República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-32315670-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 27 de Marzo de 2024

Referencia: SENTENCIA. EXPTE. 34.496-I. CAMICIA MARIO ANTONIO

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Armando Magallón (Vocal subrogante de la 1° Nominación) y Laura Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 34.496-I caratulada **“CAMICIA MARIO ANTONIO s/ recurso de apelación**”.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 24/33 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 244/2010 (DV RRII P) emanada de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-DGI, mediante la cual se determina la obligación tributaria relativa al Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2004 y 2005- con más sus intereses resarcitorios. Asimismo, se difiere el juzgamiento de la conducta por dichos períodos, conforme lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley 24.769.

Plantea la nulidad del acto por considerar que carece de motivación y afecta su derecho de defensa, violando lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 19.549.

En este sentido, sostiene que no se ha merituado la prueba aportada, ni tampoco se atendió a su defensa al momento de dictar la resolución apelada.

En cuanto al fondo, esgrime que los montos impugnados forman parte de su patrimonio, el cual fue obtenido por su labor profesional en relación de dependencia.

Alega que los plazos fijos detectados se encuentran exentos de contribuciones de acuerdo con la Ley 21.526 de Entidades Financieras.

Seguidamente, expresa que las acciones del fisco se encuentran prescriptas, dado que –a su juicio- el plazo comenzó a correr desde el 01/01/1999 –año siguiente al cese de sus actividades profesionales- y culminó el 01/01/2004. Asimismo, agrega que -desde un punto de vista abstracto- no se desprende que los plazos fijos cuestionados encuentren su origen en los períodos determinados.

En otro orden de ideas, manifiesta que no existe perjuicio fiscal en este caso, por tratarse –según su criterio- de un “incumplimiento formal no tipificado”. Sobre este aspecto, desarrolla una interpretación penal a los efectos de fundar su posición.

En último orden, se agravia sobre la inconstitucionalidad del artículo 78 de la Ley 11.683.

Cita doctrina y jurisprudencia, que entiende apoyan su postura.

Finalmente, ofrece prueba documental, informativa y testimonial; hace reserva del caso federal; y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- Que a fs. 40/50, el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso que oportunamente le fuera conferido, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme el acto apelado, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos como prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Que, a fs. 84 se abrió a prueba la presente causa; a fs. 93 –punto 2°)- y 99 –punto 1°)- se tuvo por desistida la totalidad de la prueba ofrecida; a fs. 104 se declaró cerrado el período de instrucción; mediante la PV-2024-27191641-APN-VOCIII#TFN se elevó la presente causa a consideración de la Sala “A”; y por último, con el IF-2024-27186058-APN-VOCIII#TFN se pasaron los autos a sentencia.

IV.- Que en primer lugar, respecto de la nulidad planteada cabe indicar que para su procedencia interesa 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 la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324, P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II, 9/10/96, entre otros).

En este sentido, no se observan agravios específicos contra los supuestos defectos o vicios del acto atacado, ni se han demostrado perjuicios concretos como consecuencia de éstos.

Sentado el carácter restrictivo para la procedencia de las nulidades, cabe precisar que, respecto a lo estrictamente formal, la resolución discutida aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos establecidos por el artículo 7º de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo.

Además, tanto de la lectura de los actos apelados como del análisis de las actuaciones seguidas por el ente recaudador, no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado del procedimiento reglado por la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) para determinar el tributo en autos, expresándose en forma clara cuales fueron los incumplimientos que dieron origen a la resolución atacada. Es más, en el presente caso la recurrente tuvo conocimiento de las actuaciones seguidas por la investigación fiscal y el juez administrativo, prueba de ello es la prórroga solicitada –y concedida por la Administración- a fin de contestar la vista, la que finalmente no fue presentada. Estos hechos evidencian que 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 lo expuesto, corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin costas atento que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, “Bolland y Cía. S.A.”, 21/2/13).

V.- Que previo a tratar la cuestión de fondo, es preciso describir el contexto en el cual se desarrollaron las tareas de fiscalización y los resultados que originaron el acto en crisis, en aras de obtener una más clara exposición de los hechos debatidos.

Las presentes actuaciones se iniciaron a raíz de la fiscalización llevada a cabo bajo la Orden de Intervención N° 446228, mediante la cual se detectó la cotitularidad de inversiones –plazos fijos- en cabeza de los Sres. Camicia Mario Antonio, Rolón Carmen Elena y Sánchez Carlos José, durante los períodos 2004 y 2005.

En función de ello, los agentes intervinientes solicitaron al responsable que aporte: 1°) un detalle de ingresos y gastos efectuados con su respectiva documentación respaldatoria; 2°) un detalle de su situación patrimonial en los períodos fiscales objeto del presente cargo; y 3°) justificación y origen de los fondos utilizados en las inversiones financieras realizadas (vide fs. 5 Cuerpo Impuesto a las Ganancias).

En respuesta a lo peticionado, el Sr. Camicia arrimó a la dependencia fiscalizadora: a) copias certificadas de sendos comprobantes titulados “Certificados de Depósito a Plazo fijo Nominativo”, efectuados en los años 2003 a 2009 ante el BBVA Banco Francés S.A.; b) papeles de trabajo utilizados para la confección de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto sobre los Bienes Personales, por los períodos fiscales 2002 a 2008; y c) una nota presentada en fecha 21/12/09 por medio de la cual el Sr. Camicia manifestó que la totalidad de los plazos fijos son de su titularidad únicamente, sin perjuicio de que en los mismos figuren otras personas (vide fs. 6/39 y 426/472 Cuerpo Impuesto a las Ganancias).

El día 15/03/10 y en respuesta a la requisitoria formulada por el área fiscalizadora, la entidad bancaria informó la totalidad de las cuentas bancarias pertenecientes al inspeccionado -junto con sus extractos- y un detalle de las inversiones a plazo fijo realizadas por el Sr. Camicia durante los años 2002 a 2009. De esta manera, se corroboró la veracidad de los datos oportunamente suministrados por el contribuyente (vide fs. 52/59 y 70/382 Cuerpo Impuesto a las Ganancias).

Con relación a la cotitular Rolón Carmen Elena, se acompañaron copias certificadas de dos actuaciones notariales, ambas de fecha 21/07/06, por medio de las cuales la nombrada cedió y transfirió al responsable del asunto todos los derechos creditorios y acciones emergentes de los certificados de plazo fijo en cuestión (cfr. fs. 734/738 Cuerpo Impuesto a las Ganancias).

Así las cosas, el ente fiscal solicitó al Escribano interviniente en las actuaciones notariales antes referenciadas -Sr. Quesada Francisco Rodolfo- copia de las certificaciones y protocolizaciones efectuadas, las que fueron aportadas junto con una escritura de fecha 21/07/06 titulada “Manifestación”, a través de la cual la Sra. Rolón Elena Carmen alegó que: a) desde el año 1997 ha manejado capitales, en dinero en efectivo, moneda nacional y extranjera de propiedad del Sr. Camicia Mario Antonio, fundamentalmente a través de operaciones de depósito en entidades bancarias realizadas a nombre propio, y b) que el patrimonio de dicha persona siempre fue destinado a las inversiones que éste le indicaba, sin que la dicente tuviera ningún poder de decisión y, por ende, responsabilidad. A su vez, se dejó sentado que tales manifestaciones fueron ratificadas por el contribuyente en dicho acto (vide fs. 742 y 743/754 Cuerpo Impuesto a las Ganancias).

Por otra parte, con respecto al restante cotitular interviniente –Sr. Sánchez Carlos José- fue citado a una dependencia del organismo recaudador y expresó que: a) conoce al Sr. Camicia; b) reconoce la cotitularidad de

los plazos fijos realizados en el BBVA Banco Francés entre los años 2004 y 2007; c) el dinero involucrado no le pertenecía al dicente, sino que el mismo era de propiedad del Sr. Camicia, quien le solicitó como favor intervenir como cotitular en los plazos fijos en cuestión; y d) no se firmó ningún contra documento entre las personas involucradas (vide fs. 710/712 Cuerpo Impuesto a las Ganancias).

En orden a las observaciones vertidas, se le atribuyó la totalidad de los depósitos en plazo fijo al apelante y se dejó sentado que no justificó fehacientemente el origen de los fondos utilizados para la constitución de tales inversiones, por lo que se procedió a considerar que dichas sumas representaban rentas gravadas por el Impuesto a las Ganancias, omitidas de declarar en los respectivos períodos fiscales; encuadrando el procedimiento en los artículos 16, 17, 18 –primer párrafo- y 19 de la Ley 11.683.

VI.- Que, en función de lo expuesto, el caso bajo examen refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica de la contribuyente.

Siendo ello así, resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda el origen de cada una de las acreditaciones bancarias involucradas.

Cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido.

En igual sentido, se ha expedido la Excma. Cámara al afirmar que, frente al indicio de un exceso de depósitos con relación a los ingresos declarados, es el contribuyente quien debía demostrar fehacientemente la veracidad de esas operaciones, el origen de las sumas depositadas en sus cuentas bancarias y las razones que motivaron su marginación del gravamen en estudio (Sala IV in re “Goldaracena Miguel (TF 23.965I) c/ DGI”, sent. del 29/4/14 y “Musso Élida Ángela (TF 24.698I) c/ DGI”, sent. del 18/03/14).

Bajo esta inteligencia y habida cuenta que la actora no ha opuesto descargo en la etapa administrativa, ni ha producido las medidas probatorias ordenadas a fs. 84 por este Tribunal, que permitan revertir el criterio fiscal apelado, corresponde confirmar la Resolución N° 244/2010 (DV RRII P) en todos sus términos, con costas.

VII.- Que en cuanto a la prescripción incoada, cabe adelantar su rechazo, pues –como se expresó en el Considerando precedente- el recurrente no demostró que las inversiones detectadas encuentren su origen en las remuneraciones que recibió como médico empleado de la Clínica de Morón, durante el período comprendido entre 1965 y 1998. Por lo tanto, yerra al partir del año 1999 para determinar el plazo quinquenal previsto en el artículo 56 –inc. a)- de la ley de rito.

Sin perjuicio de ello, es menester aclarar que para el período más antiguo -2004- la obligación principal venció en el 2005, y el cómputo comenzó a correr a partir del año 2006 finalizando el 2011, al agregarse la suspensión de la prescripción por el término de un (1) año establecida en la ley 26.476 (B.O. 24/12/2008); en consecuencia,

advierto que a la fecha de la resolución (14/12/2010) el Fisco Nacional tenía facultades para objetar las declaraciones juradas pertenecientes al 2004 y 2005.

No corresponde la imposición de costas, toda vez que el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento, sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, que no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N., in re "Colorín IMSSA (T.F.N. (24.123-I), sentencia del 2 de julio de 2013).

VIII.- Que, en lo relativo a la supuesta inconstitucionalidad del artículo 78 de la Ley 11.683, este Tribunal por imperio del artículo 185 de dicho cuerpo legal no puede expedirse al respecto.

No obstante, se deja constancia al solo carácter enunciativo, que la mencionada norma no resulta aplicable al procedimiento en curso, lo que torna improcedente el agravio introducido en los presentes autos.

IX.- Que, en materia de intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, recordándose 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. (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiere al voto del vocal preopinante.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Porporatto, salvo en lo que respecta a las costas de la defensa de nulidad articulada, las que entiendo deben ser soportadas por el recurrente.

En efecto, toda vez que los argumentos que sustentan su defensa están dirigidos a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el artículo 171, inc. h) de la ley de rito, pues reposan –como quedó dicho- en violación de su derecho de defensa por defectos procesales y por carecer el acto administrativo de motivación, agravios que acarrean inexcusablemente aquélla declaración. Asimismo, su planteo mereció replica concreta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N.

Resulta oportuno recordar que como señalara la C.S.J.N. in re "Bolland y Cía S.A." la exención de costas procede cuando el planteo –de haber prosperado- hubiese implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto que no es el de autos.

En definitiva, el tratamiento de cuestiones incidentales como la de autos no puede encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar la Resolución N° 244/2010 (DV RRII P) con costas.

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.03.26 14:16:37 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.27 13:27:02 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.27 15:51:48 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.27 15:51:49 -03:00