue analizada en la instancia administrativa y se concluyó que no existían pruebas suficientes para considerar que los fondos se habían originado en el año 2004, tal el planteo primitivo del actora.

Sostuvo que la cuestión en crisis es un debate de derecho y no una apreciación de hechos y prueba y que, a su entendimiento, los fundamentos dados por el juzgador no surgen de una derivación lógica de los hechos acaecidos en autos ni del derecho aplicable.

II.2.B.- En segundo lugar cuestionó que se entendiera que no se había dado cumplimiento a lo dispuesto por la ley 26.860 en cuanto al valor al cual debe convertirse la moneda extranjera exteriorizada, por haber aplicado la Instrucción General n° 2/2015 en lugar de lo previsto por el art. 12 -que determina que el valor

Fecha de firma: 22/12/2023
Alta en sistema: 28/12/2023
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

#37897494#392990575#20231222082033205

a tomar es en la fecha en que se efectúo la exteriorización (materializada por la compra de CEDINES al 13/03/2015)-.

Indicó que en el presente caso y según los lineamientos de la I.G. n° 2/2015 (A.F.I.P.) 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.

Efectuó un análisis sobre los montos que se considerarían liberados y los no alcanzados por aplicación de la I.G. y de la ley 26.860, según el caso, para concluir que más allá de la presentación en CEDINES realizada por la contribuyente y el informe emitido por el Juzgado Penal Económico, sobre la situación procesal de la misma, respecto del Impuesto a las Ganancias, la pretensión fiscal no se encuentra cubierta en su totalidad, no verificándose –a su entendimiento- el principal requisito por la norma para la viabilidad del beneficio liberatorio allí previsto.

II.2.C.- Por otra parte, cuestionó la revocación parcial y reliquidación de la Resolución n° 266/15, que determinó el Impuesto a los Bienes Personales de la actora, período fiscal 2006. Expuso que en el caso de este tributo se da la misma situación que refiere a la cotización que resulta aplicable.

Señaló que el monto exteriorizado por la recurrente alcanza sólo a cubrir el saldo determinado a favor del Fisco y, para ello, el juez administrativo tomó el valor de la cotización de conformidad con lo establecido en la I.G. mencionada, mientras que el T.F.N. dispuso que se liquide conforme lo establecido por el art. 12 de la ley 26.860, continuando con el procedimiento respecto del restante saldo no conformado por la pretensión fiscal del Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2006.

Reiteró que debe aplicarse la I.G. y que en el *sub lite* corresponde que continúe el litigio por la diferencia de moneda extranjera no exteriorizada y 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.

Alegó que lo decidido por el T.F.N. le otorga al contribuyente un beneficio legal que no le resulta aplicable en función de las rectas disposiciones de la normativa vigente y de la cual eran plenamente conocedores a la hora de adherir a sus términos.

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



#37897494#392990575#20231222082033205

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 que: "*La Administración Federal de Ingresos Públicos reglamentará el Título II de la presente y dictará las normas complementarias que resulten necesarias para su aplicación"*. Citó jurisprudencia en apoyo de su postura e hizo reserva del caso federal.

III.- 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 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).

IV.- Que conforme surge de los considerandos que anteceden, la cuestión a resolver por esta Alzada se ciñe en determinar sí la revocación total de la Resolución n° 265/15 y la revocación parcial de la Resolución n° 266/15, por medio de las cuales se determinaron el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a los Bienes Personales de la parte actora, respectivamente, para el período fiscal 2006; se encuentra ajustada a derecho.

Al respecto cabe recordar que el Fisco Nacional cuestionó la base imponible tomada por el Tribunal Fiscal para el ajuste del Impuesto a las Ganancias (Resolución n° 265/15) y, asimismo, respecto de ambos tributos, 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 la parte actora sometida a la exteriorización- por sobre la Instrucción General nº 2/15 (A.F.I.P.) pretendida por el organismo recaudador.

Por otra parte es preciso destacar que nada corresponde dirimir con relación a la confirmación, parcial, decidida por el Tribunal *a quo* respecto de la Resolución n° 266/15 (DV RRME), lo cual derivara en la reliquidación de las sumas adeudadas por la actora al Fisco Nacional respecto del Impuesto a los Bienes Personales, por cuanto ello no fue materia de agravio de las partes.

V.- Que, así las cosas, cabe indicar que el caso encuadra en la previsión contenida en el art. 86, inciso b), apartados 1º y 2º de la L.P.T.

La norma exige a quien pretende la revisión en esta instancia de la plataforma fáctica y de la prueba que gira en torno a ella, acreditar la arbitrariedad en el pronunciamiento del Tribunal *a quo*, lo que habilitaría tal análisis por parte de esta Cámara.

Al respecto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquélla que caracteriza qué debe entenderse por arbitrariedad: *"[s]ólo cuando se resuelve contra, o con prescindencia, de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en el"* (cfr. *Fallos:* 207:72 y doctrina concordante posterior; esta Sala, *in re*, "Sbasseiro, Oscar Reyes c/D.G.I.", Expte. nº 74.716/18, entre otros).

Asimismo, es menester recordar que de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde -en principio- estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta, en la valoración de dichos aspectos (cfr. Sala I, en la causa: "Establecimientos Don Esteban S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; esta Sala, *in re* "Sanes S.A. c/D.G.I.", del 29/10/2019 y sus citas, entre muchos otros; Sala III, en autos: "Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.", del 12/05/2015; Sala IV, causa: "Valle Escondido c/D.G.I.", del 17/05/2016 y Sala V, *in re*, "Sullair Argentina S.A. c/ D.G.I.", del 21/03/2011, entre otros).

En especial, la ley hace referencia a la ocurrencia de una violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el T.F.N., lo que habilitaría a esta Cámara a declarar la nulidad de las actuaciones, salvo que corresponda abrir a prueba la causa en esta instancia lo que, de por sí, constituye una situación excepcional (cfr. esta Sala, *in rebus:* "Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.", del 7/06/2016 y "LDC Argentina S.A. c/D.G.I." del 03/05/2018, entre muchos otros).

Al respecto, y teniendo en consideración los términos empleados por la representación letrada del Fisco Nacional en su memorial, debe agregarse que una correcta hermenéutica del alcance del término manifiesta, indica que se está adjetivando al antecedente de modo patente, descubierto, claro, o sea, sin que resulte necesaria efectuar ninguna investigación para desentrañar lo oculto (cfr. doctr. de *Fallos:* 293:133, *in re,* "Pustelnik").

VI.- Que previo a adentrarse en la cuestión de fondo, corresponde señalar que de la compulsa de las actuaciones administrativas n° 11986-1152-2014 (Impuesto a los Bienes Personales) y n° 11986-1152-2014/1 (Impuesto a las Ganancias), cuyas copias se tienen a la vista, se advierte que:

1) Del expediente administrativo n° 11986-1152-2014 (Impuesto a los Bienes Personales) surge que:

#37897494#392990575#20231222082033205

a) Mediante la Fiscalización Electrónica n° 2300665 –orden de intervención n° 1195331- se le cursó a la señora Ayub Silvana Teresita un requerimiento fiscal electrónico con relación al Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a los Bienes Personales no incorporados al proceso económico (período fiscal 2016), en el marco de la campaña fiscal “Personas físicas residentes en Argentina que operaron con cuentas bancarias, de inversión o similares en la Confederación Suiza” y en virtud de la información proporcionada por la Administración Francesa en el marco del “Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio”, suscripto con la República Francesa, normado por la ley 22.357 con Protocolo modificatorio aprobado por la ley 26.276.

El informe final de inspección tuvo en cuenta que la mencionada no había presentado la correspondiente DD.JJ. por los tributos y períodos en análisis, pese a haberse detectado que poseía bienes gravados por los impuestos de marras que superan el mínimo exento.

En virtud de ello se le generó un requerimiento a la contribuyente, el cual fuera contestado mediante la multinota obrante a fs. 39. Allí, luego de dar las explicaciones del caso, denunció que haría uso del beneficio otorgado por la ley 26.860, encontrándose en trámite la pertinente trasferencia de fondos, adquisición de los bonos CEDIN y posterior cierre de la cuenta en el exterior. Asimismo denunció que desconocía los movimientos e importes de la cuenta sino hasta luego del fallecimiento de su cónyuge –el 18/02/2011- momento en el cual tomó conocimiento de ésta y de su saldo.

A fs. 61 se procedió a practicar la liquidación administrativa lo que arrojó un saldo a ingresar a favor de la AFIP en concepto de Impuesto a los Bienes Personales por el período fiscal 2006.

En virtud de ello, por Resolución n° 404/2014 (DV RRME) 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 L.P.T.; determinándose un impuesto a ingresar a favor del Fisco por la suma de $ 12.272,85. Para ello, se tuvo en consideración la suma de U$S 575.340,74 al 31/12/2006 que poseía la actora en una cuenta bancaria no declarada en el Banco HSBC Private Bank de Suiza.

b) A fs. 85/87 luce agregada documental que remitiera el Distrito de San Rafael a la Dirección Regional Mendoza que da cuenta del estado anual de la cuenta bancaria extranjera para el 2005 y 2006, la cual fuera remitida por la Administración Fiscal de Francia, según lo señalado por el Fisco.

c) A fs. 90/135 la actora presentó su descargo, adjuntando documentación. En suma, realizó manifestaciones acerca del depósito detectado en el extranjero y denunciando que las sumas detectadas por la fiscalización son las únicas de las

Fecha de firma: 22/12/2023
Alta en sistema: 28/12/2023
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

#37897494#392990575#20231222082033205

que ha sido titular, e indicó que si bien la AFIP dió cuenta de dichos fondos al 31/12/2006 y supone que su origen data del mismo año, alegó que el depósito en el banco en el que ha sido detectado, ya existía desde el 10/09/2004.

Añadió que la tenencia total fue transferida vía BBVA Francés a nuestro país, con el único objetivo de su exteriorización según la ley 26.860, hasta tanto se cumpliesen las formalidades propias del trámite, según normativa del BCRA, encontrándose pendiente, para ese entonces, la liquidación del monto total transferido.

d) A fs. 124/127 la actora presentó una multinota con la cual adjuntó copia de los CEDINES suscriptos con motivo de su adhesión al régimen de la Ley 26.860 por la suma total de U$S 180.154, todos ellos con fecha 13/03/2015. Solicitó la liberación total del impuesto que involucra la tenencia exteriorizada.

Asimismo, a fs. 157 presentó un Anexo formulario multinota en el cual y con carácter de Declaración Jurada, denunció que no la comprenden las causales de exclusión previstas por los incisos a) al f) del art. 15 de la ley 26.860 y que renuncia a las acciones detalladas en el penúltimo párrafo del art. 15 de la misma ley.

e) Mediante la Resolución n° 266/15 (DV RRME), luego de recordar los antecedentes del caso, los ajustes iniciales en el Impuesto a los Bienes Personales (P.F. 2006), lo previsto por la ley 26.860 así como también la denuncia de exteriorización de la actora y tras señalar *"…siendo que la exteriorización cumplida se enmarca en la Ley N° 26.860 y que la contribuyente ha manifestado su acogimiento a ella –de manera parcial- aportando a tal efecto copia de los correspondientes certificados de depósitos para la inversión -CEDIN- que aplicaría a la pretensión fiscal objeto de estas actuaciones, se debe 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 $ 12.272,85 conjuntamente con la de $ 30.817,13 en concepto de intereses resarcitorios, intimándola a ingresar los mismos (conf. arts. 1° y 2°).

Por su parte, el art. 3° dispuso *"Suspender la intimación del artículo 2° precedente en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales del importe determinado en el artículo 1° por la cantidad de….($ 8.189,66) con más la proporción de sus respectivos intereses resarcitorios… ($ 20.564,24) en razón de la exteriorización de DÓLARES ESTADOUNIDENSES CIENTO OCHENTA MIL CIENTO CINCUENTA Y CUATRO (u$s 180.154,00) en Certificados de Depósito para Inversión -CEDIN, relacionado con el saldo de la cuenta detectada al final del período 2006, hasta tanto exista un pronunciamiento judicial en el trámite de la Causa N° 134053/2014 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 26.860…".* (cfr. fojas digitales 36/22)



#37897494#392990575#20231222082033205

Asimismo, cabe indicar que de la lectura del Anexo I surgen los cálculos que fueron practicados por el organismo fiscal para arribar al monto reclamado, advirtiéndose que la suma total exteriorizada –de U$S 180.154- fue calculada conforme el tipo de cambio BNA-comprador vigente al 31/12/2006 –de $ 3,0220- resultando así el total equivalente en pesos ($ 544.425,39) posteriormente tomado en cuenta para determinar el saldo del impuesto a ingresar incidido por la exteriorización y que fueran indicados en el párrafo que antecede (cfr. fs. 135 de la causa judicial).

f) Notificada que fuera la contribuyente, interpuso recurso de apelación ante el T.F.N. cuya resolución del 15/02/2022, tal como fuera reseñado en el considerando I, fue impugnada por el Fisco Nacional y es materia del presente decisorio.

2) Del expediente administrativo n° 11986-1152-2014 /1 (Impuesto a las Ganancias) surge que:

a) Mediante la Fiscalización Electrónica n° 1982627 –orden de intervención n° 1195331- se le cursó a la señora Ayub Silvana Teresita un requerimiento fiscal electrónico con relación al Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a los Bienes Personales no incorporados al proceso económico (período fiscal 2016), en el marco de la campaña fiscal “Personas físicas residentes en Argentina que operaron con cuentas bancarias, de inversión o similares en la Confederación Suiza” y en virtud de la información proporcionada por la Administración Francesa en el marco del “Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio”, suscripto con la República Francesa, normado por la ley 22.357 con Protocolo Modificatorio aprobado por la ley 26.276.

El informe final de inspección tuvo en cuenta que la mencionada no había presentado la correspondiente DD.JJ. por los tributos y períodos en análisis, pese a haberse detectado que poseía bienes gravados por los impuestos de marras que superan el mínimo exento.

En virtud de ello se le generó un requerimiento a la contribuyente, el cual fuera contestado mediante la multinota obrante a fs. 37. Allí, luego de dar las explicaciones del caso, denunció que haría uso del beneficio otorgado por la ley 26.860, encontrándose en trámite la pertinente transferencia de fondos, adquisición de los bonos CEDIN y posterior cierre de la cuenta en el exterior. Asimismo denunció que desconocía los movimientos e importes de la cuenta sino hasta luego del fallecimiento de su cónyuge –el 18/02/2011- momento en el cual tomó conocimiento de ésta y de su saldo.

A fs. 49 se procedió a practicar la liquidación administrativa lo que arrojó un saldo a ingresar a favor de la A.F.I.P. en concepto de Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2006.

En virtud de ello, por Resolución n° 403/2014 (DV RRME) 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 L.P.T.; determinándose un impuesto a ingresar a favor del Fisco por la suma de $ 603.092,67. Para ello, se tuvo en consideración la suma de U$S 575.340,74 al 31/12/2006 que poseía la actora en una cuenta bancaria no declarada en el Banco HSBC Private Bank de Suiza.

b) A fs. 72/74 luce agregada documental que remitiera el Distrito de San Rafael a la Dirección Regional Mendoza que da cuenta del estado anual de la cuenta bancaria extranjera para el 2005 y 2006, la cual fuera remitida por la Administración Fiscal de Francia, según lo señalado por el Fisco.

c) A fs. 77/122 la actora presentó su descargo, adjuntando documentación. En suma, realizó manifestaciones acerca del depósito detectado en el extranjero y denunciando que el monto detectado de la tenencia por la fiscalización es la única que ha tenido e indicó que, si bien la A.F.I.P. mencionó que existía ésta al 31/12/2006 y supone que su origen data del mismo año, alegó que el depósito en el banco en el que ha sido detectada existe desde el 10/09/2004.

Añadió que la tenencia total existente fue transferida vía BBVA Francés a nuestro país, con el único objetivo de su exteriorización según la ley 26.860, hasta tanto se cumpliesen las formalidades propias del trámite, según normativa del B.C.R.A., encontrándose pendiente, para ese entonces, la liquidación del monto total transferido.

d) A fs. 124/127 la actora presentó una multinota con la cual adjuntó copia de los CEDINES suscriptos con motivo de su adhesión al régimen de la Ley 26.860 por la suma total de U$S 180.154, todos ellos con fecha 13/03/2015. Solicitó la liberación total del impuesto que involucra la tenencia exteriorizada.

Asimismo, a fs. 157 presentó un Anexo formulario multinota en el cual y con carácter de Declaración Jurada, denunció que no la comprenden las causales de exclusión previstas por los incisos a) al f) del art. 15 de la ley 26.860 y que renuncia a las acciones detalladas en el penúltimo párrafo del art. 15 de la misma ley.

e) Mediante la Resolución n° 265/15 (DV RRME), luego de recordar los antecedentes del caso, los ajustes iniciales en el Impuesto a las Ganancias (PF 2006), lo previsto por la ley 26.860 así como también la denuncia de exteriorización de la actora y tras señalar: *"…siendo que la exteriorización cumplida se enmarca en la Ley N° 26.860 y que la contribuyente ha manifestado su acogimiento a ella –de manera parcial- aportando a tal efecto copia de los correspondientes certificados de depósitos para la inversión -CEDIN- que aplicaría a la pretensión fiscal objeto de estas actuaciones, se debe conocer la inexistencia del impedimento previsto en el artículo 15 inciso d) de la citada ley";* se determinó



#37897494#392990575#20231222082033205

de oficio el saldo a ingresar por la suma de $ 595.037,90 conjuntamente con la de $ 1.494.140,17 en concepto de intereses resarcitorios, intimándole a ingresar los mismos (conf. arts. 1° y 2°).

Por su parte, el art. 3° dispuso: *"Suspender la intimación del artículo 2° precedente en concepto de Impuesto a las Ganancias del importe determinado en el artículo 1° por la cantidad de…($ 404.489,01) con más la proporción de sus respectivos intereses resarcitorios…($ 1.015.671,92), en razón de la exteriorización de DÓLARES ESTADOUNIDENSES CIENTO OCHENTA MIL CIENTO CINCUENTA Y CUATRO (u$s 180.154) en Certificados de Depósito para Inversión - CEDIN, relacionados al saldo de la cuenta detectada al final del período 2006, hasta tanto exista un pronunciamiento judicial en el trámite de la Causa N° 134053/2014 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 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 –de U$S 180.154- fue calculada conforme el tipo de cambio BNA-comprador vigente al 31/12/2006 –de $ 3,0220- resultando así el total equivalente en pesos ($ 544.425,39) posteriormente tomado en cuenta para calcular el saldo del impuesto a ingresar incidido por la exteriorización y que fueran indicados en el párrafo que antecede (cfr. fojas digitales 1/21).

f) Notificada que fuera la contribuyente, interpuso recurso de apelación ante el T.F.N. cuya resolución del 15/02/2022, tal como fuera reseñado en el considerando I, fuera impugnado por el Fisco Nacional y es materia del presente decisorio.

VII.- Que, sentado lo expuesto en los considerandos que anteceden, con relación al agravio formulado por el Fisco Nacional contra lo decidido por el Tribunal *a quo* en cuanto a la modificación del monto base del ajuste en el Impuesto a las Ganancias/período fiscal 2006 de la actora -que consideró asciende en la suma de U$S 52.011 (el cual deriva de haberse determinado el incremento patrimonial no justificado en función de los depósitos en la cuenta bancaria extranjera existentes entre el 2005 y el 2006) y que diera lugar, entre otras cosas, a la revocación de la Resolución n° 265/15-; cabe adelantar que las manifestaciones vertidas por el apelante no resultan idóneas para cuestionar los argumentos tenidos en cuenta en el pronunciamiento recurrido.

En efecto, de la lectura de la sentencia impugnada se advierte que el Tribunal Jurisdiccional Administrativo basó tal interpretación de los hechos y de las pruebas rendidas en el expediente administrativo n° 11986-1152-2014/1 y en la causa; en particular las planillas obrantes a fs. 72/74 referidas a la información que

Fecha de firma: 22/12/2023
Alta en sistema: 28/12/2023
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

#37897494#392990575#20231222082033205

suministró la Administración Fiscal de Francia –que advierte que en la cuenta bancaria en cuestión, al 12/2005 la parte actora tenía un saldo por la suma de U$S 523.329 y que al 12/2006 era por U$S 575.340, cuya diferencia arroja el monto indicado con anterioridad (U$S 52.011)- y en las manifestaciones esgrimidas por la actora al respecto.

Sin embargo, a esta altura es relevante poner de manifiesto que de la lectura del memorial, surge que la demandada no controvirtió la materialidad de los hechos resultantes de dicha información (esto es la existencia de los fondos depositados en la cuenta de mención, a diciembre de 2005), sino que cuestionó la forma en que la instancia anterior efectuó la interpretación de tal extremo.

De tal forma, no cabe más que concluir que, en cuanto al agravio analizado, el recurso del Fisco Nacional no se ajustó estrictamente a lo establecido en el art. 265 del C.P.C.C.N., norma que resulta de aplicación al caso en atención a lo dispuesto por el art. 91 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Allí se establece, en lo pertinente, que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta, razonada y autosuficiente del pronunciamiento apelado, que no se sustituye con una mera discrepancia con el criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas (cfr. en igual sentido, C.S.J.N., *Fallos:* 315:689; 316:157; 322:2683, entre otros).

Esto es así, pues frente a lo decidido en la instancia anterior, la recurrente no logró demostrar, sobre la base de una crítica razonada y suficiente, que el T.F.N. hubiera incurrido en una violación manifiesta de las formas legales y, en cambio, según lo evidencian las manifestaciones vertidas en el memorial, sólo disintió sobre la valoración de la prueba, no habiendo demostrado la concurrencia de los recaudos legalmente previstos a efectos de habilitar la intervención plena de esta Cámara, según la previsión contenida en el citado art. 86 de la ley de procedimientos tributarios.

En esta línea de pensamiento, tal como fuera señalado con antelación, el recurrente se limitó a sostener que el T.F.N. habría incurrido en el supuesto legal que habilita el conocimiento pleno por esta Cámara, pero sin lograrlo. Es decir, las manifestaciones vertidas por el Fisco Nacional no se ajustan a lo requerido en la normativa procesal de referencia y a los principios de hermenéutica a los que se hizo mención anteriormente.

En tales condiciones, debe destacarse que el análisis de los agravios esgrimidos respecto al monto base del ajuste en el Impuesto a las Ganancias/período fiscal 2006, no remite a la interpretación de las normas aplicables en la especie, sino a la ponderación de cuestiones de hecho y prueba, por lo que resulta oportuno añadir que la valoración del citado tribunal respecto a

la prueba y su suficiencia, como se dijo, es una cuestión reservada a ese organismo -en la medida en que, como aquí ocurre, no haya incurrido en apartamientos o violaciones manifiestas a la regularidad del procedimiento- lo que por exceder el ámbito de conocimiento de ésta Cámara, no corresponde entrar a dilucidar (cfr. esta Sala, *in rebus,* “Termoquar S.A. c/D.G.I.”, del 22/11/2013 y “S.A. San Miguel AGICIF c/D.G.I.”, causa nº 47.842/14 del 30/12/2014).

Por lo expuesto, corresponde desestimar los agravios esgrimidos por el Fisco Nacional.

VIII.- Que a continuación cabe examinar los agravios formulados sobre la aplicación del art. 12 de la ley 26.860 dispuesta por el Tribunal *a quo* por sobre la Instrucción General A.F.I.P. N° 2/2015 pretendida por la recurrente, puesto que ello atañe directamente a la interpretación de ambas normas y a cuál resulta ser aplicable al caso de autos.

Al respecto, es dable recordar que mediante la ley 26.860 –B.O. del 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 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;

Fecha de firma: 22/12/2023
Alta en sistema: 28/12/2023
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

#37897494#392990575#20231222082033205

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-: *"…1. Eximición del pago de los Impuestos a las Ganancias… respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, el importe equivalente en pesos de la tenencia de moneda extranjera que se exteriorice…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).

Por último, es importante señalar que las disposiciones de la ley 26.860 son de orden público (cfr. art. 21) y que la R.G. A.F.I.P. 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 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*



#37897494#392990575#20231222082033205

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 enunciado el marco normativo aplicable al *sub examine*, cabe señalar que a partir de 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 (cfr. 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 (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, "Lo Bruno Estructuras", causa n° 3530/23, sentencia del 03/11/2023 y sus citas y, recientemente, "Baldesarre, María Cristina", causa n° 21.344/23, del 01/12/2023, 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*, el art. 12 de la ley 26.860 expresamente establece cual es el tipo de cambio que deberá ser considerado para efectuar la conversión de los fondos que se encuentren en moneda

Fecha de firma: 22/12/2023
Alta en sistema: 28/12/2023
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

#37897494#392990575#20231222082033205

extranjera, y que no es otro que el vigente en la fecha en que se realizó la exteriorización que, en el caso de autos, tuvo lugar el 13/03/2015 (la cual no se encuentra controvertida).

Cabe añadir a lo ya expuesto que la Instrucción General n° 2/2015, cuya aplicación fuera pretendida por el Fisco Nacional en su memorial, 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 nº 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 analizaron 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.F. (TF 21751-I) c/D.G.I.”, causa n° 38.845/04, del 11/12/2007; “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 8/08/2013 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-, como así tampoco se advierte que integre la propia página web de la A.F.I.P., en particular en su “Biblioteca Electrónica”, que comprende a la normativa aduanera e impositiva emitida por dicho organismo.

En función de lo hasta aquí expuesto, cabe concluir en igual sentido a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación -esto es, la 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 al márgen de lo establecido por el marco normativo analizado, con recurso a una

disposición que no resulta jurídicamente vinculante para este Tribunal en función del análisis efectuado en los considerandos que preceden.

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.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1º)** rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la resolución del 15/02/2022 en cuanto fue materia de agravios y **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.).

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

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 22/12/2023
Alta en sistema: 28/12/2023
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

#37897494#392990575#20231222082033205