



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-84515773-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Viernes 9 de Agosto de 2024

Referencia: Sentencia Expte. N° 48.578-I y acum. FINMA S.A.I.F.

En Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Pablo A. Porporatto (Vocal subrogante de la 3ra. Nominación), Armando Magallón (Vocal subrogante de la 1era. Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2da. Nominación), a fin de resolver la causa N° 48.578-I, y su acumulada EX-2019-69676377-APN-SGAI#TFN caratulada: "FINMA S.A.I.F. s/recurso de apelación -impuestos a las ganancias"

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 25/46 y 135/155vta se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones de fecha 27/12/2017 y 25/06/2019, suscriptas por el jefe (int.) de la División Determinaciones de Oficio "B" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2011 y el período fiscal 2012 respectivamente, con más intereses resarcitorios. Asimismo se aplica una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido, con sustento en lo dispuesto por el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Manifiesta que la AFIP inició un procedimiento de determinación de oficio a través del cual se solicitó que explicara las razones de derecho por las que consideró como rentas no alcanzadas en el impuesto a las ganancias, a las diferencias de cambio generadas en el período fiscal 2011, producto de colocaciones dinerarias que poseía en la República de Bolivia, a través de Santa María Financial S.A., sociedad radicada en este último país, en el marco de un contrato de prestación de servicios financieros.

Explicó al organismo fiscal que las diferencias de cambio obtenidas a través de la colocación de fondos en Bolivia no se encontraban -al igual que los intereses- sujetas a la potestad tributaria de nuestro país, por estricta aplicación de los artículos 4, 7, 12 y concordantes del Convenio para evitar la doble imposición, ratificado por la ley 21.780, celebrado entre la República de Argentina y la República de Bolivia, en cuanto establece que las ganancias o beneficios sólo serán gravables en el Estado Contratante en que tales rentas, ganancias o beneficios tuvieron su fuente productora, y que, en el caso de las diferencias de cambio, tales supuestas rentas se originaron en la República de Bolivia, como consecuencia de lo cual este último país es quien ostenta la potestad tributaria

para gravar tales ingresos.

Después de exponer la controversia planteada respecto del ajuste efectuado por el organismo fiscal, como cuestión previa la recurrente solicita se deje sin efecto, con costas, la determinación de oficio apelada, en atención a los beneficios contenidos en el art. 85 de la ley 27.260, aclarando que no fue opuesta tal defensa en la etapa de descargo en razón que el sustento jurídico de la misma se encuentra en el dictado de dicha ley, la cual fue sancionada con posterioridad a la contestación de la vista.

Efectúa un análisis de los arts. 46 y 85 de la ley 27.260, entendiendo que éste último equipara los beneficios del mencionado art. 46 que gozan los contribuyentes que han adherido al "blanqueo", respecto de aquéllos que han cumplido sus obligaciones fiscales y han declarado la totalidad de sus bienes en el impuesto a las ganancias, correspondiente al último ejercicio cerrado al 31/12/2015 y han asimismo presentado la declaración jurada de "confirmación de datos".

Señala que el denominado "tapón fiscal", contenido en el mencionado art. 85, funciona, en la práctica, como un impedimento de la AFIP para fiscalizar períodos fiscales anteriores al último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/2015 de los contribuyentes cumplidores, y sólo se podrá destrabar dicho impedimento si el ente recaudador detecta bienes no declarados en la última declaración jurada presentada con anterioridad al 31/12/15, en cuyo caso decaerán los beneficios para años anteriores.

Entiende que elementales razones de igualdad ante las cargas públicas han llevado al legislador nacional a consagrar el beneficio del art. 85 de la ley 27.260 para los contribuyentes cumplidores.

Rechaza cualquier pretensión restrictiva que el organismo fiscal pudiera realizar respecto de la aplicación del mencionado artículo, invocando en concreto la instrucción general N° 1008/2017 -y/o cualquier otra que se dicte al efecto-, a través de las cuales la AFIP entienda que el ajuste materia de debate en estos actuados no se encuentra contenido en el "tapón fiscal".

Afirma que la instrucción mencionada establece una limitación que la ley no establece, por lo que solicita se deje sin efecto la pretensión fiscal inserta en la determinación de oficio apelada, con costas.

En cuanto al fondo de la causa, señala que la determinación de oficio pretende ignorar, a su libre arbitrio, las normas de distribución de potestad tributaria delineadas -a través de un tratado internacional- entre la República Argentina y la República de Bolivia-. El hecho apuntado por la AFIP de que las diferencias de cambio de fuente extranjera obedecen a "una re expresión monetaria...que se producirá exclusivamente en nuestro país", y, como consecuencia de ello, tales diferencias sólo pueden ser gravadas en Argentina, como país de residencia, dice importa crear una consecuencia jurídica que no ha sido prevista en el tratado internacional.

Pone de resalto que si el Convenio para Evitar la Doble Imposición con Bolivia regula criterios de distribución de potestad tributaria para el impuesto a las ganancias, sin efectuar distinción alguna para el caso de las diferencias de cambio, no existe razón jurídica alguna para sostener que determinados tipos de rentas se encuentren fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones del citado convenio. La definición utilizada por el Convenio es omnicompreensiva: todas las rentas comprendidas en el impuesto a las ganancias se encuentran alcanzadas por sus disposiciones y si la ley no distingue, no puede distinguir la AFIP

Insiste respecto de que la postura fiscal relativa a las diferencias de cambio de fuente extranjera derivadas de la re expresión o diferencias de cotización de la moneda, en el sentido de que se encuentran excluidas del ámbito de aplicación del Convenio, se apoya en una diferenciación que no ha sido establecida por el legislador internacional

253

como un hecho generador de consecuencias jurídicas, por ello el ente recaudador se encuentra impedido de modificar unilateralmente las disposiciones del Convenio.

Explica el informe de la Dirección Nacional de Impuestos N° 925/2005, único sustento de la postura fiscal citado en la determinación de oficio que se apela, y concluye que si el criterio se aplicara al caso de autos y se considerara el criterio de distribución de potestades reglado en el art. 7° (beneficio de empresa) del Convenio celebrado con la República de Bolivia, en cuanto señala que *"los beneficios resultantes de las actividades empresariales serán gravables por el Estado Contratante donde éstas se hubieren realizado"* se arribaría a la inevitable conclusión de que las diferencias de cambio generadas producto de la colocación de fondos en Bolivia se encontrarán sujetas a imposición de éste último estado, y no de Argentina.

Afirma que el Convenio para evitar la doble imposición con Bolivia se encuadra en lo que la doctrina ha denominado como un tratado de alcance "general", por cuanto comprende y regula todo tipo de rentas o beneficios, sin distinción o exclusión alguna, es decir que ha tenido como objeto, en lo que se refiere al impuesto a las ganancias, distribuir o repartir la potestad tributaria entre los Estados miembros, independientemente de cuál sea el beneficio, renta o ganancia obtenida y sujeta tributo.

En tal sentido, trae a colación el art. 4° del Convenio en crisis, el que establece como principio general que las ganancias o beneficios de cualquier naturaleza sólo serán gravables en el Estado Contratante en que tales rentas, ganancias o beneficios tuvieren su fuente productora, indicando que el propio organismo fiscal ha señalado que las diferencias de cambio son generadas como consecuencia de la colocación de fondos en Bolivia y siendo ello así la potestad tributaria ineludiblemente la ejercerá la jurisdicción de la fuente.

Señala que a igual conclusión se arribaría si se encuadrara en los restantes artículos del Convenio; transcribe el art. 10° del mismo y concluye que los intereses que generan la colocación de fondos en el país extranjero y las diferencias de cambio resultantes producto de la fluctuación de la moneda en que se devengan tales intereses en el exterior con referencia a la moneda del país en que se reciben, forman parte de un acto único e inescindible.

En cuanto al art. 12 del mencionado Convenio, respecto de que las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el Estado Contratante en cuyo territorio estuvieren situados los bienes y explica que si se entendiera que tales diferencias de cambio, constituyen ganancias de capital, sólo podría gravar esa renta el país donde se encuentra la fuente productora de ganancia.

Subsidiariamente, señala que en la determinación de oficio apelada no se analizó correctamente la defensa opuesta y específicamente en cuanto a la aplicación del art. 99 y concordantes del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias, en cuanto dispone que en el balance se computarán las diferencias de cambio que provengan de operaciones gravadas por el impuesto y las que se produzcan por la cancelación de los créditos que se hubieren originado para financiarlos, complementado por el art. 158 de la ley, agrega que el juez administrativo rechazó tales argumentos sobre la base de un razonamiento improcedente.

Entiende que no es posible afirmar, por un lado, que una renta se encuentra gravada en el impuesto a las ganancias y, al mismo tiempo, afirmar que esa renta no se encuentra gravada por no encontrarse sometida al poder de imposición de nuestro país por aplicación de un tratado internacional. Sigue diciendo, que en verdad si por aplicación de un tratado internacional tributario como el que está en juego en este caso, nuestro país resigna su potestad tributaria para gravar una renta en el Impuesto a las Ganancias, esta última debe considerarse como renta no gravada en dicho tributario.

Luego concluye el planteo de la recurrente, diciendo que la obligación principal (ello es, la colocación de fondos

en Bolivia y sus intereses) no se encuentra gravada en el Impuesto a las Ganancias por aplicación de tal Convenio tributario, los accesorios (las diferencias de cambio) tampoco se encontrarán gravadas con el impuesto discutido.

En cuanto a los intereses resarcitorios aplicados requieren necesariamente que el retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria sea imputable al deudor, es decir que se exige la presencia de mora culpable.

Cita el Fallo "Ctitibank NA" del Máximo Tribunal, afirmando que no resulta admisible que se lo sancione con una consecuencia civil resarcitoria, pues ello presupone la falta de diligencia en su obrar, situación que no se verifica en el caso, pues procedió con la razonabilidad y diligencia que le era exigible acorde al marco normativo vigente, en mérito a los argumentos ya expuestos, por lo que -a su juicio- estamos en presencia de un claro supuesto de mora inculpable, lo que lo exime de los intereses resarcitorios reclamados.

En relación a la multa aplicada, entiende que resulta improcedente por ausencia de los elementos objetivo y subjetivo del ilícito atribuido, esto es por falta de autoría y culpa en su accionar.

Afirma que la determinación de oficio carece de sustento legal y el organismo fiscal no ha demostrado que haya existido negligencia o culpa en el ingreso o liquidación del impuesto a las ganancias. Trae a colación la Instrucción N° 6/07 de la AFIP que define las instrucciones generales de cumplimiento obligatorio para sus dependencias, al referirse a las infracciones culposas, concluye que el ente recaudador no ha invocado, ni mucho menos demostrado, que el elemento subjetivo requerido por el tipo infraccional impuesto se encuentre verificado en autos.

Por último solicita la aplicación de la figura de error excusable eximente de sanción habida cuenta de que las circunstancias desarrolladas en el recurso de autos, evidencian que cumplió razonablemente con las exigencias, tanto formales como materiales, contenidas en la ley del impuesto a las ganancias y el Convenio para Evitar la Doble Imposición, por lo que -a su juicio- su obrar no es pasible de reproche infraccional alguno. En forma subsidiaria peticiona se reduzca la sanción aplicada al mínimo legal del art. 45 de la ley 11683. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 55/71 vta. y 208/226 vta. contesta la representación fiscal el traslado de los recursos.

En cuanto a la solicitud de aplicación de los beneficios contenidos en el art. 85 de la ley 27.260, señala que la delimitación de la norma encuentra su fundamento en la intención del legislador que no fue otra que generar que aquellos responsables que mantenían bienes ocultos, los declarasen, es decir, los sinceren ante el Fisco con la presentación de la declaración jurada de ganancias, etc., correspondientes al último ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 2015.

Agrega que, en lo específico, tratándose de ajustes impositivos de carácter técnico en los cuales la materia imponible se encuentra debidamente exteriorizada y declarada por la responsable, siendo el ajuste originado por diferencias de criterio respecto de la interpretación y/o aplicación de la norma jurídica en la que el organismo fiscal considera que debe ser encuadrada la situación en cuestión, es decir que no derivan de tenencias y/o bienes susceptibles de sinceramiento porque ni su existencia ni su titularidad están en discusión, estos ajustes no pueden ser imputados conforme lo dispuesto por el art. 30 de la Resolución General N° 3919 (AFIP), dado que no se vinculan a bienes sincerados, quedando exceptuados de la norma.

En atención a ello, entiende que con el dictado del acto administrativo que se ataca no se ha vulnerado ninguna garantía formal ni material -como sostiene la actora-. La ley 27.260 establece un Régimen de sinceramiento de tenencia en moneda y bienes y postula ciertos beneficios para aquellos contribuyentes que encuadren en las

258

situaciones establecidas por la ley, siendo sancionada por un órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme los procedimientos de la Constitución Nacional y bajo ningún concepto la AFIP al reglamentar su ejercicio vulneró los principios de la ley o el principio de legalidad.

Señala que, si nos encontráramos frente al supuesto que plantea la actora, y el régimen instaurado por la ley 27.260 generara diferencias entre los contribuyentes, las mismas encuentran su fundamento en valoraciones económicas, políticas y sociales del legislador que no son controlables por el poder judicial y se fundan en las facultades que al Congreso le otorga el art. 75 de la Constitución Nacional, siempre que sus fines sean justificados, razonables y no arbitrarios.

En cuanto a la cuestión de fondo, puntualiza que la recurrente contrató servicios de tesorería a Santa María Financiera S.A., sociedad radicada en Bolivia, para la realización de las operaciones convenidas, quien poseía una cuenta corriente en dicha empresa, cuyos saldos acreedores devengaron intereses a su favor, generándose diferencias de cambio por las inversiones efectuadas en ese país.

Manifiesta que no es un hecho controvertido que por imperio del art. 4º del Convenio se graven las rentas en el país donde se localiza su fuente productora, no obstante, no es viable encuadrar las diferencias de cambio en dicha norma legal, como pretende la actora, toda vez que las diferencias de cambio no se producen como consecuencia de la renta por los intereses derivados de la colocación del capital fuente en la República de Bolivia, sino que responden a la fluctuación de la moneda extranjera respecto del capital colocado en el exterior, circunstancia que se producirá exclusivamente en nuestro país y, por lo tanto, devienen computables en el balance impositivo de la actora para determinar la ganancia de fuente extranjera.

Afirma que no resultan asimilables al concepto de interés las diferencias de cambio, ya que constituyen una reexpresión de la moneda que obedece al cambio de la moneda de un país por el otro.

Cita un informe de la Dirección Nacional de Impuestos y resalta que la interpretación emanada del mismo, en cuanto a que la diferencia de cambio sólo tiene lugar en el República Argentina, no existe en este caso posibilidad de que se genere doble imposición internacional.

En relación a la sanción aplicada señala que la misma se perfecciona en su faz objetiva con el acaecimiento del plazo general para el cumplimiento de la obligación, que consiste en la presentación correcta de la declaración jurada respectiva y pago del impuesto en término.

En cuanto al elemento subjetivo que la norma exige, entiende que se encuentra más que justificada teniendo en cuenta la actividad económica declarada que es servicios de contabilidad, auditoría y asesoría, lo que hace inferir razonablemente que la actora pudo tomar los recaudos necesarios para actuar conforme a derecho y no lo hizo, es decir que tuvo herramientas jurídicas y contables para prever el resultado dañoso, aunque no haya tenido intención de ocasionar el menoscabo del impuesto debido.

Considera que, frente al planteo del error excusable, no intenta demostrar la oscuridad o contradicción de las normas aplicables, no se aportan elementos probatorios y no hay opiniones contradictorias del organismo fiscal, por lo que corresponde su confirmación, como así también de los intereses resarcitorios liquidados en el acto en discusión.

Por último hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada en todos sus términos.

III.- Que a fs. 243 se declara la causa de puro derecho, se elevan los autos a consideración de la Sala A y pasan a

sentencia.

IV.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la Litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: "Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 12/2/87, "Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario", sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re "Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento", sentencia del 27/4/98 y "Congelados Macchiaiavello y Cía. S.A." del 26/4/2007, entre otros).

V.- Que en primer término corresponde resolver sobre el planteo efectuado por la recurrente en cuanto solicita se apliquen los beneficios contenidos en el art. 85 de la ley 27.260.

El mencionado artículo disponía que *"...Los sujetos indicados en el artículo 36 de la presente ley que no realicen la declaración voluntaria y excepcional prevista en el Título I del libro II, deberán presentar una declaración jurada de confirmación de datos, en los términos, formas y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, indicando que la totalidad de los bienes y tenencias que poseen son aquellos exteriorizados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias del impuesto sobre los bienes personales o, en su caso, del impuesto a la ganancia mínima presunta, correspondientes al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015."*

Quienes presenten la declaración jurada de confirmación de datos indicada en el párrafo precedente, gozarán de los beneficios previstos en el artículo 46 de la presente ley, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído —lo mantengan o no en su patrimonio— con anterioridad al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015 y no lo hubieren declarado. Asimismo, gozarán de los beneficios previstos en el Título III del libro II de esta norma".

Por su parte el Decreto 895/16 que reglamentó el régimen de sinceramiento fiscal -Libro II de la mencionada ley- y en lo que respecta al tema discutido en autos, dispuso que: **"ARTÍCULO 23. — A los efectos de gozar de los beneficios indicados en el segundo párrafo del Artículo 85 de la Ley N° 27.260, las declaraciones juradas, originales y/o rectificativas, del impuesto a las ganancias, del impuesto sobre los bienes personales, o en su caso, del impuesto a la ganancia mínima presunta, correspondientes al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015, de los sujetos comprendidos en el Artículo 36 de la citada ley que no realicen la declaración voluntaria y excepcional prevista en el Título I del Libro II de dicha norma, deberán estar presentadas con anterioridad a la fecha de promulgación de la Ley N° 27.260.**

ARTÍCULO 24. — A los fines del inciso d) del Artículo 46 y del Artículo 85 de la Ley N° 27.260, se entenderá por tenencias y/o bienes no declarados, aquellos que no hubieran sido incorporados por los contribuyentes en sus declaraciones juradas presentadas ante la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS." (el resaltado es propio). Cabe recordar que el inciso d) del art. 46 mencionado extiende los beneficios por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad al 31 de diciembre de 2015 y no lo hubieren declarado.

En lo que hace a estos actuados, a fs.18/20 la apelante acompaña comprobante de presentación de la declaración jurada de confirmación de datos -art. 85 de la ley 27260- por el período fiscal 2016 y el formulario F 420/C, denominado "Caracterizaciones", en el que consta que la firma recurrente se encuentra en el "Registro de Contribuyentes Cumplidores -Ley 27.260" "EXENCION BIENES PERSONALES - RES. SUST. -ACC. Y

257

PART. SOC." Fecha 12-2016 "Alta"

Con la presentación del formulario F 2037 de confirmación de datos art. 85 -Ley 27.260-, se declara que los datos consignados en él, "...son correctos y completos y que se ha confeccionado el formulario digital en carácter de Declaración Jurada utilizando el servicio denominado "Solicitudes Ley N° 27.260 Arts. N° 63 y 85"..."

Por su parte el art. 63 nombrado dispone que *"Los contribuyentes que hayan cumplido con sus obligaciones tributarias correspondientes a los dos (2) periodos fiscales inmediatos anteriores al periodo fiscal 2016, y que cumplan con los requisitos del artículo 66, gozarán de la exención del impuesto sobre los bienes personales por los periodos fiscales 2016, 2017 y 2018, inclusive. Se incluye dentro de este beneficio a los responsables sustitutos previstos en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 25 y en el artículo 26 del Título VI de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, 23.966 (t.o. 1997), y sus modificaciones.*

Los anticipos del Impuesto sobre los Bienes Personales, periodo fiscal 2016, que se hayan abonado hasta la fecha de acogimiento al beneficio, podrán ser devueltos o compensados conforme lo establezca la reglamentación.

Los contribuyentes que hayan cumplido con sus obligaciones tributarias correspondientes a los dos (2) periodos fiscales inmediatos anteriores al periodo fiscal 2016, que cumplan con los requisitos del artículo 66, y que no hayan sido alcanzados por el beneficio dispuesto en el primer y segundo párrafo del presente artículo, quedarán exentos del impuesto a las ganancias aplicables a la primera cuota del sueldo anual complementario correspondiente al periodo fiscal 2016."

En el caso de autos estamos frente a un ajuste técnico devenido de un activo declarado proveniente de la colocación de fondos efectuada por la recurrente -no así de un supuesto de no exteriorización de alguna tenencia o bien con anterioridad al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015, que hubiera alcanzado el beneficio en discusión-, ello así pues sostiene la actora que la diferencia de cambio se encuentra fuera del ámbito de imposición en el país por aplicación del Convenio de Doble Imposición celebrado con la República de Bolivia y por su parte el organismo fiscal afirma que tal diferencia se encuentra gravada en el país, que siendo ello así la cuestión controvertida en autos no se encuentra contemplada por la normativa antes transcripta pues dicha discrepancia se refiere a la interpretación y aplicación de normas técnicas y jurídicas.

Como ha dicho nuestro más Alto Tribunal, *"...la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contemplado por la norma. De otro modo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la interpretación legal, equivaliese a prescindir de su texto"* (Fallos: 312:2079), debiendo agregarse que *"...cuando tal interpretación guarda concordancia con el contexto general y los fines que informan las normas (Fallos 285:322) y, a ese objeto, la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de sus términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador, extremos que no deben ser obviados por las posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente para evitar frustración de los objetivos de la norma"* (Fallos: 290:56; 302:973 -entre otros-).

Por otra parte debe señalarse que las Instrucciones Generales N° 1008 y 1022 del 2017 son normas internas de acatamiento obligatorio por parte de los funcionarios del ente fiscal para la unificación del procedimiento a seguir en los casos planteados por la ley 27.260, debiendo señalarse que no se observa que establezcan alguna limitación no prevista en el marco legal mencionado, como lo sostiene la apelante.

Que por ello, el ajuste discutido en autos no se encuentra alcanzado por los beneficios dispuestos en el artículo 46 de la ley 27.260, toda vez que el dinero ya se encontraba exteriorizado en Ganancias al momento de la presentación de la declaración jurada y previo a la vigencia de la referida ley, no pudiendo ser caracterizados como bienes ocultos, tal como lo pretende la actora a los efectos del goce de la liberación que reclama.

Que en ese orden de razonamiento, es dable señalar que la Excma. Cámara ha indicado “En tal sentido, la pretensión de la firma actora (...) resulta inatendible, toda vez que el tributo que pretende ser regularizado no es resultado de una declaración o exteriorización de bienes o tenencias, sino un ajuste que -por cierto- no se encuentra comprendido en el régimen analizado”.

Idéntica interpretación ha efectuado el T.F.N. En una causa análoga a la presente en la cual, la parte actora pretendió gozar los beneficios de la citada ley respecto de un ajuste técnico efectuado en sede administrativa (cfr. Tribunal citado, in re “Foxtrot S.A. s/Apelación, causa Nro. 40.001-I, del 06/08/2019”) (ver Sala II Cámara Contencioso Administrativo Federal en “HSBC ARGENTINA HOLDINGS TF 48.911-c/Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo”; ver en igual sentido: “E.I.C.E. De Argentina c/Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo”, sentencia de la misma Sala de fecha 03/12/2021; “Falaschi, Víctor Hugo c/DGI, Sala III, sentencia del 17/10/2017; “Pitte Fletcher, Denis s/E.N. -P.E.N.- AFIP y otro s/proceso de conocimiento” Sala I, sentencia del 17/04/2018

En razón de lo analizado, es dable rechazar la pretensión de la actora respecto a la aplicación de los beneficios establecidos en la ley 27.260.

VI.- Que seguidamente corresponde abordar el fondo de la cuestión traída a decisión de este Tribunal.

El cargo de fiscalización tiene su origen en un informe de investigación de fecha 13/11/12, por medio del cual se sugiere el análisis de los ajustes efectuados por la recurrente bajo el concepto “Otros Ajustes”; el análisis de las rentas de fuente extranjera declaradas bajo el concepto “Rentas Exentas o No Gravadas”.

En lo que aquí se discute la empresa realizó ajustes por rentas exentas o no gravadas bajo el concepto “Det. Ajustes Resultados Impositivos FE que Disminuyen Utilidad o Aumentan Pérdida” por la suma de \$ 326.567,32.

Señaló la actora que dicho ajuste corresponde a la impugnación del resultado obtenido por inversiones financieras en Bolivia, las cuales se encuentran exentas del impuesto a las ganancias por aplicación del Convenio para evitar la Doble Imposición celebrado con el mencionado país.

Posteriormente aportó el detalle de la composición del monto de \$ 326.567,32 consignado en su declaración jurada como exento de fuente extranjera: \$ 32.394,19 corresponden a intereses y \$ 294.173,13 a diferencias de cambio. Entiende que lo accesorio sigue al principal; si el interés se encuentra exento del impuesto a las ganancias por la aplicación del Convenio, las diferencias de cambio deberían ser tratadas de igual forma.

La inspección actuante considera que el resultado obtenido como consecuencia de la diferencia de cotización de la moneda invertida en el exterior no se encuentra alcanzado en Bolivia por producirse por las condiciones propias de nuestro país y en consecuencia no le resulta aplicable el Convenio celebrado con la República de Bolivia. Criterio que entiende se condice con lo opinado por la Dirección Nacional de Impuestos en actuación 925/2005.

VII.- Que seguidamente corresponde abordar el tratamiento que tienen las mencionadas diferencias de cotización de moneda.

240

Al respecto, cabe recordar que la recurrente había contratado servicios de tesorería a Santa María Financial S.A., sociedad radicada en Bolivia. Para la realización de las operaciones convenidas, aquella poseía una cuenta corriente en dicha sociedad boliviana, cuyos saldos acreedores devengaron intereses a su favor generándose asimismo diferencias de cambio por tales saldos al cierre de los ejercicios económicos.

Así planteada la cuestión corresponde, en primer término, desentrañar cómo son tratadas las diferencias de cambio en la legislación argentina del impuesto bajo discusión.

La recurrente es una empresa encasillada en el artículo 69, inc. a) de la ley del gravamen (t.o. en 1997 y sus modificaciones), es decir que sus rentas se encuentran incluidas en la tercera categoría, cuyo art. 49 establece que *"...Constituyen ganancias de la tercera categoría:*

a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69..."

Para la recurrente son ganancias, según el art. 2º de dicha ley del tributo *"...2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69..."* (art. 2).

El art. 72 de la ley del gravamen prevé que *"(p)ara contabilizar las operaciones en moneda extranjera deberá seguirse un sistema uniforme y los tipos de cambio a emplear serán los que fije la reglamentación para cada clase de operaciones. Las diferencias de cambio se determinarán por revaluación anual de los saldos impagos y por las que se produzcan entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, y se imputarán al balance impositivo anual"*.

En lo que aplica a este caso, el artículo 127 del plexo legal dispone que: *"Son ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el artículo 2º, que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional..."*.

A su vez, en lo atinente al momento y el modo de la conversión en moneda argentina, debe estarse a las previsiones del artículo 158 de la ley del gravamen, el cual reza: *"Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos estables definidos en el artículo 128, las operaciones en moneda de otros países computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el país, se convertirán en moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad"*.

"Cuando las operaciones comprendidas en el párrafo anterior, o los créditos originados para financiarlas, den lugar a diferencias de cambio, las mismas, establecidas por revaluación anual de saldos impagos o por diferencia entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera".

"Si las divisas que para el residente en el país originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, son ingresados al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior por los mismos, las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera".

Por lo tanto, existirán diferencias de cambio computables en tanto la empresa argentina realice operaciones en otras monedas que resulten computables para la determinación de rentas de fuente extranjera, las cuales se calcularán considerando las reglas indicadas.

Dicha norma preceptúa que las diferencias de cambio —calculadas a partir de la revaluación anual del tipo de cambio correspondiente a la divisa extranjera— susceptibles de incidir en el balance impositivo son aquellas que resulten consecuencia de operaciones llevadas a cabo por el contribuyente en monedas de otros países, que sean computables para la determinación de rentas de fuente extranjera.

Atento lo expuesto, las diferencias de cambio positivas originadas en los saldos acreedores en dólares colocados en la República de Bolivia, producto de la variación en la cotización de la moneda extranjera, constituyen rentas de fuente extranjera gravada y en principio deben imputarse al resultado impositivo del impuesto de marras al cierre de los respectivos ejercicios.

Ahora bien, cabe considerar en este caso la aplicación del Convenio para Evitar la Doble Imposición suscripto entre Argentina y Bolivia el 30/10/1976 aprobado mediante ley 21.780 (B.O. 25/4/1978), el que responde al Modelo de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) aunque no haga una referencia expresa al respecto y en el cual el criterio de vinculación de las rentas para definir la jurisdicción tributaria es el de la territorialidad de la fuente.

Dicho Convenio internacional, como norma supranacional de jerarquía superior a la normativa nacional, puede imponer limitaciones a las potestades tributarias establecidas en la legislación nacional del Impuesto a las Ganancias (artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional).

Al respecto, corresponde analizar las implicancias que dicho Convenio pueda tener respecto de las diferencias de cambio positivas que obtuvo la recurrente, producto de la reevaluación de la moneda extranjera respecto del peso argentino relativa a la acreencia al cierre del ejercicio producto de la colocación realizada —en principio, gravadas como rentas de fuente extranjera en el Impuesto a las Ganancias, según la normativa nacional aplicable—.

En los actos apelados, el juez administrativo expone “ *Que si bien le asiste razón a la responsable en sostener que el susodicho Convenio se orienta en gravar las rentas en el país donde se localiza su fuente productora, por impero del art. 4° del mismo, no es factible encuadrar las diferencias de cambio en trato en dicha norma legal, pretendiendo, como arguye la contribuyente, que las rentas por dicho concepto sean gravadas en ese país, por ser el único que ostenta potestad tributaria para someter a imposición tales rentas, toda vez que las diferencias de cambio no se producen como consecuencia de la renta por los intereses derivados de la colocación del capital fuente en la República de Bolivia, sino que responden a la fluctuación de la moneda extranjera respecto del capital colocado en el exterior, circunstancia que se producirá exclusivamente en nuestro país, y; por lo tanto, devienen computables en el balance impositivo de la contribuyente para determinar las ganancias de fuente extranjera*”.

Asimismo el Fisco Nacional cita doctrina que toma como base el Informe 925/05 del Ministerio de Economía y Producción que interpretó que estos resultados —las diferencias de cambio— solo se producen y son computados en nuestro país, sin que exista la posibilidad de que se genere una doble imposición internacional sobre ellos.

En la resolución determinativa referida al periodo fiscal 2012 se hace referencia a que se instrumentó el mecanismo de consulta e información normado en el art. 20 del Convenio en trato, dándose intervención a la Dirección Nacional de Impuesto del Ministerio de Hacienda, la que emitió un Dictamen de firma conjunta el 28/09/2018. En dicho dictamen, se concluye que la diferencia de cambio no se produce como consecuencia de la venta de bienes, sino que responde a la variación en el valor de nuestra moneda respecto de la moneda en la cual se realizó el depósito bajo análisis, siendo resultados que solo se producen y son computables en nuestro país, sin que exista posibilidad de que se genere una doble imposición sobre ellos. Por lo tanto y en función del art. 4 del

29

Convenio tributario en trato –por no resultar de aplicar otra disposición de dicho instrumento bilateral-, las diferencias de cambio, por tener su origen en nuestro país, sólo deberán someterse a imposición en la República Argentina, máxime cuando la renta en cuestión no es reconocida como tal en el Estado Plurinacional de Bolivia.

Antes de entrar a analizar el Convenio tributario con Bolivia y su posible implicancia al caso, resulta de interés precisar algunas cuestiones sobre las diferencias de cambio como ganancias alcanzadas con el gravamen en crisis.

Se sabe que las mismas se originan por devaluación o revalorización de la moneda nacional respecto de una moneda extranjera. En este caso la recurrente, mediante un contrato de tesorería, colocó dólares estadounidenses en la empresa boliviana, con lo cual existirá una diferencia de cambio en Argentina –dólar respecto del peso argentino- y eventualmente otra diferente e independiente en cabeza de la empresa de Bolivia –dólar respecto del peso boliviano-, las que impactarán según su signo –positivo o negativo- tomando en consideración la posición de acreedora o deudora de las partes involucradas respectivamente en relación al saldo de dicha colocación al cierre de los ejercicios comerciales y el hecho de estar alcanzadas o no con el gravamen, según las respectivas legislaciones. Va de suyo que estos resultados por revalorización cambiaria pueden existir en uno o ambos lados pero, según se expuso, en cabeza de empresas diferentes, con lo cual la doble imposición internacional jurídica –en cabeza del mismo sujeto- no se dará con estas ganancias, las que será a su vez diferentes para cada parte, dado que como se expuso se tratan de diferencias de cotización del dólar respecto de monedas de cada uno de los países, lo cual dependerá en gran medida de cuestiones macroeconómicas domésticas de tales países y alguna medida ínfima podrían afectar cuestiones en su país de origen.

Al respecto, cabe indicar que este Convenio en su art. 4° prevé como regla general que *“Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas y del lugar de celebración de los contratos, las rentas, ganancias o beneficios de cualquier naturaleza que ellas obtuvieren sólo serán gravables en el Estado Contratante en que tales rentas, ganancias o beneficios tuvieron su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en el presente Convenio”*.

A su vez, en art. 2° de definiciones generales, en el inciso f) se indica *“(f) La expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genera una renta, ganancia o beneficio”*.

Seguidamente se revisarán posibles cláusulas que como casos de excepción harían que dicha regla general no se aplique.

Con respecto a la postura de la recurrente, en el sentido de seguir la misma suerte que los intereses, cabe desecharla por justamente el art. 10 de este Tratado internacional es claro, preciso y bien delimitado, dado que alude exclusivamente a los “intereses”, en los siguientes términos *“Los intereses provenientes de créditos sólo serán gravables en el Estado Contratante en cuyo territorio se hubiere utilizado el crédito. Salvo prueba en contrario, se presume que el crédito se utiliza en el Estado Contratante desde el cual se pagan los intereses. Los intereses provenientes de créditos garantizados con derechos reales sólo serán gravables en el Estado Contratante en cuyo territorio estén ubicados los bienes afectados”*. Cabe mencionar que el art. 2° de definiciones generales no expone nada sobre el alcance del término “intereses”.

En cuanto a la subsidiariedad que plantea la recurrente en el sentido de que el tratamiento de los intereses arrastra el de las diferencias de cambio por el saldo de las colocaciones, no está receptado en términos generales ni en forma particular a esta situación concreta en la normativa nacional del Impuesto a las Ganancias ni en el Convenio traído a discusión, por lo que corresponde rechazarlo.

En cuanto a las ganancias de capital contempladas en el art. 12 de este Convenio Tributario, la norma indica: *“Las*

ganancias de capital sólo podrán gravarse por el Estado Contratante en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de: a) Buques, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en el cual estuvieren registrados al momento de la enajenación, y b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el Estado Contratante en cuyo territorio se hubieren emitido”.

En el inciso j) del art. 2° de definiciones generales se indica: *“La expresión “ganancias de capital” se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiriera, produzca o enajene habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades”.* En este caso, no existe una enajenación de un bien, se trata de un resultado por una revalorización no realizada de una moneda extranjera respecto de la moneda nacional. Tampoco es posible imaginar una enajenación a futuro de moneda extranjera, dado que se trata de una colocación de fondos que eventualmente implicará una restitución a la recurrente, sin que existan cuestionamientos sobre la naturaleza de esta operatoria.

Por último, entre las posibles cláusulas aplicables, tendríamos el art. 7 de los beneficios empresariales que indica *“Los beneficios resultantes de las actividades empresariales serán gravables por el Estado Contratante donde estas se hubieren realizado. Cuando una empresa efectúe actividades en los dos Estados Contratantes, cada uno de ellos podrá gravar las rentas, ganancias o beneficios que se generaren en su territorio. No se considerará que una empresa de un Estado Contratante realiza actividades en el otro Estado Contratante, por el solo hecho de que desarrolle negocios en este último Estado, por medio de un corredor, comisionista, o de cualquier otro intermediario que gozare de una situación independiente, con la condición de que estas personas actúen en el curso habitual de su actividad”.*

A su vez el art. 2 inciso g) indica que *“La expresión “actividades empresariales” se refiere a actividades desarrolladas por empresas de uno u otro Estado Contratante”.*

Conforme surge del texto transcrito se alude a “actividades empresariales”, las que se entienden son aquellas actividades desarrolladas por empresas en alguno de los Estados contratantes.

Al respecto, el Juez administrativo (en la Resolución N° 63/2019 a fs.108 vta) rechaza la posición de la recurrente cuando pretende asimilar los depósitos a la vista mantenidos en el exterior con las operaciones de dar y tomar dinero a interés en el objeto social, intentando demostrar tal circunstancia mediante el estatuto social, el cual arrima como prueba documental en sustento de su postura. Ello así, porque la contribuyente ante AFIP declara como actividad la prestación de servicios de contabilidad, auditoría y asesoría técnica (código 692.000)

En sentido contrario a lo sostenido por el Fisco Nacional, entiendo sin dudas que estas ganancias cambiarias encasillan como beneficios empresariales en el art. 7 del Convenio tributario aplicable, puesto que hacen a las actividades de la recurrente que se encuentran dentro de su objeto social. En este marco, el mencionado artículo dice claramente que *“Cuando una empresa efectúe actividades en los dos Estados Contratantes, cada uno de ellos podrá gravar las rentas, ganancias o beneficios que se generaren en su territorio”.* Conforme lo expuesto, las ganancias o beneficios en discusión se generan en Argentina producto de la devaluación de la moneda nacional respecto de la moneda extranjera utilizada para hacer la colocación financiera en la empresa boliviana.

La devaluación de la moneda nacional -o revaluación de la moneda extranjera- tiene origen o se genera a partir de cuestiones nacionales que impactan en la oferta y demanda de la moneda extranjera y en su respectivo tipo de cambio. Conforme lo expuesto más arriba, lo propio puede ocurrir -o no- en Bolivia con la contraparte y sus resultados cambiarios, que responde a razones o motivaciones propias de ese país.

260

En síntesis, concluyo que las ganancias cambiarias están gravadas como rentas de fuente extranjera en cabeza de la recurrente sin que el Convenio tributario con Bolivia imponga algún límite a la potestad de Argentina de gravar dichas rentas, por lo que corresponde confirmar el ajuste en cuanto determina el Impuesto a las Ganancias por los periodos fiscales 2011 y 2012.

VIII.- Que en materia de los intereses resarcitorios, cabe señalar 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 (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Por lo expuesto, corresponde confirmar los intereses resarcitorios calculados en los actos apelados.

XI.- Seguidamente corresponde tratar la multa graduada en el 70% del gravamen dejado de ingresar, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1198 y sus modif.).

Al respecto, cabe señalar que dicho artículo tipifica la infracción requiriendo la concurrencia de la omisión de pago del impuesto mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas, se trata de un ilícito culposo que protege como bien jurídico la renta fiscal. Asimismo, la norma establece expresamente que no procederá la sanción en los casos en que exista "error excusable".

En otras palabras, para que la conducta en análisis pueda ser reprimida, se deben verificar concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito de marras.

Debe señalarse que, en el caso de marras, el elemento objetivo se encuentra verificado por cuanto la aquí recurrente ha presentado declaraciones juradas del impuesto a las ganancias con datos inexactos, originando en consecuencia, la omisión del ingreso del impuesto en su justa medida.

Por lo tanto, cuadra indicar que quien haya presentado una declaración inexacta, omitiendo el pago del impuesto resultante, aun cuando la rectifique queda incurso en el ilícito material de omisión de impuesto al concurrir los presupuestos esenciales (conforme art. 13, ley de rito). Ahora bien, ello no implica que no debe analizarse el elemento subjetivo que requiere la figura a los fines de su configuración, en cada caso en particular.

Como ya se señaló, en relación con el elemento subjetivo, el tipo infraccional contemplado en el artículo 45 de la ley procedimental requiere para su configuración el elemento culposo, traducido en una conducta negligente desplegada por el contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como lo fue declarar datos en las declaraciones juradas que no representaban la verdadera situación fiscal de la contribuyente.

Cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dispuesto en el fallo Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo, de fecha 31/03/1999 que "esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - T. 271 - pág. 297; T. 303 - pág. 1548; T. 312 - pág. 149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - T. 316 - pág. 1313; causa L.269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/L. 23771", fallada el 31/10/1997)".

En efecto, en las presentes actuaciones, la recurrente ha cometido una conducta que se subsume en el concepto de culpa que sólo podrá desvirtuarse probando la existencia de un error excusable. La jurisprudencia ha señalado que "para su viabilidad se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados

en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación" (CSJN, "Morixe Hnos. S.A.C.I.", pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa N° 36.571/12, in re "Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c. DGI", del 13/02/2013; Sala V, "Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c. D.G.I.", expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III "Arauca Bit A.F.J.P. S.A." (TF 36903-I) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

En el caso de autos, la actora no ha aportando elementos probatorios o factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad, para acreditar que en el caso existió un error excusable. En virtud de ello, el examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito en cuestión y su atribución a la apelante.

No obstante ello, en cuanto al quantum de la sanción aplicada, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en un 70% del impuesto omitido, por el contrario, no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirla al mínimo legal del artículo 45 de la ley procedimental.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto, salvo en lo que respecta a la imposición de costas dispuesta en el reducción de la multa, la que entiendo deben soportarse según los respectivos vencimientos en atención a la falta de fundamentación de su quantum (conf.art. 184, in fine de la ley 11.683, t.o en 1998 y sus modificaciones).

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar los actos apelados en cuanto determinan impuesto, intereses resarcitorios y multa, reduciendo esta última a su mínimo legal. Con costas, salvo en la parte en que se reduce la multa, las que se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.08.08 17:41:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

261
Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.08.09 13:00:09 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.08.09 14:21:48 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL
ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.08.09 14:21:49 -03:00

