



**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**  
**AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA**

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:**

**Referencia:** Riveiro Jorge Emilio. Sentencia 2da. nom.

---

**TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

En la ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Daniel Alejandro Martín (Vocal Sustituto de la Tercera Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 44.237-I caratulado: **“RIVEIRO JORGE EMILIO s/recurso de apelación”**.

***La Dra. Guzmán dijo:***

I.- Que a fs. 162/184 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 1 de julio de 2015, mediante la cual se determina de oficio la obligación del recurrente frente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2006, con más los intereses resarcitorios. Asimismo, se hace reserva de aplicar sanción en los términos del artículo 20 de la ley 24.769.

Explica que las actuaciones se iniciaron a partir de la presunta detección de una cuenta en el exterior no declarada, individualizada bajo el Número 9050911192203, en el HSBC BANK, cuyo saldo informado por la AFIP, al 31/12/2006, era de U\$S 10.472.700.- Dicho importe se convirtió al tipo de cambio legal a dicha fecha, arrojando un ajuste en el impuesto a las ganancias.

En el resumen interanual oficial emitido por el Banco, respecto de la cuenta identificada como 1352318 39777JR, conformado por el período que va desde el 31/12/2005 al 31/12/2006, con detalle de saldo mensual, surge que el saldo al 31/12/2006, es exactamente USD 10.472.700.-, idéntico al incluido por el Fisco Nacional en el acto en crisis. Y, aclara, dicho saldo no se encontraba alcanzado por impuestos toda vez que se trató de inversiones en bonos austríacos, exentos en el período fiscal 2006 en virtud del CDI entre nuestro país y Austria.

Dice que en sede administrativa explicó cómo se conformó el saldo, el detalle de su declaración frente a los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales. Más allá de sus planteos y de las pruebas ofrecidas, el ente fiscal concluyó en el acto que ahora se impugna.

En primer término, plantea la defensa de prescripción por considerar que se encontraban prescriptas las

facultades de la administración para determinar su obligación tributaria. Entiende que yerra la administración al aplicar la suspensión establecida por las leyes 26.476 y 26.860 por cuanto no resulta aplicable en tanto ella no se acogió a sus beneficios. Explica su criterio con sustento en el debate parlamentario de la ley.

También entiende prescriptas las facultades del Fisco Nacional para aplicar sanciones.

Afirma que la cuenta sobre la que el fisco construye su pretensión se encuentra declarada en el impuesto a las ganancias. Señala que fue requerido por una cuenta, la Nro. 9050911192203, a partir de información recibida de la Administración francesa.

Si bien no le reconoce entidad probatoria a la información recibida, afirma que la cuenta estaba perfectamente declarada. Aclara que brindó explicaciones en sede administrativa y que los inspectores concluyeron en la misma dirección, esto es, que la cuenta se encontraba declarada. A idéntica solución arribaron tanto el dictamen jurídico y el emitido por la División Penal Tributaria y la resolución que dejó sin efecto el ajuste en Bienes Personales.

Considera que no existe manera de explicar la liquidación efectuada. Lo único que revela, agrega, es que la cuenta se encuentra informada, tanto que reconoce el monto del efectivo en dólares. Sin embargo, sostiene que no puede afirmar con certeza el vínculo entre lo declarado en el IG, bajo el rubro Títulos y Acciones en el Exterior, con los bonos (KOMMUNAL) y el Fondo D'Investimento Azionario que aparecen en el resumen de cuenta que acompañó. Sin embargo, dice, el SIAP no tiene previsto en el rubro Títulos y Acciones en el exterior ningún casillero para poner el número de cuenta.

Destaca las contradicciones –en las que a su criterio- recae la Administración, a saber: 1) el fisco sostiene que el monto de la cuenta en efectivo (dólares) está declarado y los bonos no; 2) el fisco considera declarada la cuenta en el impuesto sobre los bienes personales y no en ganancias; 3) la resolución contradice el informe de inspección y no funda su discrepancia.

Explica que en el acto emitido en el impuesto sobre los bienes personales surge la existencia y declaración de los títulos y acciones y que los mismos se correspondían con los informados por el Gobierno Francés, lo que –a su criterio- desbarata el argumento utilizado en ganancias.

Dice que en oportunidad de contestar la vista explicó detalladamente bajo que rubro de las declaraciones juradas y papeles de trabajo se encontraba declarado el saldo de la cuenta. Acompañó, señala, declaraciones juradas, reportes al SIAP y papeles de trabajo; resúmenes de cuenta del HSBC Private Bank sobre la cuenta ajustada (referenciada como 39777JR), que coincide con el número de “Non du profit client”, vinculado al “Liste des IBAN” 9050 9111 9220 3. El saldo de la cuenta que toma en cuenta la administración es de U\$S 10.472.700, al 31/12/2006, coincidente con el informado por el Banco en el resumen anual detallado por el período comprendido entre 12/2005 al 12/2006. Saldo que convertido al tipo de cambio oficial al momento (3,022), arrojó un monto de \$ 31.648.799,40.-, importe utilizado por el fisco para calcular los ajustes.

En lo que refiere al ajuste en discusión, afirma que el monto total se encuentra en el activo, bajo el Rubro 4, inciso d) que corresponde al “Total de Bienes en el Exterior”, por la suma de \$ 14.121.499,31.-

Reitera que del resultado de la medida para mejor proveer producida en sede administrativa se incluyó el Reporte al SIAP para el año 2006 del F 711, vinculado a títulos y acciones en el exterior, de donde surgen declarados: a) los bonos del Kommunalkredit; b) el fondo d'investimento azionario; c) otros bienes que no forman parte de la cuenta en el HSBC Private Bank.

Cuestiona por otra parte la base imponible, pues de acuerdo con lo que dispone la ley de impuesto a las ganancias, los bienes y sumas en el exterior se deben computar por su costo al momento de la adquisición y no por su valuación al cierre.

Destaca luego los puntos relevantes del informe emitido por el Inspector y la supervisora. En ese sentido, explica que se informan como declarados los Títulos y Acciones en el exterior y que “los montos informados en los papeles de trabajo coinciden con la declaración jurada tanto en los montos como en su valuación”. Asimismo, aclararon que se verificaron de conformidad todas las cantidades de las acciones y títulos que conforman el saldo declarado.

Efectuaron también un detalle de las tenencias al 31/12/2005 y al 31/12/2006, verificándose los aumentos y disminuciones del portafolio de inversiones tanto de los extractos acompañados como de la información remitida por el fisco francés.

Asimismo, dejaron constancia que la diferencia es de \$ 643,52.-, referida a los bonos Kommunalkredit, concluyendo que las tenencias reveladas por el fisco francés se encontraban denunciadas.

Con sustento en esos elementos fácticos considera que la determinación de oficio carece de fundamentos, habiéndose apartado la jueza administrativa del resultado de la medida para mejor proveer que ordenó.

Expone los elementos que entiende que tuvo en cuenta el ente fiscal para arribar al acto ahora en crisis y con sustento en la crítica realizada, solicita se revoque el mismo.

En subsidio opone excepción de nulidad por considerar que la resolución emitida no cumple con los incisos b y f del artículo 7 de la ley 19.549.

Cuestiona la licitud del origen o la contradicción de la información obtenida sobre la que reposa el acto determinativo. Sobre la cuestión, particularmente cuestiona que se le otorgue eficacia probatoria a una sentencia extranjera, de la que no se acompañó copia debidamente autenticada y traducida. Impugna que se considere que el allanamiento realizado en Niza y que fue el origen de las pruebas que el Fisco Francés remitió al argentino, es válido.

Peticiona la exclusión de la prueba así obtenida, por aplicación de la teoría del fruto del árbol venenoso. Cita jurisprudencia en abono de su tesis.

Con el mismo objeto, es decir que se declare la nulidad del acto en crisis, alega ausencia de motivación y causa.

Finalmente, impugna los intereses resarcitorios liquidados por considerar que no puede imputársele mora culpable.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 198/217 contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme el acto venido en recurso.

Acompaña como prueba los antecedentes administrativos y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 229 se ordena la producción de la prueba pericial contable. A fs. 249 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a conocimiento de la Sala A.

Habiéndose aceptado la excusación formulada por el Dr. Pablo Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fs. 257 se desinsacula al Dr. Daniel Alejandro Martín a fin de que integre la Sala en su carácter de Vocal Sustituto.

A fs. 261 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 269/273 el alegato del Fisco Nacional y a fs. 274/281 el presentado por la parte actora, en el cual se informa el fallecimiento del Sr. Riveiro y se presentan sus herederos, quienes son tenidos por parte a fs. 286. Finalmente, pasan los autos a sentencia.

IV. 1.- Que, por lógicas razones de precedencia, corresponde resolver en primer término, la defensa de prescripción articulada por el recurrente, que la sustenta en la inaplicabilidad de la suspensión del término establecido en las leyes 26.476 y 26.860. Específicamente, sus agravios reposan en la aparente contradicción entre ciertas opiniones vertidas por diferentes legisladores en el recinto cuando se debatía el texto legal y que no se acogió a sus beneficios.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal es conteste en establecer que *“cuando la ley no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente por los jueces, con prescindencia de tesis que podrán ser objeto de consideración por el Congreso pero que son ajenas a la misión de aquellos magistrados”* (Fallos 218:56, entre muchos otros). Y ello es así, por cuanto la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador. (cfr. Fallos 299:167, entre otros).

Bajo esa perspectiva, los argumentos esgrimidos por el recurrente no pueden ser atendidos favorablemente.

IV. 2.- Que sentado ello, cabe recordar que el artículo 56 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) dispone –en lo que aquí interesa– que *“las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en el previstas, prescriben: a) por el transcurso de 5 (cinco) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos y que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación...”*.

A su turno, el artículo 57 establece que dicho plazo, comenzará a correr el primero de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

En ese contexto, el término de cinco años para determinar y exigir el impuesto a las ganancias, correspondiente al período fiscal 2006, comenzó a correr el 1 de enero de 2008.

IV. 3.- Que ahora bien, corresponde en esta instancia, hacer referencia a los artículos 44 de la ley 26.476 y 17 de la ley 26.860, de exteriorización voluntaria de tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior (B.O. 24/12/2008 y 3/6/2013, respectivamente), relativos a la suspensión del curso de la prescripción.

Al respecto el primer precepto dispone que *“Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”*.

Idéntica redacción tiene el artículo 17 de la ley 26.860.

Cabe recordar que en materia de extensión de la suspensión tributaria, el Tribunal Címero sostuvo que: “...*cabe concluir que la suspensión, por un año, del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General Impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos -así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales-, previsto en el art. 49 de la ley 23.495, alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables; toda vez que en la norma aquí aplicable se estipula – a diferencia del analizado en aquel precedente- que la mentada suspensión se dispone `con carácter general` En consecuencia, el modo en que ha quedado redactado el texto legal sub examine, no arroja dudas acerca de la expresa intención del legislador; el que (...) no estableció vinculación exclusiva entre la suspensión aludida y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria”.*

Debe tenerse presente que las normas legales bajo análisis establecen la suspensión con carácter general del curso de la prescripción, que implica que opera con respecto a la universalidad de contribuyentes y responsables, con independencia o abstracción de su acogimiento al régimen dispuesto. Por lo que cabe colegir que resulta de aplicación en la especie la suspensión que, con carácter general, establecieron las normas mencionadas. Criterio este que ha sido receptado por la mayoría de las Salas de este Tribunal.

En ese contexto, siendo que el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar y exigir el impuesto a las ganancias, correspondiente al período fiscal 2006, estuvo suspendido por el término de 2 años, la prescripción hubiera operado el 31/12/2014.

IV. 4.- Que sentado lo que antecede, corresponde traer a colación, el artículo agregado a continuación del artículo 65 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) que establece que: “*se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificarán dentro de los ciento ochenta días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción*”.

Como ha sostenido esta Sala en su anterior integración, -criterio que por otra parte comparto- resulta claro que el legislador tributario dispuso como regla que los plazos establecidos en la ley 11.683 deberán ser contados por días hábiles administrativos. Esta es la situación que se evidencia en el precepto bajo estudio, al disponer, sin salvedad alguna, que a partir de los 120 días de notificada la vista de la ley 11.683 o de la iniciación del sumario (art. 70) se suspende el plazo prescripto. Ello, sin perjuicio de que pueda el mismo legislador (en virtud del poder que lo inviste) establecer que el término sea en días corridos, como precisamente aquí lo hace bien que en relación a la exigencia de que aquellos actos se notifiquen dentro de los 180 días “corridos” anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción. (vid. Angulo Juan – 7/11/2016, entre muchos otros).

En ese contexto, y teniendo en consideración que la resolución que confirió vista de las actuaciones dictada el 23 de diciembre de 2014, notificada el 29/12/2014, el acto determinativo fue dictado tempestivamente, lo que implica que el ente fiscal actuó dentro del plazo legal para determinar y exigir el tributo en cuestión.

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de prescripción articulada.

V.- Que corresponde entonces analizar la procedencia de la determinación en crisis.

De acuerdo con lo que se desprende del informe final de fiscalización obrante a fs. 18/20 de las actuaciones administrativas acompañadas, el caso se originó a partir de la información proporcionada por la Administración Francesa en el marco del Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal, referida a cuentas bancarias en entidades financieras de Suiza, pertenecientes a contribuyentes argentinos, no declaradas.

Es así que, en el marco de las acciones tendientes a fortalecer los mecanismos de control sobre operaciones bancarias, la AFIP implementó el cruce sistémico de “Personas Físicas residentes en el país que operaron con cuentas bancarias de inversión o similares con entidades financieras en Suiza” por los períodos fiscales 2006 y 2007 cuya prescripción opera el 31/12/2014.

Se explican las características del recurrente. Se señala que se procedió al análisis de la información recibida vinculada con el actor, surgiendo que habría operado una cuenta que no declaró. Ello así, al saldo en dólares al 31/12/2006 se le aplicó el tipo de cambio correspondiente resultando la cantidad de pesos que el recurrente omitiera en la respectiva declaración jurada de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales.

Con respecto al primer impuesto, se verificó la presentación formal de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, correspondiente al ejercicio 2006. Se confeccionó papel de trabajo con los ajustes propuestos, resultando un ajuste en el impuesto determinado de \$ 12.184.672,27.- Con base en ese monto se propuso un ajuste en concepto de incremento patrimonial no justificado, más el 10% en concepto de renta dispuesta o consumida, por el importe del saldo a diciembre de 2006 de la cuenta no declarada, conforme lo que prescribe el artículo 18, inc. f) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), confiriéndose la respectiva vista (vid. fs. 27/32 de las actuaciones administrativas acompañadas).

Asimismo, con idéntica fecha se confirió vista en el impuesto sobre los bienes personales (vid. fs. 34/39).

Presentados sus descargos, se ordenó medida para mejor proveer, obrando su resultado en las actuaciones correspondientes.

Como consecuencia de la información acompañada y de las medidas producidas, con fecha 1 de julio de 2015 se dictó la resolución N° 158/2015 que resolvió dejar sin efecto el procedimiento e instrucción sumarial en el impuesto sobre los bienes personales en atención a que en las DDJJ correspondientes se encontraban declarados, en el rubro “Depósitos en Dinero en el exterior” la cuenta identificada bajo el HSBC Ginebra y en el rubro “Títulos y Acciones en el exterior”, bajo la descripción “Obligaciones Kommunal” y “Fondo D’Investimento Azionario”, conceptos estos que conforman los informados por el Fisco Francés.

Ahora bien, con respecto a la determinación de la obligación frente al impuesto a las ganancias, debe destacarse que, en el acto administrativo en crisis, si bien se consideró también el resultado de la medida para mejor proveer ordenada, se arribó a un resultado distinto del relatado en el considerando anterior.

En efecto. La jueza administrativa explica que de la Declaración Jurada Original correspondiente al período fiscal 2006, en el rubro “Depósitos en dinero en el exterior”, surgen declarados U\$S 26.029,78, identificados bajo el banco HSBC Ginebra y número de cuenta –IBAN- 11192203, Código de país 430, correspondiente a Suiza. También se declararon Euros 648,55, que representan U\$S 854,79, también identificados con el banco HSBC Ginebra, bajo número de cuenta –IBAN- 11192211 (mismo código de país), siendo la sumatoria de ambos importes coincidente con el importe informado por la Administración francesa con relación al concepto “Liquid Assets”, que asciende a U\$S 26.884,57.-

Por otra parte, señala que, en la medida para mejor proveer, se informa que la recurrente acompañó el Reporte

SIAP para el año 2006 del F 711, vinculado a los Títulos y Acciones en el Exterior, donde surgen declarados, a) los bonos del Kommunalkredit, indicando como código país 405 (Austria), b) el fondo d'investimento azionario y c) otros bienes que no forman parte de la cuenta en el HSBC Private Bank, solicitando que dichos importes sean computados por su costo al momento de la adquisición. Los importes declarados ascienden a \$ 4.413.358,23.- y \$ 3.922.503,84.- correspondientes a los puntos a) y b).

Ahora bien, de acuerdo con la información recibida de la Administración francesa sobre los saldos de la cuenta bajo estudio al 31/12/2006 surge en concepto de "Bonds" un importe de U\$S 4.412.714,71.-, bajo el nombre "Fiduciary Deposits" la suma de U\$S 660.000.- y como "Funds in Shares" un monto de U\$S 5.373.100,74.-

De allí, que concluyó que los conceptos declarados no pueden vincularse con los saldos informados por la Administración de Francia, por lo que –teniendo en cuenta la nueva información acompañada por la recurrente– se procedió a una reliquidación de los conceptos liquidados en la resolución que confirió vista, efectuándose una nueva determinación de la obligación del recurrente frente al impuesto a las ganancias. Acto que ahora se encuentra en crisis.

VI.- Que en mérito al relato efectuado, debe resolverse sobre la procedencia de la determinación practicada en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2006 que se sustenta en el incremento patrimonial no justificado calculado por el organismo fiscal en base a la diferencia de saldos al cierre de cada período fiscal (2005 y 2006), respecto de la cuenta N° 9050911192203, que se encontraba radicada en Suiza.

A efectos de decidir sobre lo expuesto, corresponde señalar que, del análisis del informe emitido como consecuencia de la medida para mejor proveer ordenada en sede administrativa (vid. ant. adm. a fs. 72/77 del cpo. Medida para mejor proveer) y conforme los elementos que obran agregados en sede administrativa (vid. reportes del sistema SIAP para el año 2006, a fs. 33, 36, 37, 39, 41, 43, 45, 47, 49, 51 y 56 del cpo. Medida para mejor proveer) se desprende que la cuenta se encontraba declarada para la liquidación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2006, conforme el siguiente detalle: Obligaciones Kommunal \$ 4.413.358,23 y Fondo D'Investimento Azionario \$ 3.922.503,84.

Ahora bien, el Juez Administrativo cuestiona la correcta declaración de la cuenta toda vez que de la información brindada por la Administración Francesa correspondiente a los saldos de la cuenta bajo estudio al 31/12/2006, surge en concepto de "Bond" un importe de U\$S 4.412.714, bajo el nombre de "Fiduciary Deposits" la suma de U\$S 660.000; y como "Funds in Share" un monto de U\$S 5.373.100,74.

Sentado ello, y si bien, en principio resultarían atendibles las observaciones expuestas por el Fisco respecto de los importes computados, los cuales son significativamente inferiores a aquellos importes en dólares, que surgen de los resúmenes emitidos por el HSBC, deben tenerse en cuenta ciertas consideraciones que devienen atendibles para efectuar un correcto análisis sobre la cuestión debatida.

En este sentido, cabe señalar que no se encuentra en discusión que los conceptos computados fueron adquiridos en el período enero de 2005, así como tampoco que los títulos y acciones deben registrarse en el impuesto a las ganancias al precio de adquisición, el que incluirá los gastos incluidos en la misma (comisiones, tasas, derechos, entre otros), o valor de ingreso al patrimonio de tratarse de acciones.

Es por ello que, no resulta ajustada a derecho la comparación efectuada por el Fisco entre los valores que surgen de los resúmenes emitidos por el HSBC correspondientes a diciembre de 2006, respecto de los valores computados por la actora, teniendo en consideración la fecha de compra (enero de 2005).

Si a ello se adiciona las variaciones por la venta de títulos respecto de la adquisición original en 2005, la diferencia en menos se agrava al ensayar esa comparación con los saldos al cierre del ejercicio fiscal (31/12/2005) y del 2006 (31/12/2006), lo que carece de sustento toda vez que el punto de partida legalmente establecido para la valuación, es la fecha de adquisición, no la valuación del activo al cierre del respectivo ejercicio fiscal.

En consonancia con lo expuesto, debe advertirse, en primer lugar, que no surgen de estas actuaciones elementos que permitan determinar la correcta valuación de tales inversiones al momento del ingreso al patrimonio –enero de 2005-, y en todo caso, si se verificara una deficiente valuación, se trataría de un ajuste del período fiscal 2005, período en el cual ingresaron al patrimonio, no así en el período fiscal 2006, período en el cual se determinó el incremento patrimonial que sustentó la resolución apelada.

Por lo demás, y si bien el Juez Administrativo deja constancia que de un análisis pormenorizado de la prueba aportada, se desprende que corresponde hacer una reliquidación de la materia imponible, teniendo en cuenta la diferencia de saldos al cierre de cada período fiscal, lo cierto es que esa diferencia de cotización entre los períodos fiscales 2005 y 2006, se encuentra justificada por los aumentos y disminuciones del portafolio de inversiones, tanto de los extractos aportados (fs. 8 y siguientes), como de la información obrante a fs. 88 del cuerpo Antecedentes remitida por el Fisco Francés, es decir que no se trataría de un incremento patrimonial no justificado como sostiene el Fisco, en tanto que se encuentra justificada por las variaciones en las cotizaciones durante el período fiscal.

En atención a lo expuesto, considero que le asiste razón al recurrente en su impugnación, toda vez que la cuenta del exterior se encontraba declarada en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2006, no verificándose un incremento patrimonial no justificado en dicho período, por lo que sólo cabe concluir en la revocación del acto venido en recurso. Con costas.

Por la forma en que se resuelve, no corresponde tratar la defensa de nulidad toda vez que la misma fue articulada en forma subsidiaria.

***El Dr. Martín dijo:***

I.- Que comparto el relato efectuado en el voto de la Dra. Guzmán en los considerandos I a IV.-

II.- Que en las presentes actuaciones el Fisco Nacional determinó en el Impuesto a las Ganancias del año 2006 un incremento patrimonial no justificado conforme el artículo 18 inciso f) de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), a partir de la detección de la cuenta bancaria en el exterior N° 1352318 39777JR.

Que del informe final de inspección que luce a fs. 18/20 de los antecedentes administrativos se desprende que el Sr. Riveiro Jorge Emilio es residente en la República Argentina y se dedica a la enseñanza terciaria, prestando a su vez servicios de asesoramiento y/o fiscalización en sociedades anónimas.

Que frente al ajuste efectuado por la inspección el recurrente sostiene que el saldo de la cuenta observada y las inversiones cuestionadas se encuentran exteriorizados en las declaraciones juradas del tributo bajo análisis tanto en los periodos 2005, año en que se adquirieron los bonos y títulos públicos como en el 2006, conforme surge a fs. 31/56 de los antecedentes administrativos.

Que en contraposición a lo manifestado por el actor, es importante resaltar que en el caso de autos no se debate si la cuenta del exterior se encuentra exteriorizada o no en las declaraciones juradas, sino cómo evolucionaron de un año a otro la tenencia de las inversiones y si estas variaciones fueron informadas en las declaraciones juradas.



Que en este sentido cabe señalar que a fs. 88 de los antecedentes administrativos luce la información proporcionada por la Administración Francesa de la cual se desprende que al 31/12/2005 el Sr. Riveiro poseía en la cuenta bancaria cuestionada los siguientes saldos e inversiones: USD 4.463.396,17 en Bonds; USD 400.000 en Fiduciary Deposits, USD 4.031.042,93 en Funds in Share y USD 75.919,82 en liquids assets, los que variaron al 31/12/2006 a USD 4.412.714,71, USD 660.000; USD 5.373.100,74 y USD 26.884,57, respectivamente.

Que a fs. 26/161 el recurrente acompañó la documentación de la cuenta N° 1352318 39777 JR del HSBC Private Bank, Ginebra, Suiza firmada, apostillada y traducida junto con los extractos bancarios al 31/12/2005, 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006.

Que del análisis de la información aportada se desprende:

a) Que la inversión en **Fiduciary deposits** al 31/12/2005 tenía un saldo de USD 400.000 (fs. 83), al 31/03/2006 aumentó a USD 430.000 (fs. 59 vta.) y al 30/06/2006 se incrementó a USD 660.000 (fs. 62 vta.), manteniendo el mismo al 30/09/2006 y 31/12/2006 (fs. 65 y 68 respectivamente). Asimismo a fs. 138 y con fecha 18/01/2006 luce un aumento en el capital por USD 335.000 lo que implica un desembolso de dinero que el apelante no demostró mediante prueba fehaciente.

b) Que respecto de la inversión en **Bonds** (Kommunal) a fs. 83 surge que al inicio del ejercicio (31/12/2005) el actor disponía de 4.480.000 acciones, las que luego fueron incrementadas a 4.540.000 al 31/03/2006 (fs. 60) y disminuidas a 4.360.000 al 30/06/2006 (fs. 65) finalizando el ejercicio con 4.400.000 (fs. 68). Dichos hechos evidencian que durante el transcurso del año 2006 el recurrente compró y vendió acciones que implicaron ingresos y erogaciones que no logró justificar, en particular el incremento en el primer trimestre, y ese es el motivo por el cual el Fisco Nacional efectuó el ajuste de autos.

c) Que en los **liquids assests** no se advierte un incremento en el año 2006.

d) Que finalmente acerca de los **Funds in share** debe indicarse que la variación entre el saldo al inicio del ejercicio (31/12/2005) y al cierre (31/12/2006) proviene principalmente de diferencias de cotización.

En este sentido cabe señalar que a fs. 83 vta./84 surge que al 31/12/2005 el saldo de USD 4.031.042,93 se encontraba compuesto por: i) 3300 acciones NASDAQ-100 Trust Series I a un valor de USD 40,42 cada una; ii) 1000 acciones en Estándar Poor's Depository Receipts Trust a USD 124,51 cada una y iii) 95.280,108 acciones en HSBC GIF Pan European Equity SHS a EUR 33,58 cada una, totalizando la suma de ellas un saldo de USD 4.031.042,93.

A fs. 60 vta. obra que al 31/03/2006 se mantuvieron las cantidades de acciones pero su valor varió a USD 41,94; USD 129,83 y EUR 37,08 cada una, respectivamente; sucediendo lo mismo al 30/06/2006 a valores de USD 38,76; USD 127,28 y EUR 35,59, cada una respectivamente (fs. 63/63 vta.)

A fs. 65 vta./66 luce que el recurrente compró 1328 acciones en HSBC GIF Pan European Equity SHS (punto iii)) ya que al 30/09/2009 disponía de una cantidad de 96.608 a EUR 37,18. La tenencia de las acciones enunciadas en los puntos i) y ii) se mantuvieron en cantidades y se modificaron sus valores a USD 40,65 y USD 133,58 cada una, respectivamente.

A fs. 68 vta. surge que el actor al 31/12/2006 tenía la misma cantidad de acciones y sus valores aumentaron a USD 43,16; 141,69 USD y EUR 39,967 cada una respectivamente, totalizando un saldo de USD 5.373.100,74,

conforme surge a fs. 88 de los antecedentes administrativos.

Que los datos descriptos permiten concluir que la mayor parte de la variación entre el saldo al inicio y cierre del ejercicio proviene de diferencias de cotización puesto que las cantidades de los títulos públicos descriptos en los puntos i), ii) y iii) se mantuvieron y sus valores fueron los que variaron de USD 40,42; USD 124,51 y EUR 35,58 cada una a USD 43,16; 141,69 USD y EUR 39,967 cada una respectivamente, a excepción de las 1328 acciones en HSBC GIF Pan European Equity SHS que el recurrente adquirió al 30/06/2006.

Que en este tipo de inversión, el actor logró demostrar mediante prueba documental cómo se modificó el saldo de la acción durante el año 2006, motivo por el cual corresponde revocar el ajuste en Funds in share, excepto respecto de aquellas compradas al 30/06/2006, las que deben ser confirmadas.

Que las inversiones mencionadas en los incisos a), b) y d) en la parte correspondiente fueron ajustadas de acuerdo a lo normado en el artículo 18 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), el cual establece que la estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular su existencia y medida. El inciso f) señala que los incrementos patrimoniales no justificados, representan en el impuesto a las ganancias aquellas rentas netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

Que dicha norma fue dispuesta como un elemento esencial de cierre que busca evitar que ciertos ingresos ocultados al organismo fiscal escapen de la tributación, gravándolos cuando éstos se manifiestan. Se basa en la presunción de ganancias no exteriorizadas a partir de ciertos gastos o elementos patrimoniales. Se conciben como medio de prueba encaminado a acreditar la existencia de rentas ocultas, debiéndose demostrar la cuantía y la ubicación de las mismas en un período impositivo que puede ser aquel en el cual se sitúe el descubrimiento de los elementos patrimoniales de cuya existencia se infiere la de las utilidades invertidas en su adquisición, o cualquier otro anterior en el tiempo -siempre dentro del plazo de prescripción-. Por lo tanto, si se descubren o se declaran elementos patrimoniales o adquisiciones que no se corresponden con lo previamente declarado, se presume que tales elementos constituyen ganancia gravada. (Reidy, Georgina s/recurso de apelación - Trib. Fiscal Nac. - Sala A - 15/08/2017).

Que en este orden de ideas, recae sobre el actor el deber de justificar mediante la producción de prueba idónea la tenencia declarada. En tal sentido, cabe recordar lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto a que "...la prueba constituye la actividad procesal encargada de producir el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos y supone un imperativo del propio interés del litigante quien, a su vez, corre el riesgo de obtener una decisión desfavorable en el caso de adoptar una actitud omisiva" (Fallos 315:2555).

Que el informe pericial contable producido a fs. 236/241 sólo intenta verificar que la tenencia de títulos y bonos fue informada en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y Bienes Personales, sin embargo no explica cómo evolucionó la misma y de dónde obtuvo o qué hizo el contribuyente con el dinero erogado para adquirir o enajenar las inversiones.

Que en el punto 3 del citado informe el contador designado por el Fisco Nacional manifestó que las cuentas no se visualizan como tal en las declaraciones juradas en los Impuestos a las Ganancias ni sobre los Bienes Personales, sino que sólo se observa una cuenta que asciende a USD 26.029,78 a un tipo de cambio de \$3.022 totalizando \$79.208,62. Agrega que se informan títulos públicos y privados Bonos Kommunal por un total de

\$21.663.254,73 en el rubro títulos y acciones del exterior.

Que a tenor de lo expuesto voto por confirmar parcialmente la resolución apelada, sujeto a lo desarrollado en los puntos a), b) y d) con costas según los respectivos vencimientos. En consecuencia, corresponde ordenar a la AFIP–DGI para que en el plazo de treinta (30) días practique liquidación de acuerdo con lo decidido en la presente.

***El Dr. Pérez dijo:***

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

En mérito a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Revocar la resolución apelada, con costas.

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