

Jurisprudencia

Buenos Aires, 20 de mayo de 2019

Fuente: circular de la repartición

Procedimiento tributario. Impuesto sobre los bienes personales. Determinación de oficio. Sumas depositadas en cuentas del exterior pertenecientes al cónyuge. Doble imposición internacional. Convenio con la República Francesa, [Ley 22.357](#). Obtención de los datos de la cuenta por parte del Fisco nacional. Orden de intervención. Inicio de la fiscalización. Adhesión al blanqueo impositivo. [Ley 26.860](#). Exteriorización de tenencia en moneda extranjera. Se revoca la resolución apelada. Daniels Lawrence Chandler s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 20 días del mes de mayo de 2019, reunidos los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10.º Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11.º Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12.º Nominación), para resolver el Expte. Nº 44.278-I, caratulado “Daniels Lawrence Chandler s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que a fs. 45/57 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 30 de junio de 2015, dictada por la Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-D.G.I. por la que se determina de oficio el impuesto sobre los bienes personales del período 2006, con más intereses resarcitorios y se hace reserva de la eventual aplicación de sanciones una vez que se dicte sentencia definitiva en sede penal conforme lo establecido por el art. 20 de la Ley 24.769.

Subraya que al responder la vista dejó asentado que no es propietario de los fondos o activos depositados al 31 de diciembre de 2006 en las cuentas bancarias radicadas en el exterior que se individualizan en el acto apelado, indicando que no obstante figurar como cotitular los mismos pertenecen a su esposa, la Sra. María José Laphitzondo, quien incluyó esos activos en el Régimen de Exteriorización previsto por la Ley 26.860, entendiendo por ello que no procede que se incluya a dichas sumas en su declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales como pretende el Fisco. Expone que a partir de la exteriorización mencionada el Fisco cerró los procedimientos determinativos de oficio y por ello plantea que no procede que se reclame a dos o más contribuyentes el 100% del saldo de una misma cuenta, citando en su defensa la Instr. Gral. A.F.I.P. 2/15.

Opone la nulidad de la resolución con fundamento en que no se emitió la orden de intervención ni se lo anotició que el proceso de fiscalización electrónica podía concluir con el inicio de un procedimiento determinativo y mucho menos con una denuncia penal. Además, plantea que el acto carece de causa al no encontrarse agregado en las actuaciones administrativas el soporte magnético donde surgiría la información recibida por el ente fiscal de la Administración de la República Francesa y que sirve de sustento a la determinación, considerando por ello que también se vulneró el debido proceso adjetivo.

En tal sentido, sostiene la inaplicabilidad de lo previsto en el Convenio Para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio suscripto con la República Francesa respecto de información sobre cuentas que sujetos no residentes en Francia puedan tener en

un tercer país, exponiendo que dicho procedimiento es consecuencia de una “expedición de pesca”, haciendo mención a los comentarios al art. 26 del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Argumenta incluso que el Ministerio de Economía era el que debió intervenir en el proceso de intercambio de información y no la A.F.I.P., la que –a su entender– se excedió en sus atribuciones por no ser la autoridad competente. Asimismo, aduce que la información que da origen a las actuaciones es ilegítima y carece de validez legal invocando en apoyo de sus dichos la regla de la exclusión y la doctrina del fruto del árbol envenenado y cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso.

Acompaña como prueba documental copia de las actuaciones referidas a la Sra. María José Laphitzondo donde surge el acogimiento a la Ley 26.860 (anexo II, fs. 15/29), copia de los Certificados de Depósito para Inversión (CEDIN) (anexo III, fs. 31/37), resolución dirigida a la Sra. Laphitzondo de fecha 14 de abril de 2015 (anexo IV, fs. 38/42) y nota de fecha 30 de abril de 2015 (anexo V, fs. 44) y ofrece las actuaciones administrativas de la resolución que apela y de las que dieron sustento al procedimiento seguido a la Sra. Laphitzondo. Además, ofrece informativa dirigida al Banco de la Provincia de Buenos Aires y al Banco de la Nación Argentina. Por los argumentos que desarrolla pide que se deje sin efecto el acto recurrido, con costas y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 73/90 contesta el Fisco Nacional el traslado conferido.

Si bien reconoce que la Sra. María José Laphitzondo exteriorizó moneda extranjera en el marco de la Ley 26.860 y que la Dirección Regional Microcentro consideró la adquisición de Cedines, por una suma que dice es inferior a la moneda extranjera vinculada con el saldo de la cuenta objeto del ajuste, pero aduce que dicha exteriorización no reviste suficiente entidad para liberar al recurrente de declarar el saldo de la cuenta bancaria en el impuesto sobre los bienes personales. Expone que las pautas que establece la Instr. Gral. A.F.I.P. 2/15 no pueden ser invocadas por la actora y que su aplicación depende de las condiciones puntuales de cada caso sometido a análisis.

Sobre la nulidad planteada por la contraria, manifiesta que la ley de procedimiento tributario –texto vigente a la fecha de la resolución– no fija las formas solemnes ni requisitos expresos con relación al inicio de una fiscalización, haciendo mención a las potestades de fiscalización que surgen de los arts. 33 al artículo sin número agregado a continuación del art. 36 de dicha normativa. Niega que se haya violentado el derecho de defensa, indicando que en los requerimientos cursados, mediante el procedimiento reglado por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.416/12 (fiscalización electrónica), se puso en conocimiento de la apelante la información que el Administrador Federal recibió en soporte magnético de la República Francesa en el marco del Convenio Para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio (Ley 22.357 y protocolo modificatorio aprobado por Ley 26.276); y añade que se le notificó del inicio del procedimiento de determinación de oficio reglado por el art. 16 y siguientes de la Ley 11.683.

En virtud del análisis que realiza del art. 27 del Convenio suscripto por nuestro país y la República Francesa manifiesta que el intercambio de información efectuado se encuentra dentro de lo allí dispuesto, mencionando también los comentarios al art. 26 del modelo de la OCDE. Señala que el Ministerio de Economía autorizó a la Administración Federal de Ingresos Públicos a intervenir en forma directa en la tramitación del intercambio referido (conf. Res. 336/03 y Nota Nº 15/2014 emitida por la División Doble Imposición de la Dirección de Asuntos Internacionales del 17/9/2014), además de invocar las facultades que establece el art. 9, apart. 1 del Dto. 618/97. Señala que en los arts. 1 y 4 del Convenio antes citado se establece el alcance del término “residente de un Estado” y que en el art. 2 de dicho

acuerdo se definen los impuestos comprendidos en el mismo, considerando que los agravios referidos a la inaplicabilidad del Convenio resultan infundados.

Asevera que la información utilizada para el dictado de la resolución apelada es válida en tanto fue obtenida por autoridades competentes del Gobierno Francés en el marco de un allanamiento regularmente efectuado y por ello niega que se aplique la doctrina del fruto del árbol venenoso, citando jurisprudencia que avala su posición.

Destaca que como no se cuestionaron los intereses resarcitorios los mismos deben ser confirmados por ajustarse a las previsiones del art. 37 de la ley de rito fiscal.

Se opone a la prueba informativa ofrecida por la contraria con fundamento en que la exteriorización de capitales que intenta probar ya ha sido evaluada por el ente recaudador (fs. 90 de autos). Por las razones de hecho y de derecho que expone, pide que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas y que se tenga presente la reserva del caso federal.

III. Que a fs. 103 se rechaza la oposición formulada por la representación fiscal a la producción de las pruebas propuestas en autos, a fs. 107 la Sra. Laphitzondo presta conformidad para que se remita su legajo administrativo, el que es acompañado por el ente fiscal a fs. 140. Que a fs. 109 se abre la causa a prueba admitiéndose el diligenciamiento de los oficios dirigidos al Banco de la Provincia de Buenos Aires y al Banco de la Nación Argentina, obrando las respuestas a fs. 168/171 vta. y 183/189, respectivamente.

Que a fs. 194 se declara cerrado el período de instrucción y a fs. 197 se eleva a conocimiento de la Sala “D”. A fs. 200 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 204/205 y fs. 206/215 vta. las presentaciones efectuadas por las partes al respecto. Finalmente a fs. 217 se pasan los mismos a sentencia.

IV. Que a fin de seguir un orden en la exposición corresponde previo a todo resolver la defensa de nulidad opuesta por la actora, con fundamento en que existen vicios en el procedimiento. Argumenta que no fue dictada la orden de intervención y niega valor probatorio a la información que deriva de una entidad bancaria de Suiza, a partir de la información brindada por la República de Francia, sobre la que se sustenta la determinación, cuestionando el procedimiento seguido para su obtención y cómo fue incorporada a las actuaciones.

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 solo pronunciarse en aquéllas 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 11.683 ni en su decreto reglamentario norma alguna que obligara al ente fiscal a notificar la orden de

intervención, ni establecía 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 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 el objeto y el alcance de la fiscalización.

Que por otra parte, no se vislumbra cuál ha sido el perjuicio de que la fiscalización se haya llevado a cabo según el procedimiento previsto en la Res. Gral. A.F.I.P. 3.416/12, de lo que fue notificado (vide fs. 2 ant. adm.) y a su vez al ser notificado de la vista pudo presentar el descargo en tiempo y forma, 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 las constancias obrantes en las actuaciones, 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 suscrito entre nuestro país y la República francesa (Ley 22.357 y su protocolo modificadorio Ley 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 Dto. 1.344/98 reglamentario de la ley del citado gravamen (vide constancias de fs. 6/9 y 10/11 antecedentes).

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 apart. 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 art. 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 sólo se entregará a las personas o autoridades (incluso tribunales y órganos administrativos) a quienes competa 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 sólo 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 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, aún 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 dicha norma en su apart. 2 prevé que la información puede comunicarse a las autoridades competentes en materia de recaudación, y en este caso debe entenderse que el Administrador Federal de Ingresos Públicos reviste dicho carácter, y así lo han entendido las autoridades fiscales francesas (vide nota obrante a fs. 10/11 actuaciones).

Por otro lado, conforme ha sido señalado por el recurrente y se ha hecho constar en el acto atacado, 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, por lo que 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.

Además de la lectura de los arts. 1 y 3 del citado Convenio se desprende que el mismo se aplica a personas físicas, sociedades y toda otra agrupación de personas que son residentes de uno o de ambos Estados, entendiéndose por "residente de un Estado" a "toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición de él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga" (Conf. Art. 4).

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. 6/9 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 el Fisco se encuentra facultado a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los responsables, y en tal sentido, los datos que emplea organismo recaudador para determinar el tributo adeudado en autos admiten prueba en contrario. Que en este caso el recurrente asevera que no es titular de dichos fondos en tanto sostiene que son propiedad de su esposa –argumentos que serán objeto de análisis en el Considerando siguiente–, pero no puede dejar de señalarse que no niega que figure como cotitular de la cuenta o que el importe indicado como saldo al 31 de diciembre de 2006 fuera incorrecto, debiendo descartarse los motivos en los que se basa para restarle validez a los datos que brindó la autoridad francesa.

4. Que a tenor de lo expuesto, cabe concluir 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 impetrada por la actora. 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.

V. Que en lo hace al fondo en sí, el recurrente alega –como se dijera que no es titular de los fondos de la cuenta bancaria, más allá de reconocer que figura como cotitular por cuestiones prácticas que hacen a los usos y costumbres para el caso de tener que operar con la misma en caso de urgencia o necesidad, y en tal sentido afirma que los activos depositados son propiedad de su esposa, la Sra. María José Laphitzondo quien exteriorizó moneda extranjera en el marco de la Ley 26.860.

Que de la prueba documental acompañada en autos surge que la Sra. Laphitzondo, al responder el descargo a la vista corrida en el procedimiento a ella iniciado, comunicó al ente fiscal que había exteriorizado en los términos previstos en la Ley 26.860 el monto correspondiente al saldo de la cuenta bancaria detectada, a través de la adquisición de Cedines emitidos por el Banco de la Provincia de Buenos Aires por U\$S 654.590 siendo el importe en pesos –según tipo de cambio del Banco de la Nación Argentina equivalente a \$ 5.554.196,15, invocando que resultaba aplicable lo dispuesto por el art. 9 inc. c) de la ley mencionada y, por lo tanto, entiende que la diferencias ajustadas no le pueden ser exigidas (fs. 17/18 y 31/37 de autos y constancias agregadas en las actuaciones correspondientes a la citada).

Que del cotejo de las actuaciones administrativas correspondientes a la Sra. Laphitzondo, se observa que el Fisco convalidó la suscripción de Cedines por el monto informado en dólares (fs. 24/26), siendo ello luego reconocido en las Res. 61 y 62/15 de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la A.F.I.P.-D.G.I., de fecha 14 de abril de 2015 (fs. 39/42 y 44 de autos y fs. 117/123 y 124/130 ant. de la Sra. Laphitzondo) donde se resolvió tener por acogida a la Sra. María José Laphitzondo a los beneficios de la Ley 26.860 –materializados con la adquisición de los Certificados de Depósitos para Inversión (Cedin) suscriptos el 7 de enero de 2015–, atento la exteriorización de moneda extranjera que fue imputada a la cuenta bancaria abierta en el HSBC Private Bank (Suisse) SA con relación a los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, ambos del período fiscal 2006, y dispone el cierre del procedimiento de determinación de oficio iniciado por ambos tributos en atención al reconocimiento que formulara la citada a los cargos que surgen de las Res. 166 y 167/14 de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la A.F.I.P.-D.G.I., de fecha 5 de diciembre de 2014 que corresponden a las vistas corridas en los términos del art. 17 de la ley de rito (vide fs. 37/48 y 50/61 ant. de la nombrada). Cabe agregar que las respuestas a los oficios diligenciados en autos a los Bancos de la Provincia de Buenos Aires y al Banco de la Nación Argentina convalidan la compra de los cedines antes referidos (fs. 168/171 vta. y 183/189 de autos).

Que si bien –a tenor de lo reseñado– el ente fiscal reconoce el acogimiento por parte de la Sra. Laphitzondo en el marco de la Ley 26.860 y que exteriorizó el importe total del saldo de la cuenta bancaria en cuestión, sin hacer observaciones al respecto, no obstante ello, en la resolución apelada se expone que la exteriorización operada “no resulta de suficiente entidad para liberar al aquí recurrente de responsabilidad en relación a la cuenta bancaria”, en tanto se indica que “la suma exteriorizada no es equivalente al saldo al 31/12/2006 de la cuenta de marras” (sic, fs. 10), sin dar mayores precisiones al respecto. Así determinó que el monto sujeto al impuesto objeto de la presente es el saldo íntegro de la cuenta bancaria del exterior en la que figura como cotitular que no fue por él declarada y establece un impuesto de \$ 21.258,21 el que una vez computado los anticipos y deuda reconocida, queda como saldo a favor de la A.F.I.P. la suma de \$ 19.714,72, es decir que el organismo recaudador le asigna de manera individual al Sr. Daniel (*) Lawrence Chandler y a su esposa el cien por ciento del saldo en lugar de aplicar la proporción correspondiente a cada uno, duplicando el tributo lo que no puede ser admitido.

() Publicación textual del T.F.N.*

Que de lo expuesto se desprende que el juez administrativo basa la determinación en la información de la entidad bancaria en tanto el recurrente figura como cotitular sin tener en consideración las circunstancias ut supra reseñadas.

Que no puede soslayarse que mediante la Instr. Gral. A.F.I.P. 2/15 de fecha 20 de abril de 2015 (vigente a la fecha del dictado del acto en crisis), el Director General fijó los criterios técnicos a seguir para las áreas operativas competentes de la Dirección General Impositiva, aplicables a los casos originados en la

detección de cuentas bancarias radicadas en el sistema financiero suizo y que no fueron oportunamente declaradas.

Que si bien dicha normativa fija cuál sería el encuadre legal de determinados supuestos, no cabe dudas que la aplicación lineal de la misma queda supeditada a los hechos y la valoración de la prueba que se realice en cada caso en particular, y a tenor de lo expresado a lo largo del presente decisorio resulta evidente que en este caso el juez administrativo no tuvo en cuenta que en el pto. 2.3 de la citada normativa se dispone que “en caso de conformidad total al ajuste fiscal prestada por cualquiera de los intervinientes citados precedentemente, el área que recibió la mentada conformidad deberá informar de inmediato tal circunstancia mediante nota, a las restantes dependencias involucradas en los procedimientos de determinación de oficio iniciados con relación a los fondos de dicha cuenta” a fin de analizar las circunstancias –en cada caso– a los efectos de adoptar las medidas necesarias para el debido resguardo del crédito fiscal “previo a la clausura de los restantes procedimientos de determinación de oficio, si procediera”.

En relación con los efectos que cabe atribuir a una instrucción general de la A.F.I.P., no obstante que se trata de actos administrativos emitidos por la administración pública tendiente a regular su propia organización o funcionamiento interno, ello no impide que pueda ser válidamente utilizada como parámetro a los efectos de resolver la cuestión (cfr. CNACAF, Sala II, in re “Koch Eduardo Alfredo (TF22250-I) c/D.G.I.” sentencia del 5/2/08). En ese sentido, se advierte que la autoridad del organismo recaudador competente ha emitido una regla de carácter general, fijando una pauta que debe ser seguida por sus inferiores, salvo que éstos encuentren en el caso particular ciertas particularidades que justifiquen apartarse de la misma, situación que no ha sido puesta de manifiesto en el acto recurrido.

Que para resolver la cuestión suscitada no puede pasarse por alto que la Sra. Laphitzondo reconoció la titularidad del cien por ciento de los fondos depositados y así lo declaró, exteriorizando el total de la moneda extranjera que surge del saldo de la cuenta bancaria según los lineamientos de la Ley 26.860, lo que fue expresamente admitido y convalidado por el ente fiscal al disponer en las Res. 61 y 62/15 de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la A.F.I.P.-D.G.I. de fecha 14 de abril de 2015 que se cerraba el procedimiento de determinación de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales al quedar conformados los cargos referidos a la detección de la mentada cuenta bancaria que no había sido oportunamente declarada (vide actuaciones de la citada antes referidas).

Que por lo expuesto en los párrafos precedentes, voto por revocar en todas sus partes la resolución determinativa apelada en autos, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiero al relato de antecedentes efectuado por la Vocal Instructora en los Considerandos I a III y a la decisión que allí se propone, exclusivamente por el fundamento al que se hace referencia en el anteuúltimo párrafo de su voto con costas a la vencida, toda vez que la acreditación de la regularización del 100% de la cuenta bancaria por parte de otro contribuyente con anterioridad a la notificación de la Resolución aquí recurrida debió haber llevado al juez administrativo a disponer el archivo de las actuaciones.

El Dr. Martín dijo:

Que adhieren al voto de la Dra. Gómez.

Del resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1. Revocar en todas sus partes la resolución determinativa apelada en autos, con costas.
2. Regular los honorarios de los Dres. Fernando M. Vaquero y María Paula Castelli en el carácter de copatrocinantes de la recurrente en la suma de \$ 2.532 (pesos dos mil quinientos treinta y dos) a cada uno de ellos, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada correspondiente por las dos primeras etapas, siendo aplicable al efecto lo dispuesto por los arts. 9, 7, 19, 37, 38 y concordantes de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432).
3. Regular los honorarios del Dres. Fernando M. Vaquero y María Paula Castelli en su carácter de copatrocinantes de la recurrente en la suma de \$ 3.419 (pesos tres mil cuatrocientos diecinueve) equivalente a 1,65 (uno con 65/100) UMA –Unidad de Medida Arancelaria–, a cada uno de ellos, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la tercer etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 15, 16, 19, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley 27.423, AA. C.S.J.N. 8/19 (15/4/19) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Dto. 1.077/17.
4. Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Fdo.: Daniel Alejandro Martín, Agustina O'Donnell y Edith Viviana Gómez (vocales).

Ante mí: Nicolás Agustín Ciafardini (secretario letrado int.).