///nos Aires, 24 de febrero de 2023.- PGR

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Garber, Natalio (TF 43750-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo” y,

CONSIDERANDO:

I.- Que, por sentencia del 10/02/2022, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió declarar la nulidad de la resolución Nº 168 de la AFIP-DGI, de fecha 19/06/2015, en virtud de la cual se determinó de oficio la obligación tributaria del recurrente frente al Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2006, con más intereses resarcitorios.

Adicionalmente, las costas fueron impuestas al Fisco Nacional en tanto resultó vencido.

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo, señaló que la defensa de nulidad introducida por el recurrente cuestiona principalmente la prueba del cargo.

En primer término, refirió que el mismo cuestiona desde lo formal la documentación que avala el ajuste fiscal por entender que se trata de copias simples, sin firmas y sin traducción oficial al español; porque existe una disociación entre el nombre del recurrente y las planillas que sustentan el monto del ajuste, es decir, que no estaría debidamente acreditado con la documentación en que se sustenta el acto determinativo que los montos supuestamente depositados en el exterior le correspondan al contribuyente de autos y, a su vez, cuestiona la licitud de la obtención de la prueba y plantea, en consecuencia, la aplicación de la doctrina del “fruto del árbol venenoso”.

Expresó que la pretensión fiscal se basa en la información recibida de las autoridades fiscales francesas en el marco del Convenio entre nuestro país y la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

Adujo que, la documentación que sustenta el cargo se encuentra agregada a fs. 6/8 de las actuaciones administrativas y consisten en: a) la fs. 6 una planilla que contiene el nombre del recurrente vinculado a ciertos códigos de identificación interna “BUP” 9010144214, “PER_ID” 53188 y “PER_NO” 144214, el domicilio en la ciudad de Buenos Aires, y los datos de *“Profiles Client Lies a la Personne”* en donde se exponen datos de una sociedad anónima y otras personas físicas que, se entiende, estarían

vinculados a la persona del cliente; b) las fs. 7 y 8 consisten en un detalle de saldos mensuales que se identifican según el encabezado obrante en la parte superior izquierda de las citadas planillas con el BUP 5090105707 /code profil 5091057740 y en la parte central de la primer hoja se hace mención al *Profil* 1617 NG.

Ello así, el tribunal jurisdiccional administrativo señaló que, si bien se trata de documentación que carece de firma y apostillado, tal como lo señalara el Juzgado Nacional Penal Económico N° 11 en ocasión de sentenciar el 7/03/2017 la causa: “HSBC Bank Argentina S.A. y otros s/ley 24.769. Incidente de nulidad sobre el origen de la prueba”, tratándose de documentos privados secuestrados en poder de un particular, tales recaudos no constituyen un requisito de validez sin perjuicio de su valor probatorio.

Por otra parte, apuntó que la documentación obrante a fs. 7/8 de las actuaciones, que contienen los supuestos saldos de la cuenta que el Fisco utilizara para determinar el tributo en cabeza del contribuyente de autos, hacen referencia a ciertos códigos, ninguno de los cuales figuran en la planilla de fs. 6, la cual contiene los datos del recurrente asociados a supuestos códigos de clientes distintos a los que figuran en las fs. 7/8, y asistiéndole razón al actor en cuanto a que en la planilla de fs. 6 no se consigna referencia respecto del patrimonio a diciembre de 2005, ni a diciembre de 2006.

En ese orden de ideas, destacó que no se encontraría debidamente acreditado cómo el Fisco Nacional ha sustentado la titularidad de los montos que surgen de las actuaciones agregadas fs. 7/8 en cabeza del aquí recurrente, pues ello no surge de la documentación que originó el cargo y en la que se sustenta la resolución determinativa apelada en esta causa.

Ello así, señaló que dicha circunstancia había sido puesta en evidencia por el contribuyente en ocasión de presentar su descargo en sede administrativa. No obstante lo cual, el Juez administrativo no se hizo cargo en la resolución determinativa de tratar dicho cuestionamiento y siguió adelante con el ajuste proyectado durante la fiscalización.

En tales condiciones, advirtió en el acto determinativo un error esencial al afirmarse un hecho que no se encontraba debidamente acreditado en las actuaciones administrativas que le sirven de sustento y,

si bien el propio funcionario fiscal advirtió que existiría otra documentación que pudiera vincular al contribuyente con los montos objeto de ajuste, señaló que dicha documentación no formó parte de las actuaciones por las que se le corriera vista al recurrente, con lo cual se lo habría privado de ejercer acabadamente su derecho de defensa.

Además, recordó que el artículo 14 de la Ley de Procedimientos Administrativos establece que: *"El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: … b) Cuando fuere emitido mediando … falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado".*

A mayor abundamiento, citó un precedente jurisprudencial, en el que se sostuvo que resolver prescindiendo de los cargos y fundamentos que se encuentran contenidos en la vista implicaría la violación del principio de congruencia.

En tal sentido, apuntó que el acto recurrido no contiene los elementos mínimos para que puedan ser evaluados en su legitimidad por ante dicha instancia, al no haberse respetado el debido proceso adjetivo, por lo que no correspondía ya su revocación por error en los criterios fiscales, sino decretar, directamente, la nulidad del mismo.

Adujo que la doctrina de la "subsanación" aplicada por el Tribunal en distintas oportunidades siguiendo precedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debe encontrar su justo límite para no terminar privando de sentido a todas las garantías que, indudablemente, enmarcan el procedimiento determinativo en sede fiscal (citó un precedente propio en apoyo de su tesitura).

Señaló que admitir lo contrario, importaría asumir que la administración fiscal se encuentra facultada a disponer de las formas y requisitos legales y procesales a su libre discrecionalidad o arbitrio, convirtiendo en letra muerta a la ley adjetiva tributaria y a las garantías constitucionales que inspiraron su dictado, conclusión que repulsa a un ordenamiento jurídico tributario donde la sumisión a la ley es un deber inexcusable impuesto tanto a los contribuyentes como a la propia administración (sobre este aspecto, también refirió a un precedente propio).

III.- Que, contra lo así resuelto, el Fisco Nacional interpuso apelación con fecha 30/03/2022, habiendo expresado agravios el 22/04/2022.

La parte actora no contestó el traslado oportunamente conferido respecto del memorial de la contraria.

IV.- Que el Fisco Nacional en la fundamentación de su recurso, se agravió por cuanto lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación supone un error en la apreciación del derecho aplicable y de las consecuencias que del mismo se desprenden.

Destacó que lo decidido por el T.F.N. resulta palmariamente arbitrario, toda vez que se aparta manifiestamente de las constancias de la causa, sin analizar los elementos de prueba que demuestran en forma contundente la procedencia de los ajustes practicados.

Al respecto, indicó que en el marco de la Fiscalización Electrónica N° 2303495, dicha Administración Federal procedió a verificar el cumplimiento de los deberes tributarios a cargo del accionante, constatando que omitió consignar en su declaración jurada presentada en el Impuesto a las Ganancias, correspondiente al ejercicio fiscal 2006, el saldo de sus cuentas bancarias radicadas en una entidad financiera de la Confederación Suiza, dejando de ingresar en consecuencia el gravamen referido en su justa medida.

Enfatizó que el cargo formulado encuentra origen en la información obtenida en el marco del Convenio entre la República de Argentina y la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, normado por la ley 22.537, que cuenta con un Protocolo Modificatorio al Convenio aprobado por la ley 26.276.

Aseveró que dicha Administración Federal recibió de la Administración de la República Francesa información en soporte magnético en la cual constaba que la apelante poseía al 31 de diciembre de 2006 cuentas bancarias no declaradas en una entidad bancaria de la Confederación Suiza.

Consideró que en el acto apelado se puso en conocimiento del contribuyente que la información se recibió en soporte magnético de aquel país y en el marco del convenio citado, destacándose que en la

vista conferida surge claramente el origen de la pretensión fiscal y la metodología utilizada para su cuantificación y su sustento legal.

De tal modo, expuso que en lo que respecta a la determinación del Impuesto a las Ganancias, se le otorgó el tratamiento de incremento patrimonial no justificado previsto en el artículo 18 inciso f) de la ley de rito fiscal, sustentado en la titularidad de una cuenta bancaria.

Manifestó que las presentes actuaciones se tramitan en virtud de lo ordenado por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 3 en la causa N° 1652/2014 (2281), caratulada: “HSBC BANK ARGENTINA S.A. y otros s/infracción ley 24.769”, quien requirió a dicho Organismo dar comienzo con el procedimiento previsto por el artículo 18 de la ley 24.769.

Destacó que, en el marco de la citada causa penal -originada en la denuncia formulada oportunamente por el Fisco Nacional- el Sr. Garber está siendo investigado por la presunta comisión de distintos delitos fiscales contra dicha Hacienda Pública, existiendo a su respecto un auto de procesamiento respecto del período fiscal 2005 y falta de mérito con relación al 2006.

Señaló que, teniendo en cuenta el estado procesal en que se encontraba la causa referida -y dado que el sujeto vinculado a la cuenta bancaria objeto de ajuste se encontraba denunciado por dicho Organismo- no cabía más que concluir que, a los efectos de resguardar debidamente el crédito fiscal, se determinara de oficio el total de la materia imponible que emerge de la cuenta oculta, ello en virtud de que el contribuyente no ha aportado elementos que permitan establecer con suficiencia y certeza que resulte ajeno a la verdadera titularidad o disponibilidad real de los bienes ocultos y por ende queden al margen de la relación jurídica tributaria.

Apuntó que se encuentra debidamente acreditada la titularidad de la cuenta bancaria como así también los saldos emergentes de la misma, situación que en uso de sus facultades podría haber resuelto el Tribunal Fiscal de la Nación con fundamento en la doctrina de la “subsanación” citada por el propio Tribunal.

En tal orden de ideas señaló que, de los elementos obrantes en los antecedentes administrativos, no se ha podido desvirtuar la titularidad y los saldos de la cuenta del Sr. Garber, ni la pertinencia del tratamiento fiscal otorgado por el juez administrativo.

Enfatizó que en la resolución en crisis se cita el precedente recaído en los autos: “Palmero, Gustavo Fernando s/apelación – Ganancias”, del 12 de julio de 2018, destacándose que los hechos acaecidos en dicho expediente diferían con los del *sub lite*.

Citó doctrina que -a su entender- avalaría su postura.

Destacó que: *“[e]n relación al Sr. Garber, tanto el número de cuenta como el saldo le correspondían, solo difieren las fojas de los antecedentes administrativos con las acompañadas en el informe Contencioso. La foja que lo identifica con el número 1617 NG es el código de perfil de su cliente N° 50910557740 – de titularidad, tal como surge de a fs. 1/2 del cuerpo de informe a Contencioso remitido por el área de origen y de la sentencia dictada en el fuero penal económico […]” (sic).*

Sostuvo que la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) faculta a dicho organismo a determinar de oficio la obligación tributaria, ello cuando el contribuyente no presente las declaraciones juradas o bien cuando las mismas resulten impugnables y, en tal caso a liquidar el gravamen correspondiente en forma directa, por conocimiento cierto de la materia imponible, o por estimación, si los elementos conocidos sólo permiten suponer la existencia y magnitud de ella.

A lo dicho, añadió que el artículo 18 de la ley ritual establece distintos indicios que el organismo puede valerse para arribar a tal estimación, estableciendo expresamente aquellos que admiten prueba en contrario.

Aseveró que, si bien se omitió en sede administrativa agregar a las actuaciones las fojas que daban cuenta de la titularidad del Sr. Garber de los montos tomados como base para elaborar el ajuste, lo cierto es que el recurrente resultaba ser titular de los mismos al momento de liquidarse su obligación tributaria.

Sostuvo que en esa simple omisión no se advierte cuál es el agravio que determina una consecuencia tan grave como la declaración de la nulidad del acto administrativo, toda vez que la propia actora no puede desconocer la titularidad de los fondos de las cuentas bancarias a su nombre, destacándose que así lo verificó el juez penal en la causa citada al disponer el procesamiento y tener por probados los hechos que el Tribunal Fiscal ahora desconoce arbitrariamente.

Apuntó que el argumento vertido por el Tribunal respecto a la orfandad probatoria en la que sustenta el acto administrativo resulta débil e infundado, no resultando atinado, ello por cuanto sostuvo que, el Fisco efectivamente probó la titularidad y saldo de la cuenta bancaria del Sr. Garber y el contribuyente no aportó prueba en contrario tanto en sede administrativa como tampoco surge de la rendida en sede judicial, por lo cual, las conclusiones arribadas por el Tribunal Fiscal de la Nación no resultan acertadas, amén de resultar arbitrarias.

Citó doctrina y jurisprudencia que estimó aplicable al *sub examine.*

Por último, resaltó que la revocación del acto administrativo implica alterar la situación de igualdad que debe mediar en las relaciones entre los contribuyentes y el Fisco, introduciendo cierta nota de injusticia para con aquellos que cumplen en tiempo y forma oportuna sus deberes tributarios y consagrando la impunidad de los que actúan en fraude a la ley.

Por tales consideraciones, solicitó se revoque la resolución apelada y la imposición de costas y se confirme el ajuste practicado, con costas a la contraria.

V.- Que con carácter previo al tratamiento de las cuestiones planteadas, corresponde señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, “Luis A. Ducret y Cia. S.A. c/D.G.I. s/R.D.O.E.”, Expte. Nº 11.354/2017, del 18/12/2018, entre muchos otros).

Asimismo, es menester recordar que de conformidad con lo establecido por el artículo 86 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde –en principio– estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta, en la valoración de dichos aspectos (énfasis agregado, cfr. esta Sala, *in re*,

“Ferrari, Carlos Isidoro c/D.G.I. s/R.D.O.E.”, del 7/08/2014, entre muchos otros).

En línea con lo anterior, resulta oportuno recordar que, a los efectos de la procedencia de la nulidad, se requiere que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican, concretamente, las defensas de las que se habría visto privada de oponer el impugnante, debiendo además, ser fundadas en un interés jurídico.

Debe tenerse en cuenta, además, que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (cfr. *Fallos*: 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) y, por tanto, debe considerarse que no se ha violado el derecho de defensa (cfr. *Fallos*: 300:1047; 305:831 y esta Sala, *in rebus*, “Hernández, Oscar c/D.G.I.”, causa n° 23.427/015, del 29/10/2015 y “Nigueiroa S.A. c/D.G.I. s/R.D.O.E.”, causa n° 32.085/22, del 21/10/2022).

VI.- Que, a modo de recapitulación, cabe señalar que en estos autos se discute la validez de la resolución dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P. – D.G.I., N° 168 del 19/06/2015.

En particular, el *quid* de la cuestión se concentra en el requisito “causa” de dicho acto administrativo el cual, de acuerdo con la interpretación del T.F.N., adolecería de un vicio que lo invalidaría. En efecto, no se encontraría debidamente acreditado cómo el Fisco Nacional haya sustentado la titularidad de los montos que surgen de la documentación agregada en autos (v. fs. 36/38 del expediente principal y 6/8 de la actuación N° 10869-494-2014) en cabeza del aquí recurrente, pues ello no surge de la documentación que originó el cargo y en la que se sustenta la Resolución determinativa apelada en esta causa.

Por su parte, la representación fiscal arguye que en esa simple omisión no se advierte cuál sería el agravio que determinaría una consecuencia tan grave como la declaración de nulidad del acto administrativo, toda vez que la propia actora no puede desconocer la titularidad de los fondos de las cuentas bancarias a su nombre, destacándose que así lo verificó el juez penal en la causa N° 1652/2014 (2281), caratulada: “HSBC BANK ARGENTINA S.A. y otros s/infracción ley 24.769”, al disponer el procesamiento y tener por probados los hechos que el Tribunal Fiscal ahora desconoce arbitrariamente.

VII.- Que sentado lo anterior, es preciso recordar que los actos administrativos gozan de la denominada presunción de legitimidad (cfr. artículo 12 de la ley 19.549 y modificatorias y esta Sala, *in re*, “LDC Argentina S.A. c/D.G.I.”, Expte. Nº 91.325/2017, del 3/05/2018, entre otros).

En ese sentido, se ha indicado que tal presunción implica la suposición de que el acto administrativo ha sido dictado con arreglo a las normas jurídicas que debieron condicionar su emisión. Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado que la presunción permite inferir que toda la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, lo cual subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente (cfr. *Fallos*: 319:1476, *in re*, “Alcántara Díaz Colodrero, Pedro”, del 20/08/1997, entre otros).

En palabras de Bartolomé Fiorini, el fundamento de este carácter deriva de la presunción general de validez que acompaña a los actos estatales: a toda ley se la presume constitucional, a toda sentencia se la considera válida, y a todo acto de la Administración se lo presume legítimo (cfr. autor citado, *Derecho Administrativo*, Bs.As., Abeledo-Perrot, 1976, 2da. edición, t. I, p. 348).

Sin embargo, la revisión de los actos concurre para enervar la presunción y, en todo caso, ello significa que la presunción puede ser desvirtuada ante un tribunal (cfr. Comadira, Julio R. -Monti, Laura M., colaboradora, *Procedimientos Administrativos*, Bs. As., La Ley, t. I, pp. 231/232 y sus citas).

Es en razón de la vigencia de la citada norma, que le corresponde a la parte actora en ejercicio de su derecho de contradicción, ofrecer y producir prueba conducente a fin de derribar la presunción de legitimidad

y evidenciar los pretendidos errores que afectarían al acto administrativo impugnado.

VIII.- Que, en tal contexto, resulta de aplicación lo establecido en el artículo 377 del C.P.C.C.N. (supletoriamente por conducto del artículo 197 de la L.P.T.), en cuanto allí se plasma normativamente el adagio "*onus probandi incumbit ei qui dicit*".

La norma y el principio han sido vinculados de un modo inescindible por la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En razón de lo cual, ante un acto que no esté afectado por un vicio grave y manifiesto, es necesario para quien propone su nulidad, alegarla y probarla dado el principio de legitimidad que fluye de todo acto administrativo (cfr. *Fallos*: 310:234, del dictamen del Procurador General al que el Tribunal adhirió).

IX.- Que, a la luz de los preceptos antes enunciados, corresponde examinar las constancias de la causa.

En primer término, cabe destacar que conforme surge de las actuaciones administrativas, la actividad principal del Sr. Natalio Garber consiste en la prestación de servicios de asesoramiento, dirección, y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas.

Así las cosas, se observa que a raíz de la auditoría dispuesta en la Fiscalización Electrónica N° 2303495, se procedió a verificar la situación del contribuyente frente al Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2006, constatándose que ha omitido presentar su declaración jurada relativa al impuesto y período fiscal 2006, habiéndose detectado que obtuvo ingresos gravados por el impuesto de marras, dejando en consecuencia de declarar e ingresar el gravamen pertinente.

Del cargo formulado surgía un saldo a favor de la A.F.I.P. de pesos cuatro millones cuatrocientos ochenta y ocho mil ciento dieciséis con veinticuatro centavos ($ 4.488.116,24), en concepto de Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2006.

Dicho cargo tiene origen en el oficio emitido el 2/12/2014, por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1, en el marco de la causa N° 1652/2014, "Denuncia HSBC – Cuentas en Suiza", mediante el cual se solicitó realizar el informe prescripto por el tercer párrafo del artículo 18 de

la ley 24.769, con el objeto de dar inicio al procedimiento de verificación y determinación de la deuda tributaria.

La verificación se efectuó a partir de la información obtenida en el marco del Convenio entre la República Argentina y la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, normado por la ley 22.357, que cuenta con un Protocolo Modificatorio al Convenio aprobado por la ley 26.276.

Bajo dicho marco, el Fisco Nacional recibió de la Administración Fiscal de la República Francesa información en soporte magnético en la cual consta que el contribuyente del asunto poseía cuentas bancarias no declaradas en una entidad financiera de la Confederación Suiza, según detalle oportunamente acompañado.

En el marco de la fiscalización electrónica se notificó requerimiento, solicitando la justificación pertinente. Frente a ello, el contribuyente presentó un descargo en el cual planteó su disconformidad con el cargo formulado y el sumario instruido. En síntesis, destacó que las impugnaciones que impulsó la A.F.I.P. respecto de los impuestos carecen de la precisión y fundamentos que la ley exige para iniciar un procedimiento de determinación de oficio. Relató que reside en la República Oriental del Uruguay desde el año 2002, con lo cual el Fisco de la República Argentina carecería de Jurisdicción y Competencia para determinar impuestos sobre rentas y bienes ubicados en el exterior, por ser de fuente extranjera (conforme los artículos 2°, 5° y 127 de la ley del Impuesto a las Ganancias, obtenidas por un residente extranjero conforme los artículos 119 y 120).

A su vez, de dicha presentación surge que, el contribuyente ofreció como medios de prueba de sus dichos: 1) documental y 2) documental por exhorto (ver fs. 121/vta. de la actuación N° 10869-494-2014).

En el dictamen jurídico producido con carácter previo al dictado de la resolución administrativa impugnada (Dictamen N° 246/2015, v. fs. 214/226 de la actuación N° 10869-494-2014), se señaló que en el caso de autos no se encontraría agraviada la garantía del debido proceso adjetivo, ya que no se evidenciaba vicio alguno que hubiera colocado al contribuyente en estado de indefensión.

Por otro lado, respecto a la teoría del fruto del árbol envenenado invocada por el contribuyente, se destacó que la información en cuestión fue entregada a la autoridad competente Argentina por su similar Francesa en el marco de un tratado internacional, el Convenio con la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, ley 22.357, que cuenta con un Protocolo modificatorio del Convenio, aprobado por ley 26.276, la cual autoriza el intercambio de datos en materia tributaria.

Sobre el punto, se observó la inexistencia en autos de un pronunciamiento judicial previo que haya dirimido la alegada ilegalidad de la prueba obtenida, requisito imprescindible para la procedencia de la teoría bajo examen.

El Fisco refirió que, en un hipotético caso, correspondería que sea el contribuyente quien en definitiva debería acreditar la ilegalidad invocada ante la autoridad judicial pertinente, pudiendo advertirse que su tratamiento -en el marco descripto- excedería la competencia de dicha Administración.

Por último, en la resolución determinativa impugnada puso de relieve que para que progrese la articulación de nulidad, no basta un mero planteamiento abstracto, sino que en virtud del principio de trascendencia que gobierna el instituto en cuestión, era necesario la existencia de un fin que trascienda la nulidad misma. Puntualizó que la motivación tiene por objeto poner de manifiesto las razones que determinan el acto y su causa, es decir, la razonabilidad en la exposición de motivos que realiza la Administración para llegar a la conclusión inserta en la parte resolutiva del acto o a la resolución misma.

Por ello, se rechazó palmariamente la nulidad invocada por el contribuyente ya que, de la simple lectura de la Resolución de vista mencionada, surge que constan claramente las causas que han dado origen a la pretensión fiscal, la metodología utilizada para su cuantificación y su sustento legal, es decir, se han consignado los hechos y el derecho aplicable, fundamentando debidamente el cargo conforme lo preceptuado por el artículo 17 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

X.- Que, por otra parte, cabe señalar que de las constancias agregadas a la causa surge que:

a) en la referida causa: “HSBC Bank Argentina S.A. y otros s/Infracción ley 24.769”, el Juzgado Penal Económico N° 11, en su resolución de fecha 07/09/2017, señaló que correspondía atribuir en partes iguales -al Sr. Garber y a la Sra. Chait- los fondos registrados en las cuentas del exterior, los cuales alcanzaban a la suma total, en pesos, de $ 12.108.146,50.

A su vez, destacó que se encontraba acreditado que esas rentas no fueron declaradas en el Impuesto a las Ganancias de los ejercicios anuales 2005 y 2006 por ninguno de los imputados, ya que ninguno de ellos presentó la respectiva declaración jurada (ver considerandos 18 y 19).

Apuntó que, los diversos elementos de prueba incorporados al expediente permiten calificar provisoriamente los hechos investigados como constitutivos de delito, previsto en el artículo 1° de la ley 24.769 pues de acuerdo a lo expresado en los distintos considerandos de la referida resolución los imputados habrían ocultado maliciosamente su obligación tributaria.

Se agregó que, en función de la prueba producida, era posible estimar que los imputados eran los titulares y quienes manejaban tales fondos pues se encontraban facultados para tomar las decisiones inherentes a la disposición de aquéllos y, por lo tanto, revestían a la fecha de los hechos, la condición de sujetos obligados al pago de los impuestos.

Así las cosas, se indicó que: *“teniendo en consideración tanto los elementos probatorios valorados a lo largo de esta decisión como así también las condiciones personales de GARBER y CHAIT (personas adultas en la época bajo estudio; quienes registraron ante la AFIP, como actividad desarrollada, la de “servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización de sociedades anónimas”; quienes además contaron con experiencia empresarial) corresponde concluir que aquéllos intervinieron dolosamente en los hechos atribuidos, pues habrían tenido conocimiento acerca de su condición de sujetos obligados frente al Impuesto a las Ganancias como así también de la significativa incidencia que en la obligación tributaria tendría la omisión de declarar las sumas que se encontraron en el exterior al finalizar el ejercicio fiscal 2005*

y de las consecuentes exigencias legales referentes a la oportuna y veraz exteriorización y pago de tal obligación impositiva" (sic).

b) A su vez, la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, en su resolución de fecha 29/10/2018, en cuanto aquí interesa, apuntó que el Tribunal de la instancia anterior estimó suficientemente probada la existencia de una cuenta en el HSBC Private Bank Suisse cuyos activos podían atribuirse a Natalio Garber y a Silvia Rosa Chait. Dicha cuenta se encontraba identificada con el código de perfil de cliente N° 5091057740 (denominada "1617 NG") y habría registrado, como "patrimonio verificado", al 31 de diciembre de 2005, la suma de u$s 4.046.840,41.

Entendió que: *"[r]especto de la existencia de la cuenta denominada "1617 NG", del valor de los activos que se habrían ido acreditando en aquélla y de la vinculación de Natalio Garber y de Silvia Rosa Chait tanto con la cuenta como con los activos aludidos, la defensa de los nombrados no ha desarrollado argumentos suficientes para rebatir lo que el juzgado a quo expresó respecto de la fiabilidad o de la fuerza probatoria que, en el caso, al menos por el momento, cabría atribuir a los datos registrados en los archivos informáticos aportados en su momento por las autoridades de la República Francesa a las de la República Argentina y que fueron incorporados a la causa a instancias del organismo recaudador."*

"En efecto, se trata de circunstancias de distinto tipo que, a esta altura de la investigación, generan un grado de convicción suficiente sobre la verosimilitud de los datos que, respecto de los imputados, surgen de los archivos informáticos aportados por el organismo recaudador, y que fueran reseñadas por el juzgado a quo […]" (sic).

XI.- Que de lo reseñado anteriormente no se sigue, bajo ningún concepto, que la premisa por la cual fue dictada la resolución administrativa cuestionada resulte incorrecta, en tanto el criterio valorativo expuesto por el Organismo Recaudador no resulta susceptible de objeción, si no existen elementos de prueba con entidad suficiente como para controvertir las bases fácticas tenidas en cuenta para resolver del modo en que lo hizo.

Dentro del catálogo probatorio que la propia parte actora acompañó, se observa que o bien no resultan idóneas, o bien ponen en

evidencia que la cuestión lejos de resultar uniforme, presenta aristas que la tornan inconducente a los efectos de desvirtuar la presunción de legitimidad que inviste a la resolución impugnada. Todo ello, evaluado de conformidad con la regla de la sana crítica, expresamente prevista en el ordenamiento adjetivo al efecto (cfr. artículo 386 del C.P.C.C.N. de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Al respecto, cabe recordar que la Administración debe ajustarse al emitir los actos individuales de aplicación, a la normativa que integra el bloque de legalidad y, asimismo, que la circunstancia que determina la validez de un acto administrativo individual consiste en la correspondencia de este último con el derecho objetivo vigente al momento de su dictado; ello constituye la esencia del principio de legalidad de la actividad administrativa (cfr. Comadira, Julio Rodolfo y Monti, Laura M. -Colaboradora-, *Procedimientos Administrativos –Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, anotada y comentada*, Tomo I, La Ley, 2002, p. 197).

En tales condiciones, analizando los antecedentes descriptos bajo el prisma de la doctrina antes apuntada (cfr. considerandos VII, VIII y el presente), no cabe más que concluir que la sanción de nulidad aplicada a la resolución administrativa impugnada, no resulta ajustada a derecho.

Ello por cuanto, el Sr. Natalio Garber tuvo acabado conocimiento de los motivos por los cuales se confirió la vista y prueba de ello, lo constituye su propio escrito de descargo del cual se desprende que ha ejercido adecuadamente su derecho de defensa, demostrado que sabía y entendía plenamente las observaciones formuladas.

Tal circunstancia pone de manifiesto –a título de factor relevante–, que es el propio contribuyente quien, con su omisión de ofrecimiento de prueba ha impedido la eventual demostración de aquellos extremos susceptibles de controvertir los antecedentes fácticos del acto determinativo.

En efecto, no puede afirmarse que se haya afectado la garantía adjetiva del debido proceso, toda vez que la propia parte actora no pudo desconocer la titularidad de los fondos de las cuentas bancarias a su nombre y, por ello, no resulta en este estado idónea la argumentación desarrollada por el Tribunal *a quo* a efectos de declarar la nulidad de la resolución A.F.I.P. – D.G.I. (DV RR1P) Nº 168/2015.

En consecuencia, cabe concluir que el acto administrativo impugnado no se encuentra viciado en uno de sus requisitos esenciales: la causa en tanto derecho (normativa) aplicable al caso (cfr. art. 7, inc. b de la ley 19.549) y, por ende, corresponde desestimar la declaración de invalidez -emitida en los términos de lo establecido en el art. 14, inc. b de la ley 19.549- de la resolución impugnada; motivo por el cual se revoca la decisión apelada y se ordena el reenvío del expediente al Tribunal Fiscal de la Nación a efectos de que, por intermedio de quien corresponda, se dicte un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión ventilada en estos autos.

XII.- Que, las costas de ambas instancias se distribuyen en el orden en que fueron causadas, en atención a las particularidades de la causa y la forma en que se resuelve (cfr. artículos 68, 2da. parte y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998- y modif.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1º)** hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y revocar el pronunciamiento apelado en cuanto declaró la nulidad de la resolución A.F.I.P. – D.G.I. (DV RR1P) Nº 168/2015, debiendo dictarse –por intermedio de quien corresponda– un nuevo pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión ventilada en estos autos, y **2º)** distribuir las costas de ambas instancias en el orden en que fueron causadas (cfr. arts. 68, 2da. parte y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.-).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 24/02/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#37019010#356191039#20230224082744549