Informe firma conjunta

Número: IF-2021-120801438-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Diciembre de 2021

Referencia: Voc. XI. Expte. N° 46.467-I caratulado "Ciccone Silvia Noemí s/ apelación". Sentencia

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el Expte. N° 46.467-I caratulado "Ciccone Silvia Noemí s/ apelación",

La Dra. O'Donnell dijo:

I.- La Sra. Silvia Mónica Ciccone interpone recurso de apelación previsto en el art. 76 inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 57/2016, dictada el 17 de marzo de 2016 por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, por la cual se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2008 y 2009, intimándola a ingresar $58.099,83, más los intereses resarcitorios del art. 37 de la ley.

Se deja allí también constancia del diferimiento de la aplicación de sanciones conforme a lo establecido por el art 20 de la ley 24.769 y sus modif.

La Sra. Ciccone plantea, en primer lugar, la nulidad de la Resolución porque dice que fue dictada sin tener en cuenta la documentación por ella aportada, en violación al art. 34 del decreto reglamentario de la ley 11.683 y sostiene así que carece de causa. Se queja también que no fue notificada correctamente de dicho acto ya que se hizo uso del medio previsto en el inc. e) del art. 100 y entiende que en dicha norma se establece *"…un sistema ascendente de la notificación según el cual el inciso a) es dejarlo en mano al propio contribuyente hasta el último párrafo donde si el sujeto no aparece se lo notifica mediante el Boletín Oficial"*. Agrega que "…a *mayor resistencia del sujeto a notificarse mayor poder le otorga el legislador al Fisco Nacional para hacerlo"*

Respecto a la cuestión de fondo, dice que es una pequeña contribuyente y que obtuvo sus rentas cobrando un sueldo concordante con el nivel de vida que llevaba.

Señala que Ciccone Calcográfica S.A se encontraba en proceso de achicamiento y que padecía

graves problemas económicos que la llevaron a la quiebra.

Alega que las diferencias detectadas por la fiscalización corresponden a movimientos de una cuenta a otra, pero que todas las cuentas estaban declaradas, por lo que niega la existencia de ingresos no declarados, ya que el dinero tuvo origen en la empresa familiar, y, por lo tanto, no puede imputársele ningún incremento patrimonial no justificado. Invoca también el principio de la realidad económica, art. 2°, ley 11.683, y reitera que fue una asalariada de la sociedad.

Indica que el Fisco Nacional presumió la existencia de una ganancia a partir de un indicio que fue el ingreso de dinero a la sociedad, que era falso, ya que no ingresó en forma directa sino para abonar deudas preexistentes.

Finalmente, invoca abundante doctrina y jurisprudencia que avalaría su postura, ofrece prueba informativa y pericial contable y solicita que se revoque la Resolución, con costas.

A fs.32/40 contesta el traslado del recurso el Fisco Nacional, el que por los mismos argumentos que se invocan en la Resolución pide que se confirme, también con costas.

A fs. 52 se abre la causa a prueba haciéndose lugar a las ofrecidas; a fs. 62 obra el oficio diligenciado en Ciccone Calcográfica S.A. y a fs. 71 se dio por decaído el derecho a producir la prueba pericial contable por inactividad procesal.

A fs. 78 se hizo saber que en virtud de los decretos 281/18 y 286/18 publicados en el Boletín Oficial el 9 de abril de 2018, la Sala quedó integrada desde esa fecha por quien suscribe como Vocal Titular de la 11° y por los Dres. Edith Viviana Gómez, Vocal Titular de la 10° Nominación y Daniel Alejandro Martín, Vocal Titular de la 12° Nominación, y se dispuso la clausura el período probatorio.

A fs. 89 se ponen los autos en condiciones de dictar sentencia.

II.- En primer lugar, corresponde referirse a la defensa de nulidad planteada por la señora Ciccone que se funda en que la Resolución fue dictada sin tener en cuenta la documentación por ella aportada en la instancia prevista en el art. 17 de la ley 11.683, lo que, acusa, la privó de causa, uno de los requisitos esenciales de los actos administrativos, de aplicación a los actos dictados por la Administración Tributaria.

Sin embargo, no explica cuales son los elementos de prueba que ofreció y que no fueron tenidos en cuenta, ya que: a) no aportó prueba documental en ninguna de las instancias previas, es decir ni en la de fiscalización ni en la de determinación de oficio; b) la prueba informativa ofrecida a Ciccone Calcográfica S.A. fue denegada en dicha instancia porque las acreditaciones bancarias tenidas en cuenta en el ajuste no eran las originadas en los sueldos de dicha empresa, y c) la pericial contable que ofreció no tenía por propósito que la persona experta se expidiera sobre el origen de los fondos.

En definitiva, el agravio que formula en este sentido es infundado por lo que resulta de aplicación la reiterada jurisprudencia de la Excma. Cámara en el sentido que *“…, la nulidad tiene como requisito esencial la existencia de un interés jurídico propio, lesionado por el acto que se impugna, pues resulta inconciliable con el objeto del proceso la nulidad por la nulidad misma o para la satisfacción de un interés meramente teórico; y es por ello que el principio de trascendencia requiere que quien invoca*

dicha sanción alegue y demuestre que el vicio en cuestión le ocasionó un perjuicio cierto e irreparable, que no se puede subsanar sino con el acogimiento de la sanción (confr. Morello, A.M. y otros, "Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Prov. de Bs. As. y de la Nación, Comentados y Anotados", t. II, pags. 795)" –conf. "Sigma SA", del 12/6/2018, entre muchos otros-.

Tampoco puede prosperar la nulidad que invoca con fundamento en que la Resolución no le fue notificada correctamente, ya que fue notificada por el procedimiento previsto en el inc. e) del art. 100 de la ley 11.683 que se refiere a la cédula que se notifica por personal de la Administración Tributaria.

Cabe recordar que dicha norma dispone que "*Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas*:…" y a continuación, en varios incisos, regla las formas en que pueden ser llevados a cabo tales actos.

La recurrente alega que la enumeración de las formas de notificación que allí se disponen es *ascendente* y, entiende, por ende, que las últimas, entre ellas, la notificación por cédula prevista en el inc. e), procede cuando ya media una *resistencia* del sujeto a notificarse que justifica que el legislador le haya dado a la Administración Tributaria más poder para hacerlo.

Pero dicha interpretación no surge de la ley, ni de una interpretación razonable de sus términos. En el art. 100 de la ley 11.683 se disponen diferentes formas de poner en conocimiento de los contribuyentes los actos que dicta la Administración Tributaria que puedan afectar sus derechos subjetivos o intereses legítimos y la forma la elige ésta entre las allí taxativamente previstas, decisión que le es privativa, y que adopta según el tipo de acto, aspectos geográficos, la distancia al domicilio fiscal, costos, etc.

El supuesto de resistencia a la notificación que invoca la recurrente tampoco tiene asidero si se tiene en cuenta que el domicilio fiscal electrónico, la última de las formas de notificación incorporada al art. 100 de la ley 11.683 por la ley 27.430, se encuentra al final como inc. g) y constituye la principal forma de notificación de los actos que dicta la Administración Tributaria.

Lo relevante, en cualquiera de las formas utilizadas, es que la comunicación sea fehaciente, esto es que el contribuyente se anoticie en término de la decisión adoptada y, en el caso, ningún vicio ha sido invocado al respecto.

Por lo expuesto, corresponde rechazar el planteo de nulidad, sin costas (*Fallos* 336:70)

III.- Corresponde analizar entonces si la Resolución N° 57/2016 se ajusta a derecho.

Para ello cabe tener en cuenta que, tal como surge de los Considerandos de la Resolución y de las actuaciones administrativas que preceden su dictado, la señora Ciccone fue fiscalizada a partir del oficio recibido por la Administración Federal de Ingresos Públicos por parte del Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional Nª 1 de San Isidro, a cargo de la Dra. Sandra Arroyo Salgado, en el marco de la Causa N° CPE101/13 caratulada *"Vandenbroele, Alejandro Paul y otros s/infracción a la ley 24.769",* en el que se le encomendó que realizar el procedimiento de verificación y determinación de oficio a la contribuyente, conforme a lo establecido por el art. 18, tercer párrafo, de la ley 24.769, en relación a la existencia de acreditaciones bancarias que superaban los ingresos declarados en los periodos fiscales 2008 y 2009.

De los extractos aportados por las entidades bancarias intervinientes, la fiscalización verificó que las acreditaciones respondían a depósitos en dinero efectivo, en cheques y sueldos.

Como la contribuyente en el período 2008 no había declarado rentas, se determinaron los ingresos por aplicación de la presunción de incremento patrimonial no justificado del inc. g) del art. 18 de la ley 11.683; en el período 2009 sí había declarado rentas de cuarta categoría e ingresos exentos, pero éstos eran menores a las acreditaciones bancarias por lo que se ajustó la diferencia bajo el mismo concepto.

Ello así, correspondía a la contribuyente en el ejercicio de su derecho de contradicción aportar elementos de convicción suficientes para desvirtuar la presunción invocada; sin embargo, pese a contar con amplias posibilidades para hacerlo ante este Tribunal la señora Ciccone no produjo la prueba ofrecida en su recurso -la que fue dada por decaída frente a su inacción tal como surge de fs. 71- ni acompañó en autos documentación alguna con la que justificar el origen de las acreditaciones bancarias que en los períodos fiscales 2008 y 2009 superaron los ingresos por ella misma declarados. En otras palabras, no ofreció elementos adicionales a los que la fiscalización recabara que le permitiera efectuar una nueva depuración de las cuentas en orden a justificar sus movimientos de fondos que es el objetivo de la prueba que tenía que rendir, sin que sirva para ello las alegaciones genéricas que formula sobre su condición de empleada o los problemas económicos que atravesaba la empresa familiar.

Más aún cuando en su defensa sostiene, precisamente, que los movimientos en sus cuentas responden a compromisos de la empresa familiar que la tenía como empleada, lo que le hubiera facilitado aportar documentación de ésta para fundar sus dichos y sus agravios en esta instancia.

Cabe recordar que en relación a ajustes basados en presunciones legales como la utilizada en la determinación aquí recurrida, la Excma. Cámara ha sostenido que *"…, es la contribuyente quien debe acompañar la prueba idónea para depurar el movimiento de las cuentas bancarias (esta Sala, in re "Bur, Delia Matilde de (TF 7190 -I DGI", sent. del 12/11/96)"* -conf. "Echarri, Raul R.", sentencia del 22.9.2015, entre muchos otros-.

Ello así, corresponde confirmar la Resolución N° 57/2016, tanto en cuanto al capital, como los intereses que acceden al mismo por aplicación del art. 37 de la ley 11.683, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que adhiere a lo resuelto por la Dra. O´Donnell en cuanto rechaza el planteo de nulidad articulado por la actora, debiendo imponerse las costas a su cargo en virtud de haberse interpuesto en los términos de una cuestión previa (vide punto II del recurso, fs. 12).

II- Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora en cuanto confirma el ajuste practicado, correspondiendo efectuar algunas precisiones adicionales.

Respecto a la razonabilidad de la utilización de los depósitos bancarios como indicio representativo de ingresos, cabe poner de resalto que inveteradamente, incluso previo a la sanción de la ley 25769 (BO: 17/11/2003) que incorporó a éstos el art. 18, se ha reconocido su procedencia, quedando así plasmada su conexión normal con el hecho imponible (conf. CNACAF, Sala III in re: "Chacra Aldelmassih -TF 14532-I- c/DGI" del 1/2/2000).

En virtud de lo expuesto, el método escogido por el Fisco para reconstruir y determinar la materia imponible en autos resultó válido. En esta línea, la falta de producción de los elementos probatorios ofrecidos por la actora, lo que cual le resulta imputable (vg. vide 71, 75/76 y 78), ha impedido cualquier justificación relativa a que los depósitos bancarios tuvieran un origen distinto a los ingresos que como propios debió declarar impositivamente (cfr. Sala I de la Alzada in re: "Ledesma Amalia" y “Sunblad Manuel Eduardo, sentencias del 26/9/2000 y 07/04/2009, respectivamente). En efecto, corresponde confirmar el ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias.

III- Respecto de los intereses liquidados, teniendo en cuenta su naturaleza resarcitoria y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315); corresponde confirmar su procedencia y el cálculo efectuado en el acto apelado.

IV – Por todo lo expuesto, voto por: I) Rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas II) Confirmar en todas sus partes el acto determinativo correspondiente al Impuesto a las Ganancias, con costas.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) Confirmar la Resolución N° 57/2016, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 5430 por la representación procesal y de $13.573 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por los profesionales intervinientes en autos en las etapas desarrolladas, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 12:25:10 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 13:50:53 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 15:50:59 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.13 15:51:00 -03:00