República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-81723602-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 14 de Julio de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) KAMPEL, EDUARDO - 43.892-I - SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación), Juan Carlos Vicchi (Vocal Titular de la 9° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expediente N° **43.892-I** caratulado: **“KAMPEL, EDUARDO s/ recurso de apelación”**.

El Dr. Luis dijo*:*

I.- Que a fs. 391/403 la actora interpuso recurso de apelación contra las Res. 239 y 240 del 29/6/2015 de la AFIP–DGI que determinaron de oficio el impuesto a las ganancias (IG) e impuesto sobre los bienes personales (ISBP), respectivamente, por el ejercicio 2006, e intimaron su pago con más los intereses resarcitorios, difiriendo –en la primera- la aplicación de sanciones (cfme. arts. 18 y 20, ley 24.769 entonces vigente). A fs. 467/469 se hizo lugar a la excepción de incompetencia parcial de este Tribunal para entender respecto de la Res. 240, decisorio que fue confirmado a fs. 511/512vta. por la CACAF, quedando únicamente en discusión el ajuste relativo al IG (Res. 239) que aquí se decide.

La actora manifestó que la resolución recurrida fue emitida en el marco de una fiscalización electrónica en la que reconoció la titularidad de la cuenta 41.248 JL en el exterior y de los saldos depositados en la misma al 31/12/2006, por lo que el 27/04/2015 rectificó la DDJJ del IBP del período 2006, solicitando el archivo de las actuaciones. Sin embargo, destacó que el fisco desconoció la rectificativa presentada, impugnándola y determinando de oficio una deuda exorbitante en el IG, que vulneró su derecho de acceder a esta jurisdicción al obligarla a tomar como base imponible de la tasa de actuación ante este Tribunal el monto ajustado.

Explicó lo erróneo del ajuste, pues el saldo de la cuenta 41.248 JL incluyó un fondo denominado “Renaissance Institutional Equities Fund International LP Clase B 22015” incorrectamente valuado por el Banco HSBC Private Bank (Suisse) SA, ya que debió haberse consignado un valor de activo de U$S 110.514,29 y no de U$S 11.051.429,07 (cien veces más), como expuso el Banco.

Recordó que en la anterior instancia adjuntó copia certificada por Escribano, apostillada en Suiza y

traducida por traductor público de la nota emitida por el HSBC el 27/4/2015 (Estado de activos y estado de cuenta corriente relativos a la cuenta 41.248JL -cliente No. 136.4651-) en la que el Banco reconoció y dejó constancia del error incurrido respecto del valor de mercado en el extracto de movimientos y activos al 30/9/2006 en la valuación del Fondo de Inversión (Fondo Renaissance Institutional Equities Fund International LP Clase B 22015). Agregó copia legalizada, apostillada y traducida del extracto de la cuenta al 30/6/2006 (Statement of Assets as of 30/9/2006) y de los extractos sobre el valor de mercado del Fondo de Inversión al 30/9/2006, tanto del erróneo, como del rectificado que lo reemplaza, de los que surgió que la diferencia de U$S 11.051.429,07 nunca estuvo acreditada en esa cuenta desde su apertura y que el saldo al 31/12/2005 era de U$S 4.685.633 y al 31/12/2006 de U$S 2.853.735, que fue la suma reconocida y rectificada el 27/4/2015 en el IBP.

Sostuvo que la cantidad de cuotas partes que poseía del Fondo Renaissance se mantuvo igual al 30/6/2006 y al 30/9/2006, esto es, por 93.773,451 cuotas, valuadas a un valor de mercado de U$S 103.863,04 y U$S 110.514,29, respectivamente.

Manifestó que la Administración calificó de inconducente por irrelevante la documentación emitida por HSBC Private Bank (Suisse) SA, alegando su falta de valor probatorio debido a la aclaración que formuló en la nota del 24/2/2015 en cuanto a que no certificó el carácter exhaustivo de la información, e insistió en la omisión de declarar los ingresos depositados en la cuenta bancaria, como si dicha información lisa y llanamente no hubiera existido o que por esa mera aclaración, que es propia de los usos y costumbres de la actividad bancaria, la misma no tuviera validez alguna.

Aclaró que la leyenda a la que se refirió el juez administrativo sólo se encuentra en la nota del 24/2/2015 (Confirmación relativa a la cuenta 41248LJ -cliente No. 1364651-), pero no en la del 27/4/2015 que es la que interesa en la presente causa, toda vez que junto con esta nota el Banco también agregó el extracto rectificado del valor del Fondo de Inversión al 30/9/2006 por U$S 110.514,29.

Puntualizó que dicha cláusula no le quita validez a la información que esa nota brinda, pues fue esa entidad bancaria la que incurrió en error al cargar en forma manual el valor de mercado de uno de los activos de la cuenta en cien veces más de su verdadero valor; porque la diferencia resultante de ese error, esto es, la suma de U$S 11.051.429,07.- nunca estuvo acreditada en su cuenta, esto es, nunca fue titular de esos fondos y porque el saldo de la cuenta al 31/12/2005 era de U$S 4.685.633 y al 31/12/2006 de U$S 2.853.735 importe que fue regularizado.

Resaltó la improcedencia de la resolución apelada por apartarse del art. 53 del Dto. 1379/79, ya que el IG del período 2006 fue determinado cuando ya había transcurrido en exceso el plazo de 5 años dispuestos en el art. 56 de la ley 11.683, sin que en el transcurso de dicho lapso hubiesen surgido causales de suspensión o de interrupción de la prescripción.

Continuó expresando que el cómputo de la prescripción se inició el 1/1/2008 y expiró a las 0:00 hs. del 1/1/2012, al no corresponder la aplicación de las causales de suspensión dispuestas en forma genérica por los arts. 44 y 17 de las leyes 26.476 y 28.860, respectivamente, máxime cuando el juez administrativo pretendió validarlas en reglamentaciones propias de la Administración.

Además, entendió que la pretensión del fisco de aplicar la causal suspensiva de los 120 días dispuesta por el art. agregado a continuación del art. 65 -incorporado en el año 2005 por la ley 26.044-, supone a su vez la superposición de suspensiones que tienen el efecto de prolongar en forma irrazonable el régimen de

prescripción de la ley 11.683, desvirtuando el régimen.

Afirmó que los arts. 44 y 17 de las leyes 26.476 y 26.860 resultan inaplicables: a) por haberse dispuesto en forma general sin que esa fuera la intención del legislador, de acuerdo al debate parlamentario previo a su sanción, en particular el de la ley 26.860, y b) por implicar el establecimiento de un plazo irrazonable de prescripción en su aplicación al período 2006, ajeno a la intención del legislador de la ley 11.683. Sostuvo que ambas objeciones afectan en forma palmaria las garantías de la propiedad y de la seguridad jurídica, razón por la cual planteó la inconstitucionalidad de dichas normas, a pesar de la limitación que el art. 185 de la ley le impone al Tribunal Fiscal, norma que debe entenderse fue derogada cuando en la reforma del año 1994 los constituyentes asignaron jerarquía constitucional a los tratados internacionales -art. 75 inc. 22, CN-, entre ellos al Pacto de San José de Costa Rica que en su art. 8º consagra, entre otras garantías, la doble instancia judicial plena en materia fiscal. Hizo hincapié en que dicha norma, al aludir a "juez o tribunal competente", alcanza a cualquier órgano del Estado que ejerza de manera imparcial e independiente funciones materialmente jurisdiccionales, que son facultades que ese Excmo. Tribunal ejerce cuando revisa actos de determinación de oficio.

Se agravió de que la resolución apelada carezca de fundamento y que el juez administrativo haya ignorado deliberadamente la importancia y contundencia de las pruebas aportadas por la recurrente, al ni siquiera valorar la nota y documental aportada el 6/5/2015, incurriendo en una violación a su derecho de defensa.

Resaltó que con la documentación emitida por el Banco HSBC, Sucursal Ginebra, debidamente legalizada, apostillada y traducida -lo que no se encuentra discutido-, la recurrente probó que el saldo de la cuenta al 31/12/2016, que es lo que importa para calcular el IG, era de U$S 2.853.735, que fue precisamente el monto regularizado el 27/04/2015 en la DDJJ rectificativa del IBP.

Puso de relieve el accionar contradictorio del fisco al evaluar la prueba, pues si bien admite que en virtud de la disminución del saldo de la cuenta al 31/12/2006 -en relación al existente al 31/12/2005-, no resulta aplicable la presunción de incremento patrimonial no justificado previsto en el art. 18 inc. "f" de la ley 11.683, insiste a la vez en adoptar como indicio en el IG el mayor saldo de la cuenta al 30/9/2006 para fundar el ajuste de ingresos omitidos, sin la rectificación informada por la entidad bancaria

Asimismo, se agravió que por la misma cuenta y a partir de la misma información, a la Sra. Mariela Constanza Kampel no se le inició procedimiento alguno tendiente a reclamar el IG del período 2006, de lo que se sigue también la manifiesta contradicción en el seno de la propia administración.

Manifestó que aún en el caso de presunciones simples, sobre la Administración recae la carga de probar en forma inequívoca el hecho inferente sobre el cual fundó su pretensión, requisito que no se verificó en el caso.

Expresó que el ajuste no puede justificarse en el hecho de que la determinación de oficio haya sido ordenada por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 3 en la causa Nº 1652/2014.

Citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba y peticionó que se deje sin efecto la resolución apelada, con costas.

V.- Que a fs. 422/452 el fisco contestó el traslado del recurso, acompañando los antecedentes administrativos (a.a.) y solicitando que oportunamente se confirme la resolución apelada, con costas.

VI.- Que a fs. 582 se elevaron los autos a consideración de la Sala “C” y a fs. 588 se llamaron los autos para dictar sentencia.

VII.- Que debo recordar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

VIII.- Que previo a cualquier otra consideración, corresponde me expida respecto de las defensas de prescripción y nulidad articuladas por la actora, toda vez que de hacer lugar a ellas resultaría inoficioso el tratamiento de los demás agravios expuestos por la actora.

a) El artículo 56 de la ley 11.683 dispone que las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben por el transcurso de 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará 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 ese contexto, el término de 5 años para determinar y exigir el IG del período 2006, comenzó a correr el 1/1/2008.

Ahora bien, cuando se encontraba corriendo el plazo prescriptivo, el art. 44 de la ley 26.746 (BO 24/12/2008) dispuso la suspensión “con carácter general” por el término de 1 año del 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 AFIP.

Al respecto, si bien relativo al art. 49 de la ley 23.495, la CSJN sostuvo 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 …., previsto en el art.., alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables; toda vez que en la norma aquí aplicable se estipula que la mentada suspensión se dispone ‘con carácter general’. En consecuencia, el modo en que se 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”* (Fallos 314:1656). Cabe destacar que dicho criterio fue mantenido por la Corte al expedirse sobre el alcance de la suspensión de la prescripción dispuesta por el art. 44 de la Ley 26.476 en el precedente *“AFIP-DGI c. Paredes Cereales Sociedad Anónima s/Recurso Extraordinario”*, del 15/10/2015, al compartir el Dictamen de la Procuradora Fiscal.

En consecuencia, resulta de aplicación al caso de autos la suspensión que, con carácter general, estableció el art. 44 de la ley 26.476, suspendiendo la prescripción por un año, a contar desde el 24/12/2008 -fecha en que se publicó en el BO-, pues opera con respecto a la universalidad de contribuyentes y responsables, con independencia de su acogimiento a los mencionados regímenes. De lo expuesto se desprende que el 25/12/2009 se reinició el cómputo de la prescripción, restando cuatro años y 7 días.

A su vez, el término volvió a suspenderse por un año, desde el 3/6/2013 -fecha en que se publicó en el BO la ley 26.860-, que dispuso en su art. 17 similar disposición que la contenida en el art. 44 de la ley 26.476, por lo que corresponde estar a la conclusión arribada precedentemente.

De tal manera, desde el comienzo del plazo acaecido el 1/1/2008 y computando las dos causales de suspensión mencionadas, ya habían transcurrido 4 años, 11 meses y 17 días hasta la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio, ocurrida el 19/12/2014 (v. fs. 52/53, Cpo. Gcias., aa), restando 12 días para que opere la prescripción.

En tal inteligencia, se cumplieron los requisitos que tornan aplicable la causal expuesta en artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683, que establece una suspensión por un plazo de 120 días de las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento determinativo de oficio, cuando se trate de períodos fiscales próximos a prescribir y dicho acto se notifique dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la prescripción. En estos términos, hubiese prescripto el 23/6/2015, por lo que sumado los 12 días del cómputo que restaban antes de esta causal, la prescripción hubiese operado el 5/7/2015.

Por ello, siendo que la resolución apelada se dictó el 29/6/2015, cabe concluir que el fisco actuó dentro del plazo legal para determinar y exigir el IG correspondiente al período 2006, por lo que debe rechazarse la defensa de prescripción articulada.

b) Con relación a la segunda defensa articulada, cabe destacar que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que estos elementos se presentan como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación refiere a la exposición de las razones que han llevado a su dictado, y en especial, la expresión de los antecedentes que lo preceden y justifican. La exigencia de la misma está fundada en una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justificaron su dictado.

En este contexto, corresponde señalar que el acto apelado fue dictado con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho que lo antecedieron, es decir, que no sólo se cumplió con los requisitos externos de validez, sino que valoró las circunstancias fácticas y jurídicas que lo presupone, más allá del acierto o error en que pudo haber incurrido el ente fiscal al valorarlo.

Al respecto, nuestro más Alto Tribunal tiene dicho que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (cfme. Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

Ello así, sólo cabe puntualizar que los agravios de la apelante relacionados con la forma en la que el fisco valoró la prueba producida en la instancia anterior, representan una mera discrepancia con el fondo de la materia objeto de litigio, ya que implica avanzar sobre la procedencia de aspectos centrales que tienen relación con dicha materia, y que resultan de imposible proposición por la vía excepcional de la nulidad.

Por ello, corresponde rechazar la defensa de nulidad articulada por la actora.

c) Que con relación a las costas de ambas defensas, si bien los planteos fueron tratados previamente, lo

cierto es que no fueron articulados como excepción en los términos del art. 171 de la Ley 11.683 sino como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener la revocación del mismo, por lo que al no haberse generado una actividad procesal autónoma, resulta improcedente la imposición de costas a su respecto.

IX.- Que ahora corresponde me expida en relación a la cuestión de fondo, relativa a la determinación del IG por el período 2006, al haber el contribuyente presuntamente omitido ganancias netas gravadas (cfme. art. 18, inc. "f", ley 11.683), considerando los saldos en moneda extranjera de la cuenta bancaria del exterior al 31/12/2006.

De la vista de las actuaciones corrida en sede administrativa –v. fs. 46/50, Cpo. IG, a.a.)- se desprende que el cargo se originó en la información que recibió el fisco en el marco del Convenio entre la República Argentina y la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, de la que surge que el contribuyente poseía cuentas bancarias no declaradas en una entidad financiera de la Confederación Suiza.

Respecto de la cuenta 5091384651 (nome du profile client: 41.248 JL) se ajustó la ganancia neta por la omisión de consignar ingresos gravados al considerar el mayor saldo de tenencia de moneda extranjera al 30/9/2006 y la ausencia de exteriorización de dicha cuenta al 31/12/2005 (v. fs. 236 y ss., Cpo. Gcias., a.a.).

A su vez, resulta válido mencionar que a fs. 107/11 de los a.a. "cuerpo ganancias" consta la respuesta del HSBC Private Bank, con su correspondiente traducción y legalización, en donde el mismo reconoce el error en la información remitida con anterioridad –y base del ajuste fiscal- al señalar: *"Debido a un error de ingreso manual de datos, el "valor de mercado" del fondo "Renaissance Institutional Equities Fund International LP Clase B "22015" Ref. 2231546, Código de Título: ZZ1001900587" indicado en el estado de cuenta fue de USD 11.051.429,07, en lugar de USD 110.514,29. Dicha cifra es cien veces superior al verdadero valor, y por lo tanto el Banco confirma que la suma de USD 11.051.429,07 nunca estuvo acreditada en esta cuenta, desde la fecha de su apertura hasta hoy."*

Asimismo, referido a la titularidad informó: *"...Sr. Eduardo Kampel, nacido el 8 de enero de 1941, es el exclusivo titular último de los activos depositados en la referida cuenta"*

Y finalmente el HSBC a fs. 128/160 y 163/178 –a.a. "cuerpo ganancias- confirmó el error incurrido aportando el extracto de activos con su correspondiente traducción.

El ajuste del fisco se fundó en considerar que el importe correspondiente al fondo de inversión que la actora poseía en su cuenta del exterior era de U$S 11.051.429,07 porque así surgía de la información oportunamente brindada por el propio banco HSBC, plasmada en la documentación a la que el fisco tuvo acceso en el intercambio de información que da cuenta el relato de los hechos. Sin embargo, ya iniciada la fiscalización que da origen a estos autos, el contribuyente logró demostrar el error de tal información. En efecto, a fs. 107/11 del "cuerpo ganancias" de los antecedentes administrativos luce la nota enviada por la entidad bancaria, debidamente apostillada, traducida y legalizada, donde reconoce el error y lo adjudica a la "carga manual" del importe, señalando que en vez de U$S 110.514,29 había erróneamente informado U$S 11.051.429,07; es decir, justo un importe de cien veces más, circunstancia que a mi criterio resulta –como lo señaló el banco- atribuible a un error de tipeo en la carga manual del importe.

En este sentido, resulta reprochable la conducta fiscal que privó de todo efecto probatorio lo remitido por la

entidad bancaria del extranjero con su debido apostillado por la simple existencia en la nota de *clichés* típicos sobre el alcance de la información y deslinde de responsabilidad; habituales en este tipo de documentos emitidos por las entidades bancarias. Es que, lo señalado por el HSBC Private Bank sucursal Ginebra al pie de su nota del 24/02/2015 (fs.107/111vta de los a.a.) en cuanto a que la misma *"…no podrá considerarse un certificado respecto del carácter exhaustivo de la información, y se emite sin responsabilidad de nuestra parte"*, no anula y ni siquiera relativiza la precisa e inequívoca información que brinda más arriba. Obsérvese que dicha información –reconociendo el error incurrido- es ratificada nuevamente por el banco en su nota del 27/04/2015, también apostillada, luego traducida y legalizada, pero sin el *cliché* de deslinde de responsabilidad que contenía la anterior, lo que demuestra justamente que se trató de una *cláusula cliché* de uso típico en este tipo de notas (vide fs. 163 y vta y su traducción en fs. 172/173 de los a.a.). Y ello nada tiene de "llamativo" como lo sostiene el fisco (vide fs. 441vta), y ni siquiera podría serle reprochable a la actora –aún en la presunción en la que se basa el fisco- el hecho de que la entidad bancaria haya omitido tal cliché en la segunda nota por pedido de la actora, toda vez que, después de todo, dicha parte estaba en la obligación de demostrar que el ajuste se fundaba en un error incurrido mucho tiempo antes por la entidad bancaria –HSBC Private Bank (sucursal Ginebra)- en la información oportunamente brindada y que diera lugar al documento de la administración tributaria francesa a la que nuestro país tuvo acceso. Lo relevante en el análisis de autos es el reconocimiento del banco, luego ratificado, de que incurrió en un error al cargar manualmente el importe en cuestión.

Por ello, las notas del banco extranjero detalladas en el párrafo precedente reconociendo el error incurrido, debidamente apostilladas, luego traducidas y legalizadas, y los extractos bancarios acompañados por la entidad (fs. 163 a 178vta de los a.a.), me bastan para tener por acreditado los dichos de la actora en su recurso, y en consecuencia, para revocar la resolución recurrida, con costas.

El Dr. Vicchi y la Dra. Marmillon dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Revocar la resolución recurrida, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.14 10:47:42 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.14 13:06:28 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.14 14:57:08 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.14 14:57:09 -03:00