Buenos Aires, 14 de julio de 2020. JSY

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 206/208 el Tribunal Fiscal de la Nación, resolvió tener por regularizada la pretensión fiscal de las Resoluciones DV RR1P Nros. 196/16 y 197/15, en los términos de la Ley N° 26.860, imponiendo las costas en el orden causado, en atención a las particularidades del caso planteado.

Para decidir de ese modo, luego de efectuar una reseña de los hechos acreditados en el caso, precisó que con el dictado de la ley mencionada se había instrumentado un régimen de exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior, a través de la adquisición de instrumentos financieros –CEDIN– destinados a proyectos de inversión pública en infraestructura e hidrocarburos, entre otros. Luego de reseñar los arts. 9, 12 y 13, sostuvo que el acogimiento efectuado por la actora resultaba acreditado con la compra de los CEDIN.

En este contexto, desestimó el argumento utilizado por el Fisco Nacional basado en el art. 13 de la Ley N° 26.860 para el rechazo a la adhesión de la actora en el régimen mencionado. En efecto, sostuvo que la ley citada había sido prorrogada en varias oportunidades. Sin embargo, puntualizó que el requisito de admisibilidad expresado en el artículo mencionado no había sufrido modificaciones, por lo que su cumplimiento no era viable, más aun si se consideraba que en el caso de autos la compra de los certificados de inversión había tenido lugar en el año 2015. Es decir, que el blanqueo había tenido lugar en forma posterior al período fiscal 2013 contenido en la aludida norma, por lo que tornaba imposible la exteriorización de las diferencias patrimoniales en el año previsto por la ley de marras.

Sin perjuicio de ello, expresó que la actora no tenía obligación de presentar declaraciones juradas de ningún tipo, dado que se

hallaba inscripta en el monotributo. A su vez, señaló que si ben el art. 13 de la ley sólo contemplaba la presentación de declaraciones juradas de impuestos para los cuales la actora no era sujeto pasivo de los mismos, al 31/12/2012, la Resolución General N° 3.509/13 ampliaba una condición resolutoria contenida en la ley, incorporando las obligaciones de sujetos adheridos al régimen simplificado para pequeños contribuyentes

Sobre el punto, expresó que el fallecimiento de Ricardo Otto Widmer había acaecido en el mes de noviembre del 2014, es decir, ya avanzadas las sucesivas fechas de vencimiento de la exteriorización voluntaria de tenencia de moneda extranjera, puntualizando que el causante no había adherido a tal régimen, por lo que no había incluido la exteriorización en su declaración jurada del período fiscal 2013. A su vez, precisó que la sucesión indivisa sujeto responsable por deuda propia hasta la fecha de dictarse la declaratoria herederos el 12/5/2015, tampoco había regularizado la tenencia de la moneda.

Esgrimió que una vez que se dictó la declaratoria herederos, la actora que hasta ese momento no tenía ninguna tenencia que exteriorizar, procedió a regularizar sus incumplimientos de obligaciones como monotributista, el 29/5/2015, es decir, pocos días después de dictada la declaratoria cuestión no controvertida en autos.

En este contexto, el TFN consideró que debía darse por cumplido el requisito del art. 13 de la Ley N° 26.860, teniendo en cuenta las peculiares características del caso en cuestión, en particular, que la actora se había encontrado frente una regularización que omitieron tanto el causante como la sucesión indivisa, que sus obligaciones como monotributista habían sido regularizadas antes del acogimiento al régimen excepcional, y la escasa significación económica que implícitamente representaba el adherir al régimen simplificado.

Por otro lado, entendió que las exclusiones previstas en el art. 15, incs. b y c del régimen no resultaban aplicables al caso, ya que

para ello era necesario que existiese una sentencia firme sobre la causa penal, lo cual no había sido acreditado en las actuaciones.

Por último, se refirió a la observación del Fisco con relación a que los montos exteriorizados no cubrían la materia imponible determinada. Para resolver la cuestión, acudió a los arts. 9 y 12 de la Ley N° 26.860. Destacó que la diferencia expuesta por el Fisco se originaba en que, al calcular las obligaciones reclamadas, había aplicado el tipo de cambio vigente al cierre del período fiscal 2006 sobre la evolución interanual del saldo de la cuenta bancaria detectada –en el impuesto a las ganancias–, y los fondos disponibles al 31/12/2006, en el impuesto sobre los bienes personales. Por el contrario, precisó que la actora había computado el tipo de cambio comprador vigente a la fecha de adquisición de los CEDIN, de conformidad con el art. 12 de la Ley N° 26.860. En función del criterio de evaluación y de imputación expuesto, concluyó que las bases imponibles determinadas en las resoluciones apeladas eran inferiores a los montos exteriorizados por la accionante, es decir, que las tenencias exteriorizadas resultaban suficientes para ser aplicadas a la materia neta imponible y el activo imponible, respectivamente.

II. Que a fs. 211 apela el Estado Nacional –Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva–, y expresa agravios a fs. 224/230, los cuales fueron contestados por la actora a fs. 238.

Luego de efectuar una reseña de los antecedentes del caso, precisa que si bien en el impuesto a las ganancias la suma reconocida mediante CEDINES contempla el ajuste, en el impuesto sobre los bienes personales, subsistía una diferencia a la luz del criterio de la Instrucción General AFIP N° 2/2015. Al respecto, sostiene que la exteriorización debe ser por el total de la materia imponible y no a partir del cálculo que pretenden los magistrados.

A su vez, esgrime que de las actuaciones no surgía que el señor Ricardo Otto Widmer reconociera la cuenta como de su titularidad en un 100%. Puntualiza que del análisis del art. 2 de la Ley N° 26.860, en forma concomitante con la Instrucción General N° 2/2015, se exige que el monto a cubrir a través de los citados certificados de emisión sea por el total en dólares de la materia imponible detectada, en tanto ello constituye el objeto del impuesto. Precisa que la instrucción es clara, en la medida que forma parte del entramado normativo que reglamenta el accionar de los funcionarios y de la propia ley, a partir de la delegación de funciones que la Ley N° 11.683 otorga al Fisco Nacional.

En lo que se refiere a la aplicación de los preceptos establecidos en el art. 13 de la Ley N° 26.860 sostiene que si el contribuyente era o no monotributista en el 2013, o si estaba inscripto en bienes personales, como si su derecho para el tribunal hubiese nacido en 2015, supone desconocer lo que sostienen los actos administrativos, de los cuales surgía que los contribuyentes ya eran co-titulares de la cuenta desde el año 2006 y, por ende, responsables de exteriorizar el saldo asignado a su persona ya en los años 2012 y 2013. Por lo tanto, considera que no se observan motivos para validar la regularización al no cumplir con el art. 13 de la Ley N° 26.860

A todo evento, afirma que debe observarse la diferencia entre lo asignado en carácter de titularidad y saldo de cuenta bancaria y lo exteriorizado por cada uno de los contribuyentes, con el tipo de cambio de $3,022, de acuerdo a lo establecido en la Instrucción General Nº 2/15.

En definitiva, sostiene que no se verifica el cumplimiento de los requisitos establecidos por la Ley N° 26.860 para aplicar al contribuyente sus beneficios respecto a ninguno de los ajustes verificados, mucho menos en un impuesto sobre los bienes personales, donde se informó debidamente que la exteriorización realizada a través de los CEDINES no abarca la totalidad de la materia imponible de acuerdo a lo establecido en la Instrucción General N° 2/2015. Por ello, considera que la

sentencia arribada concede a la contribuyente un beneficio legal que no le resulta aplicable en función a las rectas y posiciones de la normativa vigente. Afirma que el criterio que propicia ha sido reconocido por la Sala IV en los autos "*Sucesión de Ricardo Otto Wilmer c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa N° 37.405/2016, del 4/12/2018.

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

IV. Que, con el propósito de lograr una mejor comprensión de la problemática involucrada en autos, resulta oportuno reseñar las circunstancias fácticas del caso según surge de las pruebas que se tienen a la vista. Bajo esta perspectiva, de las constancias acompañadas al *sub lite* surge:

(*i*) Que en el marco de la Actuación Nº 10883-2073-2014 se inició la fiscalización electrónica Nº 2300590 a la contribuyente aquí actora respecto al impuesto sobre los bienes personales el año 2006. Mediante Resolución DV RR1P Nº 184/14 se confirió vista de las actuaciones administrativas y del cargo formulado a la accionante. Se indicó que en las verificaciones fiscales se había constatado que el contribuyente había omitido presentar su declaración jurada relativa al impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 2006, habiéndose detectado que poseía bienes gravados por el impuesto de marras que superaban el mínimo exento, dejando en consecuencia de declarar e ingresar el gravamen pertinente. Se precisó que el cargo tenía origen en el oficio emitido el 2/12/2014 por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 1 en el marco de la Causa Nº 1652/2014 "*Denuncia HSBC – Cuentas en Suiza*", la cual no ha sido acompañada en estas actuaciones. Se indicó que se había recibido de la administración de la República Francesa información en soporte magnético en la cual constaba que la contribuyente poseía al 31/12/2006 cuentas bancarias no declaradas en una entidad financiera de la Confederación Suiza que se detallaba en el Anexo 1, aunque sin precisarse el número de cuenta o la entidad bancaria (fs. 33/38 exp. adm. cit.). La parte actora contestó vista y formuló descargo en el sumario, en la cual puso de relieve que no se indicaban cuáles habían sido las verificaciones fiscales realizadas, salvo que se entendiera por estas el requerimiento electrónico que se citaba. Al mismo tiempo, sostuvo que no se identificaba la supuesta cuenta bancaria y la supuesta entidad financiera en las que tenían supuesta supuestamente depositado los saldos que había omitido declarar e ingresar (fs. 47/82 exp. adm. cit.). Mediante Resolución DV RR1P Nº 197/15 se determinó de oficio con carácter parcial, por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación fiscal con relación al impuesto sobre los bienes personales, respecto del período fiscal 2006, determinándose un impuesto


#34016884#259804196#20200714111303644

de $ 34.384,18.-, con más la suma de intereses resarcitorios (fs. 121/138 exp. adm. cit.).

(*ii*) Que en el marco de la misma fiscalización electrónica, sobre el impuesto a las ganancias, obra la Resolución DV RR1P Nº 183/14, por medio de la cual se confirió vista de las actuaciones y del cargo formulado con relación al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2006. Se indicó que la contribuyente tenía una cuenta bancaria no declarada situada en el exterior en Suiza con un saldo al 31/12/2006 de U$S1.542.283,33.-, que calculado a un tipo de cambio de $3,022 equivalía a un saldo de $4.660.780,22.-, por lo que se determinó que el saldo de impuesto ingresar a favor del AFIP era de $1.617.773,08.- (fs. 13/18 exp. adm. cit.). La actora contestó vista y formuló idéntico descargo al ya reseñado (fs. 29/64 exp. adm. cit.). Mediante Resolución DV RR1P Nº 196/15 se determinó de oficio con carácter parcial, por conocimiento presunto de la materia imponible, la obligación fiscal de la contribuyente con relación al impuesto ganancias respecto del período fiscal 2006, estableciendo que el período fiscal 2006, la ganancia neta sujeta a impuesto ajustada era de $439.241,66.-, por lo que el impuesto ingresar era de $140.234,58, con más los intereses resarcitorios (fs. 97/115 exp. adm. cit.).

(*iii*) Que contra las resoluciones citadas la actora interpuso recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal (fs. 62/89). Con posterioridad, hizo saber que había presentado el acogimiento al régimen de exteriorización voluntaria de moneda extranjera establecida en la Ley Nº 26.860 respecto de su participación en el saldo depositado en la cuenta bancaria en el HSBC Private Bank Nº 1125729, que había dado lugar a los ajustes notificados en las determinaciones de oficio recurridas (fs. 108). La AFIP contestó traslado sobre la cuestión (fs. 158).

(*iv*) Que el Tribunal Fiscal intimó a la actora para que en el término de cinco días presentara las declaraciones juradas

correspondientes a los impuestos a las ganancias y bienes personales por los conceptos incluidos en el acogimiento efectuado de acuerdo a las disposiciones de la Ley Nº 26.860 (fs. 166 y 173). La contribuyente contestó traslado y dio cumplimiento a lo requerido (fs. 168, 173 y 175/179). A su vez, con relación a la imputación de los CEDINES a la pretensión fiscal reclamada, señaló que la misma había sido efectuada por los cinco integrantes de la familia que heredaron la cuenta de su padre, Ricardo Otto Wilmer, por el total de la pretensión fiscal equivalente a su saldo a la fecha de la regularización que fuera instrumentada en los respectivos CEDINES (fs. 180).

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

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

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

Finalmente, el art. 13 de la norma estipula que es requisito, para el usufructo de los beneficios que otorga la ley "*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*". Sin perjuicio de lo expuesto, cabe poner de relieve que la norma citada ha sido prorrogada en numerosas ocasiones, en particular por los Decretos Nros. 2008/15, 1232/15, 471/15, 2529/14, 1705/14, 1025/14, 440/14, 2170/13 y 1503/13.

VI. Que, ingresando a considerar los agravios del Fisco Nacional, cabe adelantar que corresponde su rechazo.

En lo que respecta al agravio dirigido a la aplicación de la Instrucción General Nº 2/15, cabe señalar que esta Sala ha sostenido que "*las instrucciones generales son actos internos de carácter resolutivo, de cumplimiento obligatorio para las dependencias y destinadas a ser aplicadas en el desarrollo de las tareas o funciones de éstas*" (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Letamendia Arturo Cristiano c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 37.342/13, del 25/3/2014; *"Escobar, Damian c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo"*, Causa Nº 83.131/15, del 2/2/2017; "*Martínez, Jorge Alberto c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 26514/15, del 21/2/2019; Sala II, *in re*: "*Martínez Guillermo Alfredo (TF 36.038-I) c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 5/11/2013).

Sin embargo, debe precisarse que las instrucciones, los reglamentos internos, circulares, órdenes de servicio, etc., constituyen actos de administración emitidos por la Administración Pública, cuyo objeto consiste en regular su propia organización o funcionamiento interno, siendo sus destinatarios primarios los funcionarios y empleados públicos. En tales condiciones, carecen de efectos externos a la organización en la cual están destinados a regir, pues se trata de disposiciones internas con relevancia en el orden jerárquico de la administración, sin carácter obligatorio para los particulares (cfr. Sala II, *in rebus*: "*Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos c/ Dirección General Impositiva*", del 24/2/2015 y sus citas; "*Copparoni S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 55.700/16, del 16/2/2017; y "*Marcos Fernández S.R.L. c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 64.530/17, del 1/2/2018, entre otros).

En función de lo expuesto, y en atención a lo precisado en los considerandos que anteceden, se advierte que la actora ha dado cumplimiento a las prescripciones de la Ley Nº 26.860 y su reglamentación, mientras que el Fisco se ha limitado a intentar otorgarle un alcance distinto, apelando para ello a una opinión que no resulta jurídicamente vinculante, ni relevante, para este Tribunal (en similar sentido, Sala II, *in rebus*: "*Copparoni S.A.*" y "*Marcos Fernández S.R.L.*", ya citados). Por lo expuesto, corresponde desestimar lo esgrimido sobre este punto.

VII. Que, del mismo modo, corresponde desestimar los agravios dirigidos a cuestionar el cumplimiento del requisito del art. 13 de la Ley N° 26.860.

En efecto, cabe recordar –conforme lo expuesto en el considerando I– que el Tribunal Fiscal desestimó el argumento utilizado por el Fisco Nacional basado en el art. 13 de la Ley N° 26.860 para el rechazo a la adhesión de la actora en el régimen mencionado, en tanto la

ley había sido prorrogada en varias oportunidades, pero que el requisito de admisibilidad expresado en el citado artículo no había sufrido modificaciones, por lo que su cumplimiento no era viable. A su vez, tuvo en cuenta que la actora no tenía obligación de presentar declaraciones juradas de ningún tipo, dado que se hallaba inscripta en el monotributo. De este modo, sostuvo que una vez que se dictó la declaratoria herederos, la actora que hasta ese momento no tenía ninguna tenencia que exteriorizar, por lo que procedió a regularizar sus incumplimientos de obligaciones como monotributista el 29/5/2015, es decir, pocos días después de dictada la declaratoria cuestión no controvertida en autos, y antes de acogerse al régimen de exteriorización de la ley de marras.

Así las cosas, el Tribunal *a quo* esgrimió que la accionante había dado cumplimiento al art. 13 citado, pues si bien había regularizado sus obligaciones fiscales con posterioridad a la fecha indicada en la norma mencionada, lo cierto es que la misma había sido prorrogada en numerosas ocasiones. Esta circunstancia, determinó que al haber regularizado su situación con carácter previo al acogimiento del régimen de exteriorización, correspondía tener por cumplido el requisito previsto en el art. 13.

En este contexto, debe tenerse presente que el propio Fisco Nacional expresó en las actuaciones que "*se verifica el acogimiento al plan Mis Facilidades con fecha 29/05/2015 bajo el N° H638231, mediante el cual regulariza obligaciones del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes*" (cfr. 202). Por lo tanto, debe tenerse por acreditado el cumplimiento a lo requerido por el art. 13 de la Ley N° 26.860.

Del mismo modo, corresponde desestimar los argumentos del Fisco dirigidos a señalar que la actora ya era co-titular de la cuenta radicada en la Confederación Suiza desde el año 2006 y, por ende, responsable de exteriorizar el saldo asignado a su persona ya en los años 2012 y 2013. En este sentido, cabe destacar que la demandada se ha

limitado a indicar que "*no surge de las actuaciones que el Sr. Ricardo Otto Widmer reconozca la cuenta como de su titularidad en un 100%*" (cfr. fs. 227 vta.). Sin embargo, conforme lo reseñado en el considerando IV, dicha circunstancia no se encuentra siquiera mínimamente acreditada.

Finalmente, cabe señalar que de modo alguno resulta aplicable al caso bajo examen el precedente dictado por la Sala IV de ésta Cámara en los autos "*Sucesión de Ricardo Otto Wilmer c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa N° 37.405/2016, del 4/12/2018, como lo pretende la demandada, pues en aquel caso no se había acreditado el pago del impuesto sobre los bienes personales del señor Ricardo Otto Widmer correspondiente al período fiscal 2011 (cfr. considerandos 5 y 6). Por el contrario, en el caso de marras, se encuentra probado que la actora regularizó en tiempo oportuno sus obligaciones fiscales.

XII. Que, atento al resultado del recurso, y teniendo en cuenta las particularidades del caso, corresponde imponer las costas de Alzada en el orden causado (art. 68, segundo párrafo, CPCCN).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y, en consecuencia confirmar la sentencia apelada; imponiendo las costas en el orden causado (art. 68, segundo párrafo, CPCCN).

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

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 14/07/2020
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado(ante mi) por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#34016884#259804196#20200714111303644