República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe firma conjunta

Número: IF-2021-78183108-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 24 de Agosto de 2021

Referencia: EX-2019-47484697 -APN-SGAI#TFN NICOLAS TADEO CICCONE-SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para resolver el EX-2019-47484697 -APN-SGAI#TFN, caratulado “NICOLAS TADEO CICCONE s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que mediante el IF-2019-47482153-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la resolución Nº 25/2019 (DV DEOA) de fecha 29/04/2019, dictada por la Jefa (Int.) de la División Determinaciones de Oficio “A” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, mediante la cual se determinó el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2012, con más intereses resarcitorios, dejándose constancia del diferimiento del juzgamiento de la conducta fiscal en virtud de lo dispuesto por el art. 20 de la ley N° 24.769.

Relata la recurrente que el Fisco Nacional, mediante el acto administrativo aquí apelado, le aplicó la figura presuntiva del incremento patrimonial no justificado sobre el resultado declarado en el rubro rentas exentas vinculado a la venta de acciones de Ciccone Calcografica SA a la firma The Old Fund SA. Afirma que no existe razón jurídica alguna que sostenga la pretensión fiscal que reniega de la realidad económica al considerar que el resultado exento -que fuera producido por la venta de acciones- se hizo por un determinado monto y que las sumas percibidas no provienen de ese negocio, el que ha sido el único por el cual se recibieron las sumas en cuestión.

Plantea la nulidad del acto administrativo por considerar que carece de causa, motivación y finalidad, ello por cuanto no se encuentra sustentado en los antecedentes de hecho y no contienen la expresión concreta de las razones que llevaron a su dictado. Considera que la exposición de la renta ha sido correcta y que el Fisco debió –en todo caso- impugnar el tratamiento tributario que se le dio a la misma, en cuanto a que si ella se encontraba alcanzada o no por el gravamen y, por otra parte, que no existe constancia alguna en el campo de la realidad económica, que acredite la existencia de ingresos declarados, que no tuvieran su origen en la venta del paquete

accionario y por ello se queja de la aplicación al caso de la presunción fijada en el art. 18 inciso f) de la ley 11.683.

En cuanto a la cuestión de fondo, expone nuevamente los hechos acontecidos en torno a la venta del paquete accionario, y pone de resalto las acciones judiciales acaecidas como consecuencia del incumplimiento de las prestaciones contractuales por parte de la firma adquirente. Considera que la renta declarada se encuentra plenamente justificada, y que por ello la presunción de incremento patrimonial no justificado es improcedente, agregando que el juez administrativo no ha reparado en la realidad económica del negocio.

En cuanto a los intereses resarcitorios, considera que los mismos resultan inexigibles por cuanto no existió mora de su parte.

Por los argumentos de hecho y de derecho que desarrolla, la doctrina y jurisprudencia que cita, y la prueba que ofrece, es que solicita que se dicte sentencia revocando el acto apelado, con costas y hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante la IF-2019-63851452-APN-SGAI#TFN el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Sobre la nulidad articulada alega que el acto cumple con todos los requisitos exigidos por la ley de procedimientos administrativos, destacando que se encuentra motivado por cuanto en él se dan las razones que llevan a la conclusión inserta en la parte resolutiva. Así sostiene que los agravios solo se traducen en su desacuerdo de la recurrente con la determinación efectuada, solicitando el rechazo de la defensa intentada.

En cuanto a la cuestión de fondo, destaca que el organismo se encuentra habilitado para determinar la materia imponible mediante el uso de presunciones cuando no cuente con elementos suficientemente demostrativos o representativos de la existencia de la magnitud de la relación jurídica tributaria. En concreto, indica que pudo constatarse que el titular declaró como renta exenta para el período fiscal 2012, un ingreso en moneda extranjera (dólares estadounidenses) que no pudo relacionar de forma inequívoca –como afirma la actora- con la venta del paquete accionario de la firma Ciccone Calcografica S.A, presumiendo de esa forma que la ganancia obtenida en dicho ejercicio se encuentra sujeta a impuesto.

Resalta que la venta del paquete accionario tuvo lugar durante el período fiscal 2010, con lo cual la pretensión de la actora resulta improcedente, ello por cuanto no es posible considerar el origen de la renta declarada como exenta para el ejercicio fiscal 2012 en una operatoria producida en el ejercicio fiscal 2010, agregando que la recurrente no ha aportado elementos suficientes en ninguna instancia para demostrar de manera fehaciente que la renta declarada como exenta encontraba su origen en el negocio jurídico indicado.

Respecto de los intereses resarcitorios sostiene la procedencia de los mismos por cuanto la falta de pago del gravamen en el debido tiempo genera la aplicación de intereses, resultando inatendibles los agravios esgrimidos respecto de su falta de mora.

Se opone a la prueba ofrecida por la contraria y por los argumentos que desarrolla, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando el acto recurrido en todas sus partes, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III - Que mediante la PV-2019-07380980-APN-VOCX#TFN se cita a las partes a la audiencia preliminar de prueba que prevé el art. 173 de la ley de rito conforme la reforma dispuesta por ley Nº 27.430, la que se celebra en fecha 5/3/2019. En dicha oportunidad se dispuso rechazar la oposición de la representación fiscal respecto de la informativa identificada como B.1, B.2, B.3 y se dispone su reconducción debiendo la actora acompañar copias certificadas de las piezas que estime pertinentes y que obran en las causas allí indicadas,

además se hizo lugar a la oposición formulada por el organismo recaudador respecto de la producción de los puntos B.4) y B.5), atento que en el escrito de contestación se reconoce que no se encuentran controvertidos los extremos que se pretenden probar.

Por PV-2020-14881069-APN-VOCX#TFN se dicta el auto de apertura a prueba y mediante la PV-2021-32630558-APN-VOCX#TFN se declara cumplido el plazo fijado para la producción de las probanzas admitidas y se clausura el período de instrucción.

Al no haber sido incorporadas las copias de las causas judiciales indicadas en el Acápite VIII puntos B.1, B.2, B.3 de acuerdo con lo fijado en el auto de apertura, es que por PV-2021-48984546-APN-VOCX#TFN se eleva la presente causa a conocimiento de la Sala "D" y por IF-2021-76409045-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que a fin de seguir un orden en la exposición considero pertinente referirme en primer lugar a la nulidad articulada por la actora con fundamento en que el acto apelado carece de causa, motivación y finalidad, no obstante haberse planteado como una defensa más de la cuestión de fondo.

Que la causa del acto comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, y su exigencia, está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto, permitiendo con ello de que pueda acudirse "... para interpretar el acto, a las actuaciones anteriores, ya que deben considerarse en su totalidad y no aisladamente porque son parte integrante de un procedimiento y, como etapas del mismo, son interdependientes y conexas entre sí..." (Dictamen de la Procuración del Tesoro 256/91 -BO 22/4/92- 2da sección pág. 21).

Por su parte, al exigir el recaudo de la motivación, la ley 19.549 hace referencia a tres aspectos: los hechos y antecedentes que le sirven de causa, el derecho aplicable y las razones que inducen a emitir el acto. "Evidentemente, supuesta la variedad de los actos que pueden emanar de la administración pública, la manera de expresar esos tópicos de la motivación, dependerá, en buena medida, de la naturaleza y contenido de aquéllos. Podrán requerir una individualización pormenorizada de hechos y antecedentes, una interpretación de las normas que los autorizan y una explicación de las razones que, supuestas premisas fácticas y jurídicas, conducen a dictarlos para alcanzar su finalidad" (Cámara Nacional Especial Civil y Comercial en Pleno, "González Vilar, Carmen c. Municipalidad de la Capital" del 20 de agosto de 1987).

Así, cabe también recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que "en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y sólo cabe anular las actuaciones cuando el vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un perjuicio irreparable…De otro modo, la sanción de nulidad aparecería respondiendo a un formalismo vacío, en desmedro de la idea de justicia y de la pronta solución de las causas, en lo que también está interesado el orden público…" (Fallos: 325:1404).

Que del cotejo de las actuaciones administrativas queda evidenciado que el recurrente tenía pleno conocimiento del cargo formulado, sus fundamentos y normativa en tanto fue notificado de la vista que prevé el art. 17 de la ley de rito en donde se explicita debidamente los temas antes referidos y pudo presentar el escrito de descargo en tiempo y forma, habiendo sido notificado también de los requimientos cursados por la inspección dando respuesta a ello, como así también aportó la prueba que consideró apropiada para avalar sus dichos, además de haber tomado vista de las actuaciones (fs. 255/269 y 270/325 cpo ppal 2).

Sobre la queja que formula sobre el método presuntivo seguido por el Fisco, en este punto es importante recordar que la inspección tributaria opera como una colección de datos, es decir, se trata de una actividad administrativa cuyo presupuesto es la atribución de una potestad de comprobación encaminada a la búsqueda de hechos y datos que ignora el Organismo Recaudador, que le permitan establecer la corrección o inexactitud de lo declarado por el contribuyente, ello se corresponde con el sistema de autodeterminación que rige en nuestro país, donde la ley de procedimiento tributario le otorga al Fisco Nacional amplias facultades para verificar los datos contenidos en las declaraciones juradas confeccionadas por los contribuyentes y/o responsables, recayendo sobre los contribuyentes y terceros, el deber de colaboración con el organismo fiscal, puesto que, como sostiene Jarach, todos los administrados tienen un deber general de colaborar con la Administración, de modo tal que esta pueda cumplir con las funciones de interés público que le han sido encomendadas (Dino Jarach, "Curso de Derecho Tributario", Ed. Cima, 1980, pág. 310).

Así, la ley de rito fiscal faculta al organismo recaudador a determinar de oficio la obligación impositiva, cuando el contribuyente no presente las declaraciones juradas o, que las mismas resulten impugnables, y en ese caso 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 aquella. En esta línea, el art. 18 establece distintos indicios que el Fisco puede valerse para arribar a tal estimación, fijando aquellos que admiten prueba en contrario.

Que en tal sentido, los agravios vertidos por la apelante como fundamento de la defensa de nulidad intentada se tratan de una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero que no afecta la validez de acto alguno.

Por todo ello, corresponde desestimar la nulidad opuesta por la actora, haciendo notar que no corresponde la imposición de costas autónoma tal como lo solicita el Fisco (página 12 de su escrito de contestación), 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 debe recordarse, de manera preliminar, que los jueces no están 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 y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

Que según surge de las actuaciones el recurrente declara como actividad económica principal ante la AFIP la de “servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas”, y conforme se expone en el acto apelado, la fiscalización se inició como consecuencia del análisis realizado por el Departamento Investigación luego de haber tomado conocimiento del fallo dictado el 27 de junio de 2014 por el Juzgado en lo Criminal y Correccional Federal N° 4 en los autos “Boudou, Amado y otro s/cohecho y negociaciones incompatibles (artículos 256, 258 y 265 del Código Penal)”, detectando inconsistencias entre la información brindada en dicha causa y los ingresos declarados por el recurrente como renta exenta en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2012.

Al respecto, el apelante sostiene que las rentas exentas tienen origen en la venta parcial del paquete accionario de la firma Ciccone Calcográfica SA (Hoy Compañía de Valores Sudamericana SA), consignando en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 2012, bajo el rubro de renta exenta el producido de la venta parcial de acciones generado en 2010, pero imputado al período de percepción. Pone de relevancia que no es materia de debate el negocio jurídico en sí, esto es la transferencia del paquete accionario y demás

prestaciones acordadas entre las partes de esa operatoria, precisando que los tres instrumentos firmados conforman un único acuerdo contractual y que el precio fijado para la venta de las acciones es un precio simbólico que no refleja la contraprestación global de esa venta de acciones y que sólo obtenía sus ingresos de la actividad económica relacionada con Ciccone Calcográfica SA.

Por su parte, del resultado de las diligencias realizadas, el Fisco concluye que de las constancias presentadas y de los elementos colectados durante la inspección, surge que los ingresos declarados en 2012 en dólares estadounidenses por esa venta de acciones, que habría tenido lugar en el ejercicio 2010 y pactadas por un valor sensiblemente inferior, no coincide con aquellos, estimando por ello que se trata de un incremento patrimonial no justificado en los términos del art. 18 inciso f) de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif) con más un diez por ciento en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

Que a fin de dirimir la cuestión planteada corresponde analizar las constancias y documentación agregada en las actuaciones administrativas.

Que luce agregado copia simple del Acuerdo de Accionistas del 1° de setiembre de 2010 donde los accionistas de Ciccone Calcográfica SA y The Old Fund SA fijaron pautas de funcionamiento de la primera de las nombradas, indicándose también que en esa fecha los accionistas de Ciccone Calcográfica SA -entre los que se encuentra el recurrente- celebraron un contrato por el que otorgan una opción de compra irrevocable por el 70% de las acciones emitidas y en circulación, representativas del capital social, a favor de la segunda de las empresas nombradas (ver fs. 66/73 ant. Cuerpo principal 1).

Que de las constancias aportadas surge que “el precio único y total de compra de las Acciones, en caso de ser ejercida por TOF *(The Old Fund SA)*, será de 1000 Pesos Argentinos pagaderos al momento de la transferencia de las acciones” (fs. 62/63 cpo ppal 1) y se indica que The Old Fund SA se comprometía a obtener el levantamiento de la quiebra decretada con fecha 15 de julio de 2010 por el Jugado Comercial N° 8, Secretaría N° 15 sobre Ciccone Calcográfica SA, sin que se indicara que por tal gestión se fijara pago alguno (punto 2); el plazo para ejercer la opción se estipula en 550 días corridos desde la fecha del acuerdo y se dispone que en caso de efectivizarse la opción The Old Fund SA deberá notificar al oferente en los domicilios que a tal fin se constituyen, quien deberá transferir sus acciones (punto 5), lo que tuvo lugar según manifiesta el recurente en octubre de 2010.

Además, en el marco del Convenio aludido (del 1/9/2010) The Old Fund SA asume el compromiso de obligarse a que los accionistas de Ciccone Calcolgráfica SA le presten el servicio de asesoramiento en cuanto al funcionamiento de la firma recibiendo por ello una compensación mensual de dólares estadounidenses 50.000 por todo concepto, independientemente de los derechos y/o dividendos que le corresponda en su calidad de accionistas en tanto y en cuanto permanezcan en calidad de tales, exponiendo que dicha compensación será obligatoria desde el momento en que la planta de la sociedad comience a operar o que se ejerza la opción de compra lo que ocurra primero. (vide también acuerdo de honorarios obrante a fs. 76/77 cuerpo de antecedentes citados).

Que, surge de las actuaciones que, el 21 de octubre de 2010 se transfirieron 4.900.000 acciones de Ciccone Calcográfica SA a The Old Fund SA, lo que equivalía al 70% del capital social, debiendo señalarse que los accionistas que celebraron el acuerdo mantuvieron una participación accionaria aunque -obviamente- menor (vide informe de fs**.** 40/49 cpo investigaciones y declaración jurada de 2010 del impuesto sobre los bienes personales sociedades y participaciones presentado por Ciccone Calcográfica SA , fs. 223/224 y 225/226 cpo ppal 2). Por su parte el recurrente expuso ante la fiscalización que la transferencia de acciones acordada se efectivizó

en octubre de 2010, pero lo cierto es que recién en las declaraciones de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales del período 2012 es cuando expone la disminución de su participación accionaria (vide copia de declaraciones juradas de 2011 y 2012 obrantes a fs. 205/211, 212/213, 214/219 y 220/222 cpo ppal 2).

Que para demostrar que el pago de la venta aludida se realizó en 2012 el recurrente acompañó copias de comunicaciones cursadas donde los accionistas de Ciccone Calcográfica SA le reclaman a The Old Fund SA el pago de las sumas por el compromiso de remuneración por el asesoramiento que debían calcularse desde que esta última hubiera ejercicio la opción de compra o desde el momento en que la ex Ciccone Calcográfica SA hubiera comenzado a funcionar lo que ocurriera primero, que indicara el precio de la venta efectuada y la cantidad de acciones transferidas, en qué fecha se produjo la venta y que aporte la documentación que acredite tal transacción, el detalle de los pagos y los recibos que tuviera en su poder, admitiendo expresamente -en dichas misivas- que han recibido por parte de The Old Fund SA "pagos muy significativos" y dicha firma ejerció la opción de compra de las acciones en el mes de octubre de 2010 (vide notas de fechas 9 de noviembre y 5 de diciembre de 2012 y 7 de enero de 2013, fs.76/103 act. Cuerpo principal 1). A todo ello el representante de The Old Fund SA respondió rechazando la intimación de pago por entender que la prestación de servicios de los socios de Ciccone no habría tenido lugar y remarcó que los recibos de los cuales les pidieron copia fueron otorgados por los socios de Ciccone, conservando copia de los mismos, rechazando tal solicitud (vide cartas documentos de fechas 22 de noviembre y 26 de diciembre de 2012, fs. 92 y 95 ant. antes citados).

Que con relación a estas misivas, el Fisco pone de relevancia la discordancia entre lo reclamado por los accionistas de Ciccone Calcográfica SA a fines de 2012, que la opción de compra ocurrió en octubre de 2010 y remarca que no queda en claro la cuestión relacionada con el pago de los honorarios por asesoramiento que debía efectivizar The Old Fund SA, entendiendo que ambos conceptos son independientes por surgir de acuerdos diferentes.

Que no puede pasarse por alto que, tal como pone de relevancia el ente fiscal, las sumas declaradas como percibidas en 2012 y que responderían a la operación de venta de acciones excede sobradamente el importe estipulado en el contrato celebrado con The Old Fund SA, y que recién en la declaración del periodo 2012 dio cuenta de la disminución del patrimonio cuando la transferencia de acciones ocurrió en 2010, en tanto en las declaraciones del gravamen de los períodos 2010 y 2011 no consignó modificación alguna.

Que además durante el procedimiento fiscal le fue requerido al recurrente que aporte pruebas fehacientes para demostrar que las sumas incorporadas a su patrimonio en 2012 tuvieran origen en la venta de las acciones de la ex Ciccone Calcográfica SA, que ocurriera en el período 2010, como para considerarlas una renta exenta y que no se relacionan con alguna otra actividad lucrativa no declarada, observándose que el encartado adujo que las pruebas obraban en las causas judiciales tramitadas en juzgados comerciales y penales pero no propuso diligencia alguna para hacerse de esas probanzas.

Que con motivo del escrito de descargo y de las pruebas allí propuestas es que el juez administrativo ordenó la apertura a prueba (fs. 326/329 ant. Cuerpo principal 3) sustituyendo la informativa propuesta como C.1 a C.4, por el aporte de documental, pero el recurrente se limitó a acompañar copias de la informativa reseñada en el punto C.1 aportando copia pertinentes del juicio en el que tramita la demanda que le inciaran contra The Old Fund SA y solicitud de medida cautelar a fin de obtener la restitución de las acciones representativas del 70% del capital social y votos y el pago de daños y perjuicios y documental aportada a esa causa, que es la que ya luce incorporada durante el curso de la fiscalización (vide fs..334/454 cuerpo principal 2 y 3), sin que surja si recayó sentencia en la misma. Además, cuando el Fisco le pidió que allegara los recibos de cobro de los montos aludidos el recurrente manifestó que los mismos fueron entregados a los adquirentes de las acciones y que se habrían

“extraviado” (sic) (vide respuesta al requerimiento de fecha 12/11/2014, fs. 19/20 ant. Cuerpo principal 1, y página 37 de su escrito de inicio), no obstante que los representantes de The Old Fund SA a su vez expusieron que los pertinentes recibos están en su poder y que los accionistas de Ciccone tienen copia de los mismos ,como ya se expuso ut supra.

Que el recurrente hace hincapié en distintas actas notariales acompañadas con el descargo donde los accionistas de Ciccone Calcográfica SA ratifican que los pagos guardan directa relación con el acuerdo contractual, pero solo se trata de certificaciones unilaterales que como tales son de escasa validez probatoria.

Que cabe destacar que ante esta instancia la actora no acompañó copias de las piezas correspondientes a las causas judiciales que indica en su escrito de inicio (acápite VIII, puntos B.1, B.2 y B.3), por lo que no hay nuevos elementos incorporados ante esta instancia jurisdiccional, siendo toda la prueba a examinar la obrante en las actuaciones administrativas y que ya fue objeto de análisis.

Que como corolario de lo expuesto se evidencia que la transferencia del equivalente al 70% de las acciones por parte de Ciccone Calcográfica SA a favor de The Old Fund SA ocurrió el 21 de octubre de 2010, que las partes acordaron que el comprador debía abonar la suma de $ 1000 como único precio y total por dicha operación, que debía pagarse al momento de la transferencia de acciones (según acuerdo de opción de compra del 1° de setiembre de 2010) y U$S 50000 como compensación mensual por el servicio de asesoramiento que debía prestarle a la firma The Old Fund SA por la operatoria referida a abonarse en el momento en que se ejerciera la opción de compra (conf. acuerdo de honorarios del 2 de setiembre de 2010). Que el aquí recurrente expone en su declaración jurada del período 2012 que ese año es cuando percibió una suma en dólares estadounidenses significativamente mayor a la establecida en el acuerdo de venta de acciones referido, poniendo de resalto que el precio fijado oportunamente “es meramente simbólico y no refleja verdaderamente la contraprestación global por transferir” (hoja 33 de su escrito de apelación) y la incluye como renta exenta al valor de cotización además de la diferencia de cambio en tanto dice que corresponde a dicha operatoria.

Que a tenor del análisis de las probanzas arrimadas tanto en las actuaciones administrativas como en estos autos, cabe recordar que el contribuyente se halla obligado a suministrar los necesarios comprobantes para evitar que, en el sistema basado en declaraciones juradas, pueda aquél formularlas en la forma que mejor cuadre a sus intereses, aún mediante la inclusión de datos ajenos a la realidad. En este sentido, se ha dicho que a los fines fiscales el contribuyente debe dejar rastros ostensibles de su operatoria, esto es documentación que otorgue certidumbre a la misma y, cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican a los demás juicios. Que además, debe recordarse que conforme se ha venido expresando las estimaciones de impuestos efectuadas de oficio gozan, en principio, de legitimidad e incumbe a quien las impugna demostrar intergiversablemente los hechos en que sustenta su pretensión y en ese caso, si la actora consideró que el método empleado por el ente fiscal fue erróneo, tuvo todas las oportunidades de demostrarlo.

No puede dejarse de lado que el propio recurrente admite que la transferencia ocurrió en octubre de 2010 y que el precio pactado es el indicado en el contrato de opción más allá de las manifestaciones que vierte en su escrito de apelación de que dicha suma sería “simbólica”, lo que como se dijera no fue debidamente demostrado, quedando en evidencia la significativa discordancia entre dicha suma y la declarada en 2012 como recibido por dicha operación. En definitiva, es el apelante quien no ha aportado pruebas que sirvan para justificar las diferencias reseñadas a lo largo del presente decisorio, máxime que no encuentra correlato entre la documentación disponible y los ingresos incorporados en 2012. En consecuencia corresponde admitir el ajuste fiscal y confirmar la determinación del tributo plasmado en el acto apelado.

VI- Respecto de los agravios formulados sobre el cálculo de los intereses resarcitorios, alegando que no existió mora culpable de su parte, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio". Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los cuestionamientos expuestos por la recurrente en este caso (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Cittibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente analizadas -las cuales definitivamente no se presentan en el caso concreto- resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

En tal sentido, debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. "Arcana Orazio" del 3/7/84 y "Marthay, Jorge" del 6/6/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283).

Además, sobre la nulidad impetrada con fundamento en que no le fue acompañada la liquidación, debe remarcarse que la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma y sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima “no hay nulidad por la nulidad misma”. Es decir que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide, circunstancia que no ha sido acreditada en autos y por lo tanto procede desestimar tal defensa. En tal inteligencia, la nulidad

Que en virtud de todo lo expuesto, procede confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en el acto recurrido, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

VII- Por lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.

La Dra. O’Donnell y el Dr. Martin dijeron:

Que adhieren al voto de la Vocal Instructora.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $122.419 (pesos ciento veintidós mil cuatrocientos diecinueve) equivalente a 29,48 (veintinueve con 48/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $306.048 (pesos trecientos seis mil cuarenta y ocho) equivalente a 73,71 (setenta y tres con 71/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N° 7/21 (20/4/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes al Fisco Nacional y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.08.23 14:53:08 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.08.24 12:34:25 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.08.24 13:58:23 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.08.24 13:58:29 -03:00