Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-44487529-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 30 de Abril de 2024

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) CIANCIA ITALO FRANCISCO, CIANCIA JOSE MARCELO y CIANCIA FRANCO GONZALO - 37.126-I y acum. - SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el expte. **37.126-I y su acumulado 46.809-I** caratulado **"CIANCIA ITALO FRANCISCO, CIANCIA JOSE MARCELO y CIANCIA FRANCO GONZALO s/ recurso de apelación":**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 73/82 y 161/170vta. se interpuso recurso de apelación, en forma conjunta, contra las siguientes resoluciones:

Res. 169/2012, que determinó de oficio el impuesto a las ganancias (en adelante IG) del Sr. Franco Gonzalo Ciancia, del ejercicio 2007, intimó su pago con más los intereses resarcitorios y aplicó una multa de tres tantos (cfme. arts. 46 y 47 inc. "c", ley 11.683).

Res. 170/2012, que determinó de oficio el impuesto al valor agregado (en adelante IVA) del citado anteriormente, por los períodos fiscales 1 a 12/2007, intimó su pago con más los intereses resarcitorios y aplicó multa de tres tantos (cfme. arts. 46 y 47, ley 11.683).

Res. 171/2012, que determinó de oficio el IG del Sr. José Marcelo Ciancia del ejercicio 2007, intimó su pago con más los intereses resarcitorios y aplicó multa de tres tantos (cfme. arts. 46 y 47, ley 11.683).

Res. 172/2012, que determinó el IVA del citado precedentemente, del período fiscal 1/2007, intimó su pago con más los intereses resarcitorios y aplicó multa de tres tantos (cfme. arts. 46 y 47, ley 11.683).

Res. 173/2012, que determinó de oficio el IG del Sr. Italo Francisco Ciancia del ejercicio 2007, e intimó su pago con más los intereses resarcitorios, e hizo reserva de aplicar sanción de conformidad a lo dispuesto en el art. 20 de la entonces vigente ley 24.769.

Res. 174/2012, que determinó de oficio el IVA del citado anteriormente, del período fiscal 1/2007, e intimó su

pago con más los intereses resarcitorios; e hizo reserva de aplicar sanción de conformidad a lo dispuesto en el art. 20 de la entonces vigente ley 24.769.

Res. 91/2016, que le aplicó al mismo contribuyente, una multa de tres tantos en el IG del ejercicio 2007 (cfme. art. 46, ley 11.683).

Res. 92/2016, que le aplicó al citado Italo Francisco Ciancia una multa de tres tanto en el IVA, del período 1/2007 (cfme. art. 46, ley 11.683).

II. Que los hermanos José Marcelo Ciancia y Franco Gonzalo Ciancia junto con su padre, Italo Francisco Ciancia formaron una sociedad de hecho reorganizando sus empresas unipersonales bajo la figura del art. 77 de la ley del impuesto a las ganancias (en adelante LIG), comunicando ello a la AFIP, que luego rechazó el procedimiento realizado.

Recordaron que previo a la emisión de las resoluciones determinativas, presentaron pedido de prórroga y solicitud de vista de la totalidad de los expedientes, la que fue rechazada en los mismos actos en los que se determinó de oficio los gravámenes.

Señalaron que su domicilio se encuentra distante a 115 km. de la ciudad de Córdoba por lo que contaban con un día más para presentar su descargo. Resaltaron que ello, sumado al pedido de vista, suspendió el plazo para presentar el descargo, por lo que las resoluciones -a su entender- fueron dictadas antes que venciera el plazo conferido, por lo que solicitaron la nulidad de las mismas.

Reiteraron que mientras estuvieron aguardando la resolución del pedido de vista, quedándoles aún plazo para efectuar su descargo, el fisco dictó las resoluciones apeladas, convirtiendo en inútil el derecho legalmente establecido de acceder al expediente.

Hicieron hincapié en que al no haber respetado el procedimiento legal previo a su emisión, los actos violaron el principio de congruencia y carece de motivación.

Mencionaron que esta flagrante violación no es posible de ser subsanada en instancias siguientes, porque se trata de un defecto que afecta tan gravemente la esencia del procedimiento que hace imposible la producción de efectos jurídicos y que torna nulo de nulidad absoluta los actos dictados en consecuencia.

Con relación al fondo del asunto, adujeron que jurídicamente es inadmisible que la AFIP sostenga que no existió aporte social alguno a la S.H. para fundamentar su negativa a considerar la reorganización y, por otra parte, sostenga que sí existió aporte de capital para fundamentar el reclamo por IG e IVA.

Sostuvieron que dado que la resolución que niega la reorganización es el acto administrativo válido original y previo, pasado en autoridad de cosa juzgada, debe ser considerado tal como fue emitido y, por lo tanto, entender que no existió aporte alguno por parte de los Sres. Italo Francisco y José Marcelo Ciancia a la S.H. Agregaron que por tal motivo, no hay transferencia de dominio, es decir, no existió la “causa eficiente” ni acaecieron los hechos jurídicos para imputar ganancia alguna al período fiscal 2007 ni ventas a los fines del IVA en 1/2007.

Manifestaron que es un hecho irrefutable que los Sres. Ciancia prosiguieron con la actividad en la S.H., y no está objetado que sean titulares del 80% o más del capital que aportaron para conformar la mencionada sociedad, por lo que se está en presencia de un conjunto económico.

Plantearon que aportaron capital, cada uno es propietario del 100% del capital aportado y, por lo tanto, las empresas unipersonales que poseían permanecen en la nueva S.H. bajo la figura de conjunto económico. Agregaron que bajo el prisma de la realidad económica, ésta indica que la reorganización existió.

En cuanto a las multas impuestas al Sr. Italo Francisco Ciancia, señaló que no existió ninguna manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias, cuando -a su criterio- en autos se trató de una reorganización, debidamente comunicada, a la que el fisco no hizo lugar.

Planteó que no hubo dolo, ni intención real y efectiva de cometer ilícito.

Finalmente, citaron doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, ofrecieron prueba y peticionaron que se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

III. Que a fs. 96/115vta. y fs. 177/188 el fisco contestó el traslado de los recursos interpuestos, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante aa) y, solicitó que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

IV. Que a fs. 194/194vta. obra la sentencia por la cual se acumuló el expediente que originariamente tramitó bajo el Nº 46.809-I al que lleva el N° 37.126-I.

V. Que a fs. 218 se elevaron los autos a consideración de la Sala “C” y a fs. 225 se pusieron autos para dictar sentencia.

VI. Que anticipadamente debo señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros); ni tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que se arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

VII. Que por razones lógicas corresponde me expida en primer término con relación al agravio de nulidad articulado por los presentantes al considerar que las resoluciones determinativas apeladas Nros. 169 a 174/2012 se dictaron cuando aún no había vencido el plazo para la presentación del descargo, toda vez que, de ser acogido favorablemente dicho agravio, derivaría en la nulidad de las resoluciones recurridas.

En este sentido, advierto que con fecha 02/11/2012 fueron notificadas las resoluciones por las que se confirió “vista” a los recurrentes de las actuaciones administrativas y de los cargos formulados por el plazo de 15 días, de conformidad con lo establecido en el art. 17 de la ley 11.683 (v. fs. 35/45, Cpo. José Ciancia IVA; fs. 35/54, Cpo. José Ciancia IG; fs. 14/22, Cpo. Franco Ciancia IVA; fs. 15/32, Cpo. Franco Ciancia IG; fs. 51/61, Cpo. Italo Ciancia IVA y fs. 51/70, Cpo. Italo Ciancia IG, aa).

En el último día del plazo correspondiente, esto es, el 23/11/2012, los apelantes solicitaron una prórroga para formular su descargo y requirieron tomar vista de las actuaciones (v. fs. 46, Cpo. José Ciancia IVA; fs. 55, Cpo. José Ciancia IG; fs. 23, Cpo. Franco Ciancia IVA; fs. 33, Cpo. Franco Ciancia IG; fs. 62, Cpo. Italo Ciancia IVA y fs. 75, Cpo. Italo Ciancia IG, aa).

Finalmente, con fecha 30/11/2012 el juez administrativo dictó las resoluciones determinativas de oficio en las que -además de detallar los días y horarios para tomar vista- rechazó el pedido de prórroga solicitado, con el

fundamento de que se lo colocó en la imposibilidad de tomar la decisión con la antelación necesaria que requiere el art. 1, inc. “e”, punto 5 de la ley 19.549.

VIII. Que resulta necesario señalar que el art. 17 de la ley 11.683, en su primer párrafo dispone: *“El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de QUINCE (15) días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho”*.

Tal como se observa, la norma le otorga al contribuyente el derecho de solicitar una prórroga –durante todo el transcurso del plazo establecido-; y al fisco de concederla –por única vez y por un lapso igual- o rechazarla.

A su vez, el art. 76 del DR de la ley de procedimientos administrativos (LPA) –ambas normas de aplicación supletoria para el Título I de la ley 11.683 cfme. su art. 116- establece que *“… La mera presentación de un pedido de vista, suspende el curso de los plazos, sin perjuicio de la suspensión que cause el otorgamiento de la vista.”*

Por otro lado, el art. 1, inc. “e”, punto 3 de la LPA dispone: *“…e) En cuanto a los plazos: … 3) Se computarán a partir del día siguiente al de la notificación.”*

Y el CCN vigente al momento de los hechos establecía –como principio general aplicable a todos los ámbitos del derecho, salvo disposición expresa en contrario- que: *“El día es el intervalo entero que corre de medianoche a medianoche; y los plazos de días no se contarán de momento a momento, ni por horas, sino desde la medianoche en que termina el día de su fecha”* (art. 24). Idéntico criterio establece el actual CCyCN que dice: *“El modo de contar los intervalos del derecho es el siguiente: día es el intervalo que corre de medianoche a medianoche. En los plazos fijados en días, a contar de uno determinado, queda éste excluido del cómputo, el cual debe empezar al siguiente”* (art. 6)

IX. Que de las constancias de autos y en función de las normas señaladas, surge que la presentación de los actores de fecha 23/11/2012 por la que solicitaron prórroga y vista suspendió el plazo en curso, de conformidad con lo establecido en el art. 76 del DR antes transcripto. Dicha suspensión se prolongó hasta el momento de ser notificados los actos administrativos por los cuales –en este caso- se les rechazó tal solicitud.

Por ello, y sobre la base de las normas antes reseñadas, observo dos consecuencias originadas con la notificación a los actores de los actos administrativos que rechazaron el pedido de ampliación de plazo (30/11/2012): a) que los efectos de tal rechazo comenzarían a surtir efectos al día siguiente (art. 1, inc. “e”, punto 3, de la LPA); y b) en consecuencia, los actores podían presentar su descargo el mismo día de la notificación.

Valga imaginar una hipotética situación fáctica para observar lo dicho. Si el último día de los 15 otorgados para contestar la vista los actores se presentaban en sede del fisco y solicitaban verbalmente la ampliación de plazo y el funcionario receptor la denegaba también verbalmente y en ese mismo momento: ¿los actores podían presentar su descargo en lo que restaba de ese día? La respuesta inequívoca es SÍ. Y… ¿el fisco a través del mismo funcionario receptor podía simultáneamente al rechazo determinar de oficio impuesto y notificarlo en ese momento? La respuesta inequívoca es NO. Debía dejar transcurrir ese día –ya que los actores podían válidamente presentar su descargo en el tiempo útil que restaba- y recién al siguiente determinar de oficio la obligación tributaria. El rechazo de la ampliación –aun verbalmente y notificado en ese momento- surtiría sus efectos a partir de la medianoche del día siguiente.

El ejercicio hipotético sirve para comprender la forma en que concluyo y decido: las determinaciones de oficio que contienen las resoluciones apeladas fueron realizadas en forma prematura, ya que también mediante ellas –y simultáneamente- el fisco estaba notificando el rechazo de la ampliación de plazo solicitada, y por ende, los actores podían válidamente presentar su descargo en el tiempo útil que restaba de ese mismo día de la notificación. Obsérvese que en definitiva, el accionar del fisco le restó un día de los 15 –el último- que otorga el art. 17 de la ley 11.683 para que los contribuyentes presenten su descargo. Volver a la hipotética situación fáctica que a modo de ejemplo ilustré en el párrafo anterior confirma esta conclusión; ya que resulta plenamente aplicable a la situación planteada en autos.

En este sentido, encuentro que el accionar del fisco no se condice con la buena conducta procesal que debe regir en todo procedimiento –incluido obviamente el determinativo de oficio- a fin de resguardar garantías básicas que le asisten a los contribuyentes. Al efecto, recuerdo lo dicho por la CSJN en cuanto a que: *"… si el organismo recaudador consideraba -como su representante lo sostuvo a lo largo de este juicio- que las posteriores presentaciones efectuadas por el peticionario en sede administrativa implicaban la postergación del comienzo de aquel plazo con la consecuencia de que entonces el pedido de pronto despacho habría sido interpuesto antes de su vencimiento y carecería de efectos, correspondía que hubiese hecho saber tal circunstancia al interesado en el curso del procedimiento administrativo.* ***La buena fe, la lealtad y la probidad que debe caracterizar todo proceso y la actividad de las partes en él (Fallos: 300:1292 -considerando 5- y 308:633 -considerando 5-) imponían actuar de ese modo."*** (Fallos 324:3335 considerando 8°. Resaltado propio)

El criterio adoptado torna inoficioso el tratamiento del planteo del fisco relativo a la aplicación del art. 1, inc. "e", punto 5, de la LPA, que dispone que: *"Antes del vencimiento de un plazo podrá la Administración de oficio o a pedido del interesado, disponer su ampliación, por el tiempo razonable que fijare mediante resolución fundada y siempre que no resulten perjudicados derechos de terceros. La denegatoria deberá ser notificada por lo menos con dos (2) días de antelación al vencimiento del plazo cuya prórroga se hubiere solicitado";* y que fuera fundamento para el rechazo de la ampliación de plazo solicitada por la actora. Ello, porque en la forma en que concluyo y resuelvo resulta inocuo analizar tal rechazo. Es que, más allá de ello, en ningún caso el fisco podía válidamente determinar de oficio la materia imponible en el mismo acto administrativo en el que rechazaba la prórroga, a tenor de los hechos comprobados de la causa y sobre la base de los argumentos ya expuestos.

Finalmente, quiero señalar que no se me escapa el hecho cierto de que los actores no presentaron su descargo durante el tiempo transcurrido entre el pedido de ampliación (23/11/2012) y la notificación del rechazo (30/11/2012), pudiéndolo haber hecho; lo que me lleva a concluir también que los actores no tuvieron una actitud de lo más diligente en el ejercicio de su derecho de defensa; circunstancia que amerita en materia de costas apartarme del principio general de la derrota e imponerlas en el orden causado (art. 68 CPCCN).

Por todo lo expuesto, corresponde **declarar la nulidad de todas resoluciones determinativas de oficio apeladas y las que aplican multa con base en ellas, con costas por su orden**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Vocal instructor.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Declarar la nulidad de todas las resoluciones apeladas. Costas por su orden.

Se deja constancia que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala

“C”, conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

Regístrese, notifíquese, remítanse los antecedentes administrativos de la causa y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.30 17:20:44 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.30 17:38:59 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.30 17:39:00 -03:00