



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la ciudad de Buenos Aires, a los 31 días del mes de octubre de 2019, reunidos los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal titular de la Vocalía de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal titular de la Vocalía de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal titular de la Vocalía de la 12° Nominación) para resolver el Expte. N° 44.300-I, caratulado: "Maisterrena, Juan Pablo s/apelación"

La Dra. O'Donnell dijo:

I.- El señor Juan Pablo Maisterrena interpuso el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 203/2015 y 204/2015, dictadas el 29 de junio de 2015 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se determinan de oficio sus obligaciones en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2006 y en el impuesto sobre los bienes personales de los períodos fiscales 2006 y 2007, y se lo intima a ingresar las sumas de \$370.624,72 en la primera, y \$8.232,20 y \$8.663,07, en la segunda, más intereses resarcitorios.

Además, se difiere el juzgamiento de su conducta a las resultas de la causa penal tributaria que allí se anuncia que se le ha instruido, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769.

Surge de los Considerandos de dichos actos que los ajustes en el impuesto a las ganancias son consecuencia de la aplicación de la presunción de ingresos omitidos de declarar prevista en el art. 18 de la ley 11.683, al saldo de la cuenta bancaria de su titularidad que el Fisco Nacional sostiene haber detectado en el HSBC Private Bank S.A. con sede en la Confederación Suiza en la que el señor Maisterrena figura como *Account Holder*.

En el caso del impuesto sobre los bienes personales, se aplica el gravamen 1) a los saldos de dichas cuentas al 31/12/2006 y 31/12/2007 y 2) a automotores omitidos de declarar en el período 2007 y a un automotor declarado por un valor menor al correspondiente en el período 2006.

El ajuste referido a los saldos de cuentas bancarias se efectuó a partir de la información recibida por el Administrador Federal de Ingresos Públicos en el marco del Convenio para evitar la Doble Imposición y Prevenir la evasión fiscal suscripto con Francia, aprobado por la ley 22.357 y su Protocolo posterior por ley 26.276.

En su presentación ante esta instancia, la recurrente formula consideraciones en relación a:

a) la inexistencia del saldo de la cuenta al 31/12/2006 porque su cierre fue el 23/5/2006, conforme surge de la documentación utilizada por el juez administrativo para el ajuste fiscal;

b) la nulidad por vicios en el procedimiento previo a la emisión de las Resoluciones, en virtud que en la fiscalización electrónica nunca se hizo saber que se encontraba bajo inspección, y agrega como otra causal lo que denomina como *vicios en los elementos del cargo*, por sustentarse los ajustes en *simples planillas en idioma extranjero de desconocida procedencia y de cuestionable legitimidad*;

c) la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para reclamar obligaciones en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2006 y del impuesto sobre los

bienes personales de los períodos fiscales 2006 y 2007, y

d) la inobservancia a la ley 27.010 -Convenio entre Argentina y Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio- que impide iniciar lo que denomina como "excursiones de pesca", es decir ejecutar solicitudes de información de carácter meramente especulativo, que no tienen vinculación alguna con una investigación o fiscalización en curso sobre un individuo en concreto.

Sostiene a todo evento también la indebida aplicación de la presunción legal del art. 18 de la ley 11.683 al no haberse demostrado que el hecho inferente sea cierto y comprobado, y que tampoco se indagó sobre su actividad y la real posibilidad de que haya obtenido ganancias exorbitantes, ni tampoco que fuera titular de la cuenta para el impuesto sobre los bienes personales.

Invoca por último errores de liquidación por incumplimiento al art. 27 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias ya que surge de las planillas utilizadas que el saldo de la cuenta al 31/12/2005 era de U\$S349.294, y al 4/2006 de U\$S359.706 tomándose como base este monto, mientras que el saldo al 31/12/2006 era \$0, de lo que extrae que, a lo sumo, el incremento patrimonial fue de U\$S10.412.

En cuanto al impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2006, sostiene que si el saldo al 31/12/2006 era \$0 la pretensión fiscal es errónea; por su parte, para el período fiscal 2007 dice que directamente no existe información sobre cuentas, ni saldo en dicho período, por lo que el ajuste es, según su criterio, también erróneo.

Sostiene por último que el Fisco Nacional le atribuyó la titularidad del total de los fondos existentes en la supuesta cuenta bancaria sin considerar que había otros 4 titulares entre los que correspondería distribuir el 100% de la pretensión fiscal.

Ofrece pruebas y solicita que por las razones invocadas se revoquen las Resoluciones, con costas.

II.- A fs. 89/114 Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos y por las consideraciones que expone, solicita que se confirmen sus actos, también con costas.

III.- A fs. 187 se hace saber la integración de la Sala, se clausura el periodo probatorio y se elevan los autos a su consideración. A fs. se ponen los autos a alegar, obrando a fs. 193/195 y 197/204 los escritos del Fisco Nacional y de la recurrente, respectivamente.

A fs. 207 se ponen los autos a sentencia

IV.- Corresponde resolver en primer lugar el planteo de prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar obligaciones por el impuesto a las ganancias del períodos fiscal 2006 y del impuesto sobre los bienes personales por los periodos fiscales 2006 y 2007.

Según los arts. 56 y 57 de la ley 11.683 las acciones y poderes que tiene para determinar y exigir el pago de los impuestos prescriben por el transcurso del plazo de 5 años, el que comienza a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen. En el caso de autos, teniendo en cuenta el vencimiento para la presentación de las declaraciones juradas de los periodos fiscales 2006 y 2007, el plazo de prescripción inició el 1° de enero de 2008, para el primero, y el 1° de enero de 2009, para el otro, por lo que su fenecimiento se produjo el 1° de enero de 2013 y el 1° de enero de 2014, respectivamente. Ello así, teniendo en cuenta la fecha de las Resoluciones recurridas -del 29 de junio de 2015- cabe analizar si se han verificado en autos circunstancias que pudieran haber tenido la virtualidad de suspender o



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

interrumpir el curso normal de dicho plazo.

Como bien indica la recurrente, dichos plazos fueron incididos por la suspensión de un año dispuesta por el art. 44 de la ley 26.476 (BO 24/12/2008), por lo que los vencimientos se produjeron, en realidad, el 1° de enero de 2014 y el 1° de enero de 2015, respectivamente. Del mismo modo y por la misma razón, fueron incididos por la suspensión del art. 17 de la ley 26.860 (BO 3/6/2013) y así lo entendió esta Sala en una anterior composición en los autos "Molinari, Carlos Juan", sentencia del 27 de diciembre de 2017 y, más recientemente, en su actual composición en los autos "Ford Credit Compañía Financiera S.A", sentencia del 16 de abril de 2019, al sostener que *"...el plazo de suspensión incorporado por la ley N° 26.860 alcanza a la totalidad de contribuyentes hayan o no optado por hacer uso del régimen de exteriorización de moneda extranjera..."*, constituyendo una decisión del entonces legislador -que no se repitió en su similar posterior ley 27.260- de la cual no corresponde apartarse ya que no se advierte que posea vicios en su constitucionalidad.

Por lo expresado, la prescripción se produjo el 1° de enero de 2015 para la determinación de las obligaciones del periodo fiscal 2006 y el 1° de enero de 2017 para las del periodo fiscal 2007.

Queda decir en específica referencia al impuesto a las ganancias del período fiscal 2006, que el plazo también fue incidido por la suspensión de un año dispuesta en el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683, a partir de la reforma de la ley 26.063 (BO 9/2/2005) que dispuso 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 periodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción"*.

Ello, teniendo en consideración que la notificación de la vista a la que se refiere el art. 17 de dicha ley se efectuó el 22 de diciembre de 2014 (v fs. 93/94 ant adm.), es decir dentro de los 180 días corridos previos a las fechas en que se hubiera producido la prescripción del periodo 2006 de acuerdo a lo establecido en el párrafo precedente, por lo que cabe concluir que el Fisco Nacional se encontraba habilitado para determinar de oficio.

Por lo tanto, corresponde rechazar el planteo de prescripción formulado por la recurrente, sin imposición de costas (Fallos 336:70).

V.- En cuanto a la nulidad de dichos actos, planteada en los Acápites V.2.1 -Los vicios en el procedimiento seguido por el organismo recaudador-, V.2.2. -Los vicios en los elementos del cargo-, y respecto también de la ilegitimidad invocada en el Acápito V.2.3. -La ilegitimidad de la presunta obtención de información proveniente de la Administración Tributaria Francesa. Invalidez de dicha información como prueba del cargo-, V.2.4. -La inobservancia de principios del derecho internacional público- y V.2.5. -La imposibilidad de utilizar en Argentina la prueba obrante en el expediente administrativo-, cabe señalar que a la fecha en que este pronunciamiento se emite existe ya jurisprudencia del fuero en lo Penal Económico en los que han sido tratados. En efecto, luego de un profundo análisis de los agravios

*Am
2my*

presentados en dicha sede respecto de la validez de la documentación en la que el Fisco Nacional sustentó el ajuste, que son las denominadas aquí y en otros países como *Fichas BUP*, en las que bajo un *Código BUP* se describe la situación patrimonial de personas o grupos de personas asentadas en archivos informáticos de la entidad bancaria.

Esa información es la misma con la que inició la causa penal y la que a su turno el Ministerio Público Fiscal consideró válida para impulsar la acción penal, se expidió sobre dichos planteos, en el sentido que en ninguno de ellos *"...se verifica alguna violación a las garantías constitucionales de la defensa en juicio e inviolabilidad de los papeles privados, ni los derechos a la intimidad y privacidad de los imputados"* (de Derechos Civiles y Políticos)".

En efecto, al fallar en el denominado *"Incidente de Nulidad sobre el origen de la prueba formado en la Causa N° CPE 1652/2014, caratulada "HSBC Bank Argentina SA s/infracción ley 24.769"*, sentencia del 7 de marzo de 2017, confirmada por la Cámara en la sentencia del 22 de diciembre de 2017, en las que, en lo que aquí interesa, se tuvo en consideración que:

- La falta de violación al principio de exclusión de la prueba, por cuanto *"...la regla que invocan los distinguidos defensores en las múltiples presentaciones que dieron lugar a esta incidencia sólo se aplica para restringir las facultades persecutorias de los órganos públicos. A su vez no se ha indicado alguna razón por la que corresponda hacer excepción a ese principio general y tampoco se ha demostrado que la prueba incorporada al proceso vulnere de manera directa y concreta algún derecho fundamental de los imputados;*

- La información obtenida a través del Convenio *"...no integra el ámbito de reserva absoluto de los ciudadanos (artículo 19 de la CN). El secreto bancario no es oponible a la autoridad fiscal de nuestro país, más aún las tenencias de activos depositadas en el circuito bancario local, según la legislación vigente deben ser informadas por tales entidades a la Administración Federal de Ingresos Públicos";*

- Respecto al valor probatorio de los elementos que *"...la eventual verificación de las inobservancias alegadas por las defensas no comportan per se una causal de nulidad, sino que podrían eventualmente incidir en la fuerza probatoria con la que se valoren esos elementos"*, criterio que comprende a los defectos formales que se acusan respecto a su traducción y legalización;

- Sobre la validez del procedimiento seguido en aplicación del Convenio aprobado por la ley 23.357 y sus modif. señaló que *"...el intercambio de información cuestionado se ajustó a las pautas establecidas por dicho tratado, la intervención o aprobación de la Confederación Suiza no constituía un requisito necesario para su celebración ni tampoco se verifica una violación a la regla internacional "pacta sunt servanda", teniendo en consideración los derechos y obligaciones internacionales contraídas por Argentina y Francia"*.

Cabe agregar que en la sentencia de Cámara Nacional en lo Penal Económico se dijo también que *"...no se advierte, ni las partes recurrentes logran demostrar cuál habría sido el derecho subjetivo que las personas imputadas en la causa se vieron imposibilitadas de ejercer, al momento del trámite respectivo o con posterioridad, por el hecho de que las autoridades de la República Argentina y de la República Francesa hayan canalizado la transmisión de la información de la que se trata por la vía prevista por el convenio mencionado, en lugar de una distinta"* -Consid. 9° -.

Cabe señalar, por último, que el criterio de dicho tribunal es acorde al adoptado por tribunales de otros países frente a prácticamente idénticos antecedentes fácticos y agravios presentados contra los mismos, tal la de la República de Francia que se cita en los prece-



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

dentes del fuero penal económico y en la reciente del Tribunal Constitucional Español -Conf. Sentencia N° 97/20199, del 16/7/2019, publicada en www.tribunalconstitucional.es-.

En el caso, se advierte que la recurrente ha tenido posibilidad de alegar sus defensas y de probar sus dichos en todas las instancias previstas para ello en la ley 11.683 y también ante este Tribunal, por lo que no puede considerarse que los actos administrativos recurridos, que por ley gozan de la presunción de legitimidad que les acuerda el art. 12 de la ley 19.549, sean el resultado del ejercicio de facultades arbitrarias o discrecionales. Es que como se expresa en la jurisprudencia de la Excma. Cámara, *"...con la vista prevista en el art. 17 de la ley 11.683 de las actuaciones administrativas y de los cargos formulados, se da inicio al procedimiento de determinación de oficio, esta constituye un correlato del derecho de ser oído y tener un resolución fundada, tal como lo prevé el art. 1º de la ley 19.549 y tiene por finalidad que el contribuyente oponga las defensas que hacen a sus derechos y ofrezca los medios de prueba pertinentes. (cfr. esta Cámara, Sala IV, in re: "Gramont SA (TF 25880-I) C/DGI", sentencia del 29/11/11)"* - conf. "YCRT S.A.", sentencia del 18/8/2015-.

Expresó allí también que *"Si el recurrente tuvo oportunidad suficiente de ofrecer y producir las pruebas de las que se habría visto privado en sede administrativa y formular las defensas relativas a su descargo en el trámite ante el Tribunal, invalidar lo actuado carece de finalidad práctica y trascendencia, e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos CSJN: 320:1611; 325:1649; 324:1564; 322:507; entre muchos otros; y ésta Cámara, Sala II, en la Causa N° 10.082/2011, in re "Metrópolis Casa de Cambio SA y otro c/BCRA - Resol. N 601/10", del 15/09/11, esta Sala en la Causa n° 31.324/2014, in re "Miaca SA. s/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo")"*.

Y concluyó que *"De este modo y toda vez que resulta inconciliable con el objeto del proceso la nulidad por la nulidad misma o para la satisfacción de un interés meramente teórico; y es por ello que el principio de trascendencia requiere que quien invoca dicha sanción alegue y demuestre que el vicio en cuestión le ocasionó un perjuicio cierto e irreparable, que no se puede subsanar sino con el acogimiento de la sanción (Morello, A.M. y otros, "Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires y de la Nación, Comentados y Anotados", t. II, pag. 795) (conf. esta Sala causa n° 14769/2011" Asenie Ana Julia y otros c/ EN-Mº Defensa-FAA-dto 1078/84 s/personal militar y civil de las FAA y de Seg")"*.

Es por dichas razones también que en el caso corresponde rechazar los planteos de nulidad, sin costas, y confirmar la determinación del impuesto a las ganancias practicada en la Resolución N° 203/2015.

Sin embargo, la decisión que aquí se adopta únicamente puede alcanzar a la parte del incremento patrimonial que surge de la documentación que el propio Fisco Nacional ha hecho valer para fundar su pretensión y respecto de la cual en párrafos precedentes se hizo mención a jurisprudencia que descartó las objeciones a su validez.

Así, las planillas obrantes a fs. 4/6 de las act. adm. dan cuenta que el saldo de la cuenta bancaria cuya titularidad se atribuye al señor Maisterrena al 12/2005 era de U\$S349.294 y que en 4/2006, fecha en que según la misma documentación la cuenta fue cerrada, era de U\$S359.706, de lo que se sigue que el único monto alcanzado por la presunción del art. 18 de la

ley 11.683 es U\$S10.412, convertido a moneda nacional a efectos del cálculo de la pretensión fiscal.

Queda referirse, por último, al agravio V.3.4. *-Incorrecta atribución personal del hecho imponible invocado-* que se sustenta en que de la propia documentación en que se fundan los ajustes surge la existencia de otros titulares de la cuenta en cuestión -los señores Juan Gabriel, Juan Ignacio y, Juan Martin Maisterrena y la señora Nelly Beatriz Kindsvater, todos identificados allí como *Account Holder*-, sin embargo no se ha acreditado a la misma vez, ni tampoco surge ni de estos actuados ni de los previamente sustanciados en sede administrativa, que el Fisco Nacional hubiera iniciado algún procedimiento de fiscalización o de determinación de oficio contra dichas personas, es decir que el 100% de la pretensión fiscal respecto de la cuenta bancaria fue dirigida solamente contra el aquí recurrente, en carácter de titular, por lo que no se advierten los defectos que se le atribuyen, ya que no media el supuesto de doble -triple o cuádruple- imposición o de enriquecimiento sin causa del Fisco Nacional que afectaría su validez.

VI.- En cambio, la Resolución N°204/2015 que determinó de oficio las obligaciones de la aquí recurrente en el impuesto sobre los bienes personales de los períodos fiscales 2006 y 2007 debe ser revocada en cuanto al ajuste por el saldo de la cuenta bancaria, ya que de las planillas utilizadas para su liquidación -Fichas BUP- que por las razones señaladas en el Acápite precedente fueron consideradas válidas y hábiles como indicio de la presunción, surge que la cuenta en cuestión fue cerrada por el señor Juan Pablo Maisterrena el 23 de mayo de 2006, es decir que la determinación se aparta del art. 16 de la ley 23.966 que dispone que el gravamen se aplica *sobre los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior*.

Es por este motivo que en las Planillas, en el Campo *Patrimonio a Diciembre de 2006*, se consigna que no existe información.

A ello no obsta, como sostiene la jueza administrativa, que el señor Maisterrena no haya demostrado el destino de los fondos de la cuenta a la adquisición de bienes no gravados, ya que se trata de una exigencia que no surge de ley alguna, ni tampoco de sus reglamentaciones, y la cuestión solo puede ser resuelta bajo el principio de legalidad que con especial énfasis y por mandato constitucional rige en materia tributaria.

Por las mismas razones, no existe causa para presumir la materia imponible en el período fiscal 2007 en el que la recurrente no presentó la declaración jurada, por lo que corresponde dejar sin efecto la determinación de oficio del impuesto sobre los bienes personales de ambos períodos fiscales por este concepto.

En cuanto al ajuste de base imponible por la mayor valuación del automotor declarado en el período fiscal 2006 y por la falta de declaración de un automotor en el período fiscal 2007, la recurrente no presentó agravios por lo que han quedado consentidos y deben ser confirmados, por lo que debe ordenarse la reliquidación de las obligaciones en ambos períodos a efectos de establecer su exacta medida y si exceden los mínimos imposables según la ley vigente en cada uno de ellos y saldo a ingresar.

VII.- Por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente las Resoluciones recurridas, con los alcances indicados en los considerandos V y VI.

Por la forma en que se resuelve, resulta insustancial referirse al resto de los agravios.

VIII.- Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

IX.- Asimismo, en atención a lo decidido, corresponde que el Fisco Nacional



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

efectúe reliquidación de las sumas que en definitiva deberá ingresar el recurrente.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

I - Que en cuanto a la prescripción articulada por la actora adhiero a los fundamentos expuestos en el Considerando IV del voto de la Vocal Instructora y en consecuencia, a la luz de las normas allí analizadas cabe concluir que el Fisco se encontraba facultado para practicar las determinaciones de oficio cuestionadas en autos, correspondiendo rechazar la prescripción articulada, debiendo señalarse que en igual sentido me he pronunciado con fecha 22 de marzo de 2018 al resolver la causa "Schamir, Ana s/apelación".

Que no corresponde la imposición de costas autónoma toda vez que en oportunidad de efectuar dicho planteo ni la actora ni este Tribunal le otorgaron el carácter de previo y especial pronunciamiento, por lo que no puede ser considerada como una cuestión incidental.

II - Que también plantea la recurrente la nulidad del acto apelado con fundamento en que existen vicios en el procedimiento. Que no puede pasarse por alto que los argumentos esgrimidos como base de tal defensa se entremezclan con la cuestión de fondo traída a resolver, a lo que cabe señalar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones sino tan sólo pronunciarse en aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (CSJN, Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970).

1.-Que sobre los agravios referidos a la inexistencia de una orden de intervención, cabe recordar que mediante dicho acto interno de la repartición fiscal, el superior jerárquico de la Dirección Regional instruye a determinado agente para que verifique el cumplimiento que el contribuyente ha dado a las disposiciones de la materia, actuación que resulta razonable y oportuna a efectos de lograr una adecuada puesta en marcha de la "maquinaria" fiscal". (conf. TFN -Sala B- in re "Rodríguez, Gerardo Oscar" del 11/02/2009).

En consonancia con ello, no puede soslayarse que a la fecha del dictado del acto no existía en la Ley N° 11.683 ni en su decreto reglamentario norma alguna que obligara al ente fiscal a notificar la orden de intervención, ni establece las formalidades que debían seguirse para tener por iniciada la fiscalización, aspecto que fue contemplado a partir de la reforma instituida a dicho plexo normativo mediante la ley N° 27.430 (B.O. 29 de diciembre de 2017). Que en virtud de lo expuesto, la modalidad adoptada por el fisco para dar inicio a la fiscalización resulta ser un aspecto reservado a las facultades de dirección y reglamentación del organismo fiscal y aún en el supuesto de que los funcionarios actuantes no hubieran respetado los requisitos formales que fijan las instrucciones generales, no cabe dudas que el accionar fiscal encuentra límite en los derechos del contribuyente, los que en el caso no fueron afectados dado que se cursaron los correspondientes requerimientos de los que se desprenden con precisión que el objeto y alcance de la fiscalización.

Que por otra parte, conforme surge de la documentación aportada por el ente fiscal al responder el oficio ordenado en autos, el Administrador Federal de Ingresos Públicos mediante nota SIGEA N° 13288-1070-2014/3 (fs. 146/148 de autos), enumeró los pasos a seguir a

partir de la información brindada por las autoridades francesas, ordenando a las áreas competentes del organismo fiscal que efectúen un “cruce sistémico” debiendo iniciar luego la “fiscalización electrónica según el procedimiento previsto en la Resolución General N° 3416/2012, y que en caso de no aceptar el criterio fiscal las áreas competentes podrán iniciar el procedimiento de determinación de oficio, entre otras diligencias que allí enumera.

En ese sentido, la actora tuvo conocimiento del inicio de una fiscalización electrónica dando cumplimiento con lo requerido, es decir que tuvo un adecuado conocimiento de qué era lo que abarcaba el procedimiento seguido y plena posibilidad de ejercer su derecho de defensa (Conf. Criterio CNACAF -Sala I- “Poccard, Carlos Benito R.”, sentencia del 3/2/2011).

2.- Que la actora también plantea la invalidez de la información en la que se basa la determinación; en primer lugar le niega valor probatorio a la constancia donde surge que la recurrente es titular de una cuenta bancaria radicada en el HSBC de Suiza, alegando que no se cumplió con los tratados internacionales para su obtención y objeta el procedimiento seguido para su agregación a las actuaciones.

Según surge de la resolución apelada y de los instrumentos allegados con motivo de la informativa admitida en autos, el Administrador Federal de Ingresos Públicos accedió a un listado de clientes de una entidad financiera de Suiza a través del Convenio para evitar la doble imposición suscripto entre nuestro país y la República francesa (ley N° 22.357 y su protocolo modificadorio Ley N° 26.276), que regula el intercambio de información entre ambos Estados, a partir del cual la Hacienda Francesa remitió al organismo recaudador de nuestro país información en soporte magnético (CD ROM) sobre las cuentas bancarias de residentes argentinos al 31 de diciembre de 2006, invocando la normativa antes referida, lo que motivó el inicio de la fiscalización a fin de establecer si los depósitos allí consignados fueron o no declarados ante el Fisco Nacional en el impuesto a las ganancias (y sobre los bienes personales, en su caso), conforme lo establecido por el art. 27 del decreto 1344/98 reglamentario de la ley del citado gravamen (vide constancias de fs. 198, 199/201 y 202 de autos).

Que el art. 2 del citado Convenio determina su aplicación a los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio exigibles por un Estado, especificándose en el apartado 3 que para la República Argentina entre los tributos alcanzados se encuentran los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales (texto según protocolo modificado, ley 26.276 (B.O. 13 de agosto de 2007).

Por su parte el art. 27 del mismo estableció que “las autoridades competentes de los Estados intercambiarán las informaciones que sean necesarias para la aplicación de las disposiciones del presente convenio, o aquellas de la legislación interna de los Estados relativas a lo impuestos comprendidos por el convenio, en la medida en que la imposición que ella prevé no sea contraria al convenio. Dicho intercambio de información no se verá restringido por las disposiciones del artículo 1. Las informaciones que reciba un Estado serán mantenidas en secreto de la misma manera que los intercambios obtenidos por aplicación de la legislación interna de ese Estado y solo se entregará a las personas o autoridades (incluso tribunales y órganos administrativos) a quienes compete el establecimiento o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, o la sustanciación de causas judiciales o apelaciones relativas a impuestos, o para las decisiones sobre los recursos concernientes a esos impuestos. Estas personas o autoridades solo usarán estos informes para estos fines. Podrán revelar las informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales”. Que de la citada norma queda evidenciado que ambos Estados deben brindarse asistencia mutua en



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

materia de intercambio de información y de ningún modo impide que uno de los Estados voluntariamente suministre al otro datos referidos a los impuestos previstos en el Convenio.

Que en tal inteligencia resulta pertinente traer a colación que el citado Convenio se encuentra estructurado según el modelo de la OCDE. Que el art. 26 del Modelo de Convenio Para Evitar la Doble Imposición de la OCDE establece la obligación del Estado contratante de "recabar la información solicitada, aun cuando pueda no necesitarla para sus propios fines tributarios" y de "proporcionar la información solicitada aunque obre en poder de bancos, o de cualquier persona que actúe en calidad de representante o fiduciaria".

Que en la actualización aprobada por el Consejo de la OCDE al art. 26 del Modelo de Convenio al pronunciarse sobre el "intercambio de información" entre países contratantes se indicó que los datos en materia tributaria podían ser utilizados para otros propósitos cuando así lo permitan las leyes de ambos Estados y la autoridad competente del país que la haya suministrado lo autorice, aclarando que los Estados no tienen la libertad de participar en "expediciones de pesca", pero si se puso de relevancia que la norma exige que exista una posibilidad razonable de que la información sea relevante para los asuntos fiscales de uno o varios contribuyentes debidamente identificados. Además, de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE surge que la regla del art. 26 del citado permite el intercambio de información a través de una solicitud previa, de manera automática y de forma espontánea, permitiendo que el Estado informante brinde los datos que fueron obtenidos en el curso de determinada investigación y que él supone que ofrecen interés para el otro Estado.

Que ello así y dado que -conforme las constancias de autos- se encuentra tramitando una causa judicial en los términos de la ley penal tributaria a tenor de la información recabada por la autoridad competente francesa sobre un número de residentes argentinos, resulta razonable asignarle a los datos brindados sobre los titulares de las cuentas bancarias correspondientes al HSBC Private Bank (Suisse) SA el carácter de "información relevante" a que alude la normativa citada. En tal inteligencia, el intercambio de información se ajusta a las previsiones del tratado internacional en cuestión, en tanto la aprobación o intervención de las autoridades de la Confederación Suiza no puede plantearse como un requisito necesario para que el intercambio se hubiere realizado, ni se advierte violación alguna a la regla "pacta sunt servanda" a tenor de lo precisado en el Convenio que se ha venido analizando. En tal sentido, la presentación efectuada por la actora a fs. 176/183vta es insustancial.

3.-Que tampoco puede prosperar la teoría del fruto del árbol envenenado que invoca la actora para restarle valor probatorio a la información recibida desde el exterior (fs. 8 ant. adm.)

Al respecto cabe recordar que en el campo del derecho procesal tributario, cuyo fundamento último no es otro que la salvaguarda de los derechos constitucionales del individuo, en particular el resguardo del debido proceso adjetivo, se entiende que la 'regla de exclusión probatoria' que deriva de su vigencia debe ceder ante la existencia de una fuente independiente de convicción sobre los hechos. En otros términos, la nulidad del acto procesal comprende a la de la prueba que él contenga, pero no puede extenderse a otras pruebas derivadas de él en la medida que no sean consecuencia inmediata de aquella irregularidad, y que exista la posibilidad de obtener la prueba cuestionada por otros medios (conf. CSJN fallos

308:733; Cámara Federal de La Plata, Sala II, "Villanueva, Héctor y otro" del 27 de diciembre de 1984).

Que en consonancia con ello, se ha dicho que "una aplicación errónea de la regla de exclusión puede desviar al proceso de la búsqueda de la verdad y torcer injustificadamente el principio de justicia que debe primar en todo pronunciamiento" (CSJN, Fallos 311:2045).

Que en el presente caso la información suministrada por la autoridad fiscal francesa fue recabada a través de un allanamiento ordenado en el marco de un proceso judicial a un domicilio de un particular que es quien obtuvo los datos vinculados a los clientes de la entidad bancaria, es decir que los funcionarios fiscales franceses no tuvieron participación directa o indirecta en la obtención de tales datos, sin que surja de autos que el procedimiento llevado a cabo por la justicia de la República de Francia hubiera adolecido de vicio alguno. Por otro lado, cabe señalar que las pruebas obtenidas por particulares y luego utilizadas en procesos judiciales no participan de la regla de exclusión juzgándola admisible en los procesos, en la medida que los particulares no hayan actuado como funcionarios o agentes del gobierno, en tanto son ellos quienes son los encargados de resguardar los derechos individuales (conf. Manis vs. USA" 1976).

Que no puede dejarse de lado que es el recurrente -atento el régimen de autodeclaración de impuestos- quien debe exteriorizar ante el ente fiscal las tenencias en el exterior, estando facultado el Fisco a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los responsables. En tal sentido, los datos que emplea el Fisco para determinar el tributo adeudado en autos admiten prueba en contrario, sin que de la lectura del escrito recursivo se observe que la recurrente haya negado ser la titular de la cuenta o que el importe indicado como saldo al 31 de diciembre de 2006 fuera incorrecto, limitándose a restarle validez probatoria al informe remitido por la autoridad francesa y obtenido por el titular de la AFIP.

4.- Sobre las objeciones que expone sobre una presunta adulteración del CD al momento de su desintervención, nada tiene que ver con la validez de los datos que éste contiene sino con la valoración que se le puede dar a dicha probanza. Que de las constancias agregadas no se observan irregularidades respecto de tal proceder ni que la recurrente se haya visto afectada en el debido proceso adjetivo.

Que no resulta congruente que al momento de llevarse a cabo tal diligencia el Fisco debía citar a la recurrente puesto que después de descriptar la información contenida en el Disco es que se tuvo conocimiento que el Sr. Maisterrena estaba relacionado con una cuenta bancaria no declarada, lo que tampoco fue inmediato en tanto los fiscalizadores tuvieron que seguir las pautas fijadas por el Administrador Federal en la nota SIGEA N° 13288-1070-2014/3 ya aludida (vide fs. 145/151 y 173/173vta. de autos), para luego cursar el requerimiento mediante el procedimiento de fiscalización electrónica.

5.- Sobre la queja que formula acerca de que la documentación remitida por la autoridad fiscal francesa no fue legalizada ni tiene el apostillado, cabe señalar que la Convención de La Haya (del 5 de octubre de 1961) contempla el intercambio de información entre Estados, exceptuando la exigencia de legalización diplomática o consular de documentos públicos obtenidos en el exterior, y establece para su validez un apostillado cuyo fin es dar fe de la autenticidad de la firma y el carácter o calidad en que actuó el firmante del documento. Allí se expone cuáles son considerados instrumentos públicos y las excepciones a dicha regla, disponiendo también que la apostilla no se exigirá cuando: las leyes, reglamentos o usos en vigor



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

en el Estado en que el documento deba surtir efecto, o bien un acuerdo entre dos o más Estados contratantes, la rechacen, la simplifiquen o dispensen de legalización al documento (art. 3º, Convención de La Haya).

Que en el presente caso es importante tener en cuenta que la misma fue recibida por el Administrador Federal de Ingresos Públicos y de manera directa de parte de la Dirección General de Finanzas Públicas de la República Francesa con basamento en un Convenio bilateral que prevé el intercambio de información, por lo que considero que exigir la apostilla resulta innecesario. En este sentido se ha pronunciado el Director de Asistencia Jurídica Internacional del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto en el Dictamen Dic MRECIC N° 1327/2007, emitido en un caso análogo (vide copia aportada como documental por la recurrente y que obra a fs. 40/45 de autos).

6.-Que también se queja la actora de que el documento que sirve de base para la determinación carece de fecha cierta y no cuenta con la debida traducción.

Si bien la copia agregada a fs. 4/6 de las actuaciones carece de fecha, no puede sostenerse válidamente que carece de eficacia probatoria por tal motivo, ello por cuanto a partir de su incorporación a las actuaciones administrativas adquiere la certeza de que no puede haber sido confeccionado con fecha posterior a ese momento y su autenticidad no puede estar a merced de simples negativas sino que para desvirtuar su contenido deberán aportarse otros elementos que logren desvirtuarlo. Que en dicho documento se hace mención a saldos bancarios a diciembre de 2005 y diciembre de 2006 por lo que debe entenderse que ha sido emitida con posterioridad a esas fechas y antes de su agregación en autos, sin que se advierta en el caso particular de autos en qué medida afecta el derecho de defensa de la actora el hecho de que el mismo no tenga fecha de emisión.

Que tampoco puede admitirse como causal de nulidad la falta de traducción de la copia antes referida. Que tal como lo hace notar la representación fiscal los datos que contiene dicho instrumento es el nombre y apellido de la recurrente, fecha de nacimiento, sexo, estado civil, profesión, lugar de nacimiento, domicilio, número de cuenta bancaria, fecha de apertura de la misma, saldo a diciembre de 2005 y a mayo de 2006, todo ello expresado en números; es decir que son de fácil comprensión. En su caso, de haber considerado la actora que alguno de las referencias que hace dicho instrumento podía dar lugar a un equívoco, perfectamente pudo acompañar su traducción y no lo hizo.

Que como corolario de lo expuesto, sólo es admisible privar de relevancia a la existencia de una determinada instrumentación, si se demuestra que ésta no refleja la realidad económica (Fallos: 326:2989), y es por ello que los argumentos vertidos para menoscabar el valor probatorio de la documental obtenida por la AFIP a través de las autoridades fiscales francesas han quedado carentes de sustento, tratándose de meras objeciones que realiza sobre la "falta de formalidad", pero no efectuó ninguna diligencia adicional que demuestre que la cuenta bancaria que se le atribuye no era de su titularidad ni alega las razones por las cuales no la declaró su existencia oportunamente.

7.- Que la recurrente no ha logrado demostrar cuál ha sido la defensa que se vio privada de oponer por el intercambio de información cursado entre las autoridades fiscales francesas y de nuestro país, en tanto la misma se llevó a cabo en el marco del Convenio para

evitar la doble imposición antes referido. Ello así, cabe concluir en el rechazo de la defensa de nulidad impetradas por la actora.

Que si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, por las mismas razones invocadas por la suscripta en el Considerando precedente "in fine", no corresponde que se impongan costas por la defensa de nulidad resuelta.

III- Que en lo hace al fondo en sí, según rezan las resoluciones apeladas, la fiscalización iniciada tiene su origen a partir de la información proporcionada por la Dirección General de Finanzas Públicas de la República 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, detectándose una cuenta bancaria a nombre del Sr Juan Pablo Maisterrena.

Que previo a todo cabe señalar que el recurrente declaró no poseer cuentas bancarias en Suiza ni inversiones financieras o bursátiles, trust, fideicomisos o fondos o figuras similares en dicho país, sosteniendo puntualmente que no procede la aplicación de la presunción fijada en el art. 18 de la ley de rito.

1.- Pone de resalto que de la documentación que el propio fisco utilizar para ajustar la determinación de los impuestos bajo examen con relación al saldo de la mentada cuenta bancaria, surge que la misma fue cerrada (closed/account holder) el 23 de mayo de 2006, alegando que resulta improcedente que se le asigne el total del saldo a esa fecha para calcular el impuesto a las ganancias de 2006 cuando al 31 de diciembre de dicho año no existía tal cuenta.

Plantea que en el caso de entender que existió renta omitida de declarar en 2006, lo que debió tenerse en cuenta no es el total del importe allí depositado, sino la diferencia entre el saldo al 31 de diciembre de 2005 y a la fecha de cierre lo que da como resultado un incremento patrimonial de U\$S 10.412. Que al respecto debo señalar que le asiste razón al recurrente en este punto y por lo tanto comparto los fundamentos expresados en los tres últimos párrafos del Considerando V del voto de la Vocal Instructora.

2.- En cuanto a la determinación del impuesto sobre los bienes personales, también adhiero a lo expuesto en el Considerando VI del voto de la Dra. O'Donnell.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar parcialmente las Resoluciones Nos. 203/2015 y 204/2015, con los alcances indicados en los Considerandos V y VI del voto de la Vocal Instructora.

2°) Imponer las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

3°) Ordenar al Fisco Nacional que en el plazo de 30 días practique liquidación de las sumas que en definitiva deberá ingresar el recurrente. A esos efectos, por Secretaría General de Asuntos impositivos remítanse los antecedentes administrativos a la AFIP por igual término.

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

AGUSTINA O'DONNELL
VOCAL

EDITH VIVIANA GOMEZ
VOCAL

ANIEL ALEJANDRO MARTÍN
VOCAL