47.761/2023.-

"LEIS RAQUEL (TF 44310-I) C/DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO".

///nos Aires, 1° de noviembre de 2024. PAF

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento del 17/04/2023 el Tribunal *a quo* hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora en lo relativo a su acogimiento al régimen de la ley 26.860 y, en consecuencia, revocó las Resoluciones n° 283/15 y n° 284/15, con costas al Fisco Nacional.

I.1.- Para así decidir, la Vocal Instructora recordó que mediante los mencionados actos administrativos se determinaron de oficio el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto sobre los Bienes Personales, por el período fiscal 2006, con motivo de haberse detectado, a partir de la información recibida por el Fisco Francés, una cuenta bancaria en el exterior con un saldo de U$S 423.499.

Indicó que el ajuste practicado respecto del Impuesto a las Ganancias, en concepto de incremento patrimonial no justificado, arrojó un impuesto a ingresar por la suma de $ 15.312 producto de gravar la diferencia de U$S 17.272 (equivalentes a $ 57.415,58) a un tipo de cambio de $ 3,022; mientras que sobre el Impuesto a los Bienes Personales el saldo ingresar ascendió en $ 9.598,61 producto de incorporar como activo el saldo de la cuenta por $ 1.279.818,98.

I.2.- Señaló el sentenciante que en la instancia de fiscalización la contribuyente reconoció la existencia de la cuenta en el exterior e informó su exteriorización bajo el régimen creado por la ley 26.860, acompañando los CEDINES por un valor de $ 1.313.353,51 (U$S 149.926).

Mencionó que la actora se agravió respecto del tipo de cambio adoptado por el "juez administrativo", alegando que se apartó de lo previsto por el art. 12 de la ley indicada previamente al denunciar que el legislador liberó la base imponible al tipo de cambio allí elegido y a la fecha de exteriorización, para lo cual debe partirse de la conversión previa a pesos del saldo de la cuenta al cierre del ejercicio 2006.

Asimismo y continuando con la reseña de los planteos de la apelante, recordó que dicha parte aseveró que según la normativa aplicable, el tipo de cambio a considerar no era el tomado en cuenta por el organismo recaudador y que una posición en contrario importaría atentar contra el deber de coherencia de la administración y el principio de confianza legítima.

Recuerda también que se agravió de que en las resoluciones se negaran los beneficios de la ley 26.860 por la existencia de una causa penal en tramite cuando los montos determinados no alcanzan a los mínimos establecidos en el régimen penal tributario para la procedencia de la denuncia.

Por su parte, el Fisco Nacional al tiempo de contestar el traslado en recurso solicitó se desestime el mismo y se confirmen las resoluciones recurridas, con costas.

I.2.- En cuanto al fondo de la cuestión planteada, la preopinante indicó que correspondía determinar si la señora Leis se encontraba impedida de gozar los beneficios de la ley 26.860 en atención a encontrarse incluida en la causal de exclusión prevista en el art. 15, inciso d), de la cita ley, en virtud de la causa penal N° 134.053/2014 caratulada “HSBC Bank Argentina S.A. y otros s/Infracción Ley 24.769”, en la cual se encontraría imputada.

Indicó que dicha norma prevé que las personas imputadas por delitos vinculados con operaciones de lavado de dinero o financiamiento del terrorismo, sus cónyuges o parientes en el segundo grado de consanguineidad o afinidad ascendente o descendente, queden excluidos de los beneficios del régimen.

Sostuvo que, en el caso de la actora, no surge que hubiera sido denunciada en el marco de dicha causa por lo que no se encontraría comprendida en la causal de exclusión mencionada.

I.3.- Sentado ello, consideró que correspondía expedirse sobre el alcance de la exteriorización llevada a cabo por la actora indicando que es el único aspecto a resolver.

Así, manifestó que no se encuentra en discusión el reconocimiento de las bases imponibles determinadas en ambos gravámenes en virtud de la cuenta detectada y reconocida.

En el caso del Impuesto a los Bienes Personales, mencionó que la base imponible determinada fue de $ 1.660.894,26 derivada de agregar el dinero en el exterior de U$S 423.499 convertido a pesos al tipo de cambio de $ 3,022 al 31/12/2006, es decir, $ 1.279.813,98. Con relación al Impuesto a las Ganancias el incremento se aplicó sobre la diferencia de saldos entre 2005 y 2006 de U$S 17.272 que, convertidos al mismo tipo de cambio que el indicado previamente, arrojó una base imponible de $ 52.195,98 más el 10% previsto en el art. 18, inciso f), en concepto de renta consumida, es decir, $ 57.415,58.

Asimismo, señaló que surge acreditado que la señora Leis había adquirido CEDINES por la suma de U$S 149.926 que, convertidos al tipo de cambio referido previamente de $ 3,022 equivalen a la suma de $ 453.076, es decir, un monto sustancialmente inferior al saldo de la cuenta al 31/12/2006 (U$S 423.499) y, por ende, inferior también a las bases imponibles que integran la pretensión fiscal notificada en dichos actos.

I.4.- Al respecto, entendió la Vocal Instructora que, contrariamente a la posición fiscal, debía tomarse el tipo de cambio vigente a la fecha de la regularización, es decir, U$S 1=$ 8,76 dando así que la suma exteriorizada ascendió al monto de $ 1.313.353,15 el cual, a criterio del sentenciante, alcanza para satisfacer la pretensión fiscal.

#38549792#432325505#20241031124542060

Dejando a salvo su opinión expresada en pronunciamientos anteriores, indicó que las Salas I, III y IV de esta Cámara de Apelaciones, en el marco de las causas: “Savio” del 12/07/2022, “Widmer” del 14/07/2020 y “Ruíz, Julio Cesar” del 04/06/2019 entendieron que el tipo de cambio que correspondía utilizarse a los efectos de determinar la base imponible era el vigente a la fecha de la regularización; decisiones que denuncia encontrarse firmes.

II.- Que disconforme con dicho pronunciamiento, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación.

Con posterioridad, al tiempo de presentar su memorial, indicó que desistía del recurso, en forma total, contra la revocación de la Resolución n° 283/15 (que determinó el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2006) decidido por la instancia anterior, el cual fuera replicado por la actora a fs. 111/1128vta.

Asimismo, informó que desistía, en forma parcial, contra la revocación de la Resolución n° 284/15 (que determinó el Impuesto sobre los Bienes Personales, período fiscal 2006) en la medida de la exteriorización realizada, considerando para el ello el tipo de cambio al 31/12/2006 al valor de $ 3,022; así como también las costas que le fueran impuestas a su cargo por ello. Es decir, mantuvo el recurso por la diferencia restante, aclarando que su pretensión subsiste por aquélla diferencia en que la suma exteriorizada no alcanza para satisfacer la pretensión fiscal y las costas impuestas a su cargo en su consecuencia.

Luego de recordar los antecedentes del caso y lo decido por el Tribunal *a quo*, señaló que la adhesión realizada por la contribuyente al Régimen de Exteriorización Voluntaria de Tenencia Extranjera en el país y en el exterior, establecida en el Titulo II de la prevista por la ley 26.860, satisface sólo parcialmente la pretensión fiscal por el impuesto objeto de ajuste. Ello, de conformidad con lo previsto por la Instrucción General N° 2/2015 (A.F.I.P.).

Transcribió lo señalado por el punto 2.5 de la I.G. indicada y recordó que en el caso de autos la contribuyente no presentó la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales, por el período fiscal 2006, por lo cual se determinó el mismo, en forma parcial, por el equivalente al saldo de las cuentas detectadas; todo ello, hasta tanto existiera un pronunciamiento judicial en el trámite de la causa Nº 134.053/2014 caratulada “HSBC Bank Argentina S.A. y otros s/Infracción Ley 24.769”, que no sea contrario a los términos del art. 15, inc. d), de dicho régimen legal.

Entendió que el alcance que el Tribunal otorga a la referida liberación en el caso del Impuesto sobre los Bienes Personales, en particular, respecto de la aplicación del art. 12 de la ley 26.860, responde al propuesto por la actora y no el que sostiene su parte en cuanto a la determinación del valor en pesos de la moneda extranjera exteriorizada; ello asi ya que consideró el tipo de cambio vigente a la fecha en que se efectuó la exteriorización.

De tal modo, la apelante sostiene que la interpretación dada por la instancia anterior supone un error en la apreciación que hace del derecho aplicable al caso y que ocasiona agravio al Fisco Nacional.

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; esto es $ 6.200 de impuesto y $ 15.557,13 de intereses resarcitorios.

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

Reconoció que las instrucciones generales constituyen actos internos de carácter resolutivo de cumplimiento obligatorio para el destinatario de las mismas y que el criterio fijado por el punto 2.5 de la Instrucción General N° 2/15 se encuentra vigente y debe ser aplicado y sostenido por el Organismo Fiscal.

Reiteró que lo decidido por el T.F.N. le ocasiona un perjuicio fiscal en tanto deviene un saldo a favor de este Organismo remanente, no conformado y sus respectivos intereses resarcitorios, toda vez que el monto de moneda extranjera exteriorizado, considerando el tipo de cambio vigente al 31/12/2006, de conformidad con lo previsto por el punto 2.5 de la I.G. Nº 2/15 (A.F.I.P.) no bastaba para cubrir el total de lo omitido.

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

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

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

#38549792#432325505#20241031124542060

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 lo decidido mediante el pronunciamiento apelado -en particular, en torno a la aplicación del art. 12 de la ley 26.860 para determinar el tipo de cambio que debe utilizarse para calcular la moneda extranjera de titularidad de la parte actora sometida a la exteriorización, relacionado con el Impuesto a los Bienes Personales (PF 2006) y la Resolución N° 284/15 (DV RR1P)- se encuentra ajustado a derecho o, tal como afirma la recurrente en su memorial, la actora adeuda la suma de $ 6.200 en concepto de impuestos con más la suma de $ 15.557,13 en concepto de intereses resarcitorios de conformidad con lo previsto por el punto 2.5 de la Instrucción General Nº 2/15 (A.F.I.P.).

Por otra parte es preciso destacar que nada corresponde dirimir con relación a la revocación decidida por el Tribunal *a quo* respecto de la Resolución N° 283/15 (DV RR1P), por cuanto ello no fue materia de agravio de las partes.

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

a) En el marco de la Fiscalización Electrónica n° 2299640 cursada a la señora Raquel Leis con relación al Impuesto a los Bienes Personales (período fiscal 2016), respecto de "Personas físicas residentes en Argentina que operaron con cuentas bancarias, de inversión o similares en la Confederación Suiza" y en virtud de la "Asistencia administrativa establecida en el artículo 27 del Acuerdo fiscal franco-argentino" del 4/04/1979 (suscripto para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del impuesto a las ganancias y el patrimonio).

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

En virtud de ello, por Resolución N° 278/2014 (DV CRR2) 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.; efectuándose un detalle de los bienes de su titularidad en el exterior y en el país, sujetos a impuesto, lo cual ascendía en la suma de $ 1.763.194,26 y determinándose un impuesto a ingresar a favor del Fisco por la suma de $ 9.598,61 (cfr. fs. 28/32).

b) A fs. 38, por medio de su apoderado, la contribuyente presentó una multinota F.206/I en la que formuló su descargo. Señaló ser apoderada de la cuenta bancaria en el exterior o contestó cuestionando, en síntesis, el origen de la información que diera lugar a la liquidación practicada, acompañado documental.

Además, formuló su acogimiento a la ley 26.476 por lo que solicitó una prórroga para poder concretar la transferencia de fondos del exterior para la adquisición de los bonos correspondientes y proceder a ajustar la DD.JJ. de Bienes Personales 2013, período no contemplado por la ley de referencia.

c) Con posterioridad, por multinota presentada a fs. 62, el apoderado de la actora informó que los fondos habían sido transferidos al Banco de la Nación Argentina Casa Central el 18/02/2015, además de indicar que se encontraba en trámite la adquisición de los Cedines correspondientes.

d) A fs. 66/69 la actora formuló su acogimiento a la ley 26.860 y acompañó el recibo de CEDIN emitido por el Banco de la Nación Argentina, la liquidación practicada y los documentos en cuestión.

De ello surge que los certificados fueron confeccionados el 31/03/2015 registrados como n° 001 33 308 y n° 001 33 307; el B.N.A. emitió el recibo pertinente que acredita tal operación con fecha 1/04/2015 y la exteriorización se efectuó por la cantidad de U$S 149.926 calculados al tipo de cambio vigente para ese entonces de $ 8,76=U$S 1 lo que arrojó un saldo de $ 1.313.353,51 y que la compra de tales documentos fue efectuada de conformidad con la Instrucción N° 1/15.

e) A fs. 88/89 y fs. 95 lucen agregados dictámenes jurídicos previos y a fs. 100/120 la Resolución N° 284/15 (DV CRR2).

En esta última, luego de recordar los antecedentes del caso, el ajuste inicial practicado sobre la contribuyente en concepto de Impuesto a los Bienes Personales (PF 2006), lo previsto por la ley 26.860 así como también la denuncia de exteriorización de la actora y tras señalar que: *"…siendo que la exteriorización cumplida resulta parcial, la que se enmarca en la Ley N° 26.860 y que el contribuyente ha manifestado su acogimiento a ella aportando a tal efecto los correspondientes certificados de depósitos para la inversión -CEDIN- que aplicarían a la pretensión fiscal objeto de autos, solo resta conocer la inexistencia del impedimento previsto en el artículo 15 de la citada Ley";* se determinó de oficio el saldo a ingresar por la suma de $ 9.598,61 en concepto de tributos y la suma de

#38549792#432325505#20241031124542060

$ 24.082,92 en concepto de intereses resarcitorios, intimándolos a ingresar (conf. arts. 3°, 4° y 5°).

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 423.499 fue calculada conforme el tipo de cambio vigente, tipo comprador Banco de la Nación Argentina, al 31/12/2006 –de $ 3,022-, resultando así el total equivalente en pesos ($ 1.279.813,98) posteriormente tomado en cuenta para calcular el saldo del impuesto a ingresar incidido por la exteriorización.

f) Notificada que fuera la contribuyente, ésta interpuso recurso de apelación ante el T.F.N. el cual fuera acogido mediante la sentencia del 17/04/2023 resultando recurrida por el Fisco Nacional.

VI.- Que, sentado lo expuesto, cabe recordar que mediante la ley 26.860 –B.O. 31/05/2013– y sus reglamentaciones expedidas por la A.F.I.P., el Ministerio de Economía y el B.C.R.A., se autorizó la 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 en su art. 4° indicó la forma en que se efectuará tal exteriorización indicando en su inciso b) –invocado por la actora al tiempo de denunciar su acogimiento al régimen, cfr. fs. 62 del expte. adm.- lo siguiente: *“…b) Para el caso de tenencia de moneda extranjera en el exterior: mediante su transferencia al país a través de entidades comprendidas en el régimen de la ley 21.526 y sus modificaciones, dentro del plazo fijado en el inciso anterior…”.*

Por su parte, el art. 5º establece que el importe expresado en pesos de la moneda extranjera que se exteriorice no estará sujeto a impuesto especial alguno mientras que 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.

En el art. 8° se indica que los sujetos que exterioricen tenencia en los términos del art. 4, inciso b) deberán solicitar a las entidades bancarias receptoras la extensión de un certificado.

Por conducto del art. 9º se dispuso que los sujetos que efectúen la exteriorización, no estarán obligados a informar a la A.F.I.P. –sin perjuicio del

cumplimiento de la ley 25.246 (Ley de Lavado de Activos de Origen Delictivo) y demás obligaciones que correspondan– la fecha de compra de las tenencias ni el origen de los fondos con las que fueran adquiridas, y gozarán de los siguientes beneficios:

a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 18 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, con respecto a las tenencias exteriorizadas;

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

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

Por su parte, el art. 12 indica que: *"A los fines del presente título deberá considerarse el valor de cotización de la moneda extranjera que corresponda, tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina, vigente a la fecha de la respectiva exteriorización"* (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 Resolución General A.F.I.P. nº 3509/13 reglamentó la misma.

Asimismo, mediante el dictado de la Instrucción General n° 2/2015, emitida el 20/04/2015 –es decir, con posterioridad a la exteriorización efectuada por la actora- la A.F.I.P. estableció pautas operativas para las determinaciones de oficio en trámite originadas en la detección, en el sistema financiero suizo, de cuentas bancarias de residentes argentinos.

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

Y, el punto 2.5 –invocado por la demandada- dispuso: *"A los fines de que, en los términos de la ley 26860, los sujetos intervinientes en una cuenta bancaria*

puedan, en su caso, acceder a los beneficios previstos en la citada norma respecto de los impuestos objeto de los respectivos procedimientos de determinación de oficio, la tenencia de moneda extranjera exteriorizada no podrá ser inferior a la cantidad de moneda extranjera causa de los ajustes, lo que implica la identidad de sus montos nominales (por ejemplo, si en el período fiscal 2006 no se tributó por una tenencia de u$s de 50.000, la exteriorización deberá ser por u$s de 50.000). Si la tenencia de moneda extranjera exteriorizada resultara inferior, deberán determinarse los impuestos correspondientes a la diferencia de moneda extranjera no exteriorizada".

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

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

b) Los principales beneficiarios del régimen serán aquellos que deseen gozar de una amnistía fiscal (comúnmente denominada "blanqueo") por la exteriorización de capitales no declarados. Como incentivo para el ingreso de divisas se libera de toda acción civil, comercial, penal y tributaria por la falta de declaración y pago de una gran cantidad de tributos, entre ellos, el I.V.A. y el Impuesto a las Ganancias (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, entre muchos otros)

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

VIII.- 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 este Tribunal y compartiendo la interpretación efectuada por el T.F.N., resulta claro que el art. 12 de la ley 26.860 expresamente establece qué tipo de cambio deberá ser considerado para efectuar la conversión de los fondos que se encuentren en moneda extranjera, esto es, el correspondiente a la fecha en que se realizó la exteriorización mediante la cual se adquirieron los Cedines por la suma total de U$S 149.926 (cfr. fs. 70/74 de las actuaciones administrativas y página 9 de la Resolución N° 284/15).

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

Al respecto es dable indicar que ya en otras oportunidades ha sostenido esta Sala que las instrucciones, los reglamentos internos, circulares, órdenes de servicio, etc., constituyen actos de administración emitidos por la Administración Pública, cuyo objeto consiste en regular su propia organización o funcionamiento interno, siendo sus destinatarios primarios los funcionarios y empleados públicos. En tales condiciones, carecen de efectos externos a la organización en la cual están destinados a regir, pues se trata de disposiciones internas con relevancia en el orden jerárquico de la administración, sin carácter obligatorio para los particulares (conf. art. 4º de la ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificatorias y esta Sala, *in rebus:,* “Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos c/D.G.I.”, del 24/02/2015 y sus citas; “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 y, más recientemente, y “Baldassare, María Cristina c/D.G.I.”, sentencia del 1/12/2023 y sus citas, pronunciamiento confirmado por el Alto Tribunal el 15/10/2024, al desestimar el recurso interpuesto por la demandada en los términos del art. 280 del C.P.C.C.N., 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.yF. c/D.G.I.”, causa N° 38.845/04, del 11/12/2007, en su anterior integración en los autos: “Consorcio de Gestión de Puerto de Quequén c/D.G.I.”, causa N° 12.074/07, del 24/11/2009 y en su actual composición, *in rebus,* “Isidro, Miriam Adriana 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).

Refuerza lo afirmado previamente el hecho de no surge que la Instrucción General N° 2/2015 hubiera sido publicada en el Boletín Oficial –y por ende de acceso público y gratuito para la ciudadanía- sino que tampoco se advierte que ésta 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.

#38549792#432325505#20241031124542060

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 de limitación en una interpretación condicionada al intentar asignarse un alcance distinto a lo establecido por el marco normativo analizado, recurriendo para ello a una normativa que no resulta jurídicamente vinculante, ni relevante para este Tribunal en función del análisis efectuado en los considerandos que preceden.

Por ello 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.

IX.- 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 17/04/2023 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.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 01/11/2024
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

#38549792#432325505#20241031124542060