República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-112054306-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 20 de Octubre de 2022

Referencia: SENTENCIA el Expte N° 40.907-I y sus acumulados Nº41.982-I, 41.993-I y 41.984-I “IMAGEN AUTO S.R.L- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO E IMPUESTO A LAS GANANCIAS”.

En la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte N° 40.907-I y sus acumulados Nº41.982-I, 41.993-I y 41.984-I “IMAGEN AUTO S.R.L- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO E IMPUESTO A LAS GANANCIAS”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 76/82, 276/279, 466/469 y 658/660 los recurrentes (Imagen Auto S.R.L, Alberbengo Guillermo, Albertengo Ricardo y Mas Marcelo) interpone recursos de apelación contra las resoluciones N°110/2014, 111/2014 (Expte N° 40.907), 157/2014 , 158/2014 (Expte N° 41.982), 159/2014 , 160/214 (Expte N° 41.993-I), 155/2014 y 156/2014 (Expte N° 41.984-I), todas ellas dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Santa Fe de la D.G.I- A.F.I.P.; por las que:

a) Se estableció en conjunto con los intereses resarcitorios la materia imponible en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales marzo 2009 a julio 2012 y se fijó una multa sólo para los meses de marzo a septiembre 2009, conforme los artículos 46 y 47 inc. b) y c) de la Ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), dejando suspendida la aplicación de la sanción para el resto de los períodos, atento a lo dispuesto en la Ley N° 24.769 (texto actualmente derogado por el art. 280 de la Ley N° 27.430 Titulo IX- Régimen Penal Tributario y sustituido por el artículo 279). – Resolución 110/2014-

b) Se determinó de oficio en conjunto con los accesorios el Impuesto a las Ganancias por los ejercicios fiscales 2009 a 2012, aplicando multa sólo para el primer período, encuadrada en los artículos 46 y 47 inc. a) y b) de la ley de rito; dejando suspendida la fijación de sanción para los ejercicios restantes. – Resolución 111/2014-

c) Se determinó de oficio junto con los intereses resarcitorios la responsabilidad personal y solidaria del Sr. Albertengo Guillermo en los términos del artículo 8 inc. a) y e) de la citada ley; por los impuestos y periodos apelados en las resoluciones Nº 110/2014 y 111/2014.-Resoluciones 157/2014 y 158/2014-

d) Se determinó de oficio junto con los intereses resarcitorios la responsabilidad personal y solidaria del Sr. Albertengo Ricardo en los términos del artículo 8 inc. a) de la citada ley, por el Impuesto a las Ganancias de los ejercicios fiscales 2010 a 2012 e Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales agosto 2010 a julio 2012. – Resoluciones 159/2014 y 160/2014-

e) Se determinó de oficio en conjunto con los accesorios la responsabilidad personal y solidaria del Sr. Ricardo Antonio Mas en los términos del artículo 8 inc. a) de la ley de rito por los impuestos y periodos fijados en las resoluciones Nº 110/2014 y 111/2014.- Resoluciones 155/2014 y 156/2014-

Explica que para la determinación de oficio en el Impuesto al Valor Agregado, el fiscalizador partió de las impugnaciones de las facturas de compra emitidas por proveedores, lo que originó en consecuencia la determinación en el Impuesto a las Ganancias en los períodos indicados anteriormente

En este orden de ideas, Imagen Auto S.R.L manifiesta que actuó de buena fe aportando la documentación solicitada en la etapa de inspección y que las transacciones impugnadas cumplen con los requisitos formales previstos.

Considera que el Fisco Nacional no realizó un uso adecuado de sus facultades ya que a los fines de impugnar las operaciones sólo tuvo en cuenta los dichos de los proveedores cuestionados. Por ello, solicita la nulidad y la inconstitucionalidad de todo el sumario administrativo, puesto que los ajustes propuestos, a su entender, no fueron tratados debidamente; sino que el organismo fiscal sólo se limitó a hacer meras manifestaciones.

En relación a la responsabilidad solidaria y personal que se les imputa a los recurrentes, el Sr. Albertengo Guillermo explica que nunca fue socio o director de la sociedad Imagen Auto S.R.L, sino que es simplemente un empleado de la sociedad, encontrándose ajeno a cualquier actividad de administración dentro de la firma.

Expone que desde el año 2005 está inscripto en la Asociación de Pilotos Argentina de Turismo (APAT) y que recién a partir del 2008 empezó a conducir autos que ofrece la firma Imagen Auto S.R.L; cooperando con dicha sociedad a los efectos de correr en las distintas competiciones. Es por ello que desconoce y niega cada uno de los hechos que se le imputan, solicitando la nulidad de los mismos.

Agrega que de la circularización a los clientes de Imagen Auto S.R.L que hizo el Fisco Nacional resulta que los mismos se limitaron a indicar que el Sr. Albertengo Guillermo como persona de contacto y no perteneciente a la sociedad, tratándose de simples entrevistas al solo efecto de interesarlos en la publicidad; por lo que no se cumple con los requisitos objetivos y subjetivos que dispone el artículo 8 respecto de la responsabilidad que se le imputa.

Concluye indicando que la determinación es extemporánea, debido a que la deuda principal se encuentra en discusión ante este Tribunal; razón por la cual, considera que el Fisco Nacional no puede reclamarle deuda alguna. Ofrece informativa solicitando se libre oficio para conocer el estado de la causa del Expte N° 1121/13 “Albertengo Guillermo c/Imagen Auto S.R.L- AFIP- DGI S/ Acción mero declarativa” en trámite ante el Juzgado Federal Secretaría N° 1 de la Cuidad de Santa Fe.

El Sr. Albertengo Ricardo, reitera los dichos expuestos por su hermano Guillermo y remarca que sólo ayudó en algunas oportunidades a su hermano para levantar publicidad, toda vez que éste último es piloto en Turismo Santafesino 1800 y Turismo Nacional. En consecuencia, solicita la nulidad de las resoluciones que se apelan.

Finalmente, el Sr. Mas Marcelo manifiesta que la condición de que sea socio- gerente de Imagen Auto S.R.L y participe de la dirección y administración según el contrato social no lo hace responsable solidario.

Este último explica que el hecho de que exista un poder de representación a los Sres. Albertengo fue exclusivamente a los efectos de promoción publicitaria, siendo una exigencia que requerían las entidades bancarias para que los mismos pudieran depositar, transferir o cobrar los valores que recibieran en tal concepto y ello de por si no tiene otra consecuencia, toda vez que los mismos nunca participaron de la administración de la misma, la cual esta exclusivamente a su cargo.

Reitera la extemporaneidad de las resoluciones que le competen, toda vez que el expte N° 40.907-I aún no posee sentencia, por lo que considera improcedente considerar la deuda impaga y pretender intimar dicho pago a terceros.

Por los motivos expuestos, los cuatro recurrentes solicitan que se haga lugar a los recursos interpuestos, revocando las resoluciones en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la contraria. Ofrece como prueba documental las actuaciones realizadas en la etapa administrativa; el contrato social de Imagen Auto S.R.L y los poderes de los pilotos. Hacen reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 110/123, 301/310, 490/498 y 776/785 se presenta el Fisco Nacional contestando los traslados deducidos en autos.

Respecto de la nulidad planteada por Imagen Auto S.R.L señala que la misma ya fue tratada en sede administrativa por el juez actuante, cuyos términos se ratifican plenamente. En este sentido, indica que las resoluciones recurridas se ajustan a derecho y cumplen con todas las etapas que exige la ley de rito, sin que se advierta vulneración alguna de la garantía constitucional del debido proceso ni de los derechos de la apelante.

En cuanto a la motivación que alega, contrariamente a lo manifestado por la actora, expresa que no solo se basó en los dichos de los proveedores impugnados, sino que también circularizó a clientes, proveedores y bancos. En este sentido, destaca que las resoluciones recurridas han desarrollado de manera minuciosa todos y cada uno de los fundamentos sobre los cuales se sustenta el criterio aplicado; de manera que los actos en cuestión resultan suficientes para justificar el criterio fiscal.

Respecto al ajuste efectuado en el Impuesto a las Ganancias, menciona que la actora no presentó las declaraciones juradas correspondientes ni tampoco aportó sus libros contables; por lo que fue necesario recurrir a las declaraciones juradas en el Impuesto al Valor Agregado para obtener los ingresos por ventas del contribuyente. Del análisis y circularización de clientes y proveedores resultó la existencia de sujetos interpósitos, y contribuyentes que negaron haber comerciado con la recurrente, no habiendo la actora ofrecido prueba al respecto. Atento a lo expuesto, utilizó como margen de utilidad neta el criterio previsto en el último párrafo del artículo 18 de la ley de rito.

Con relación a las multas aplicadas, si bien la actora no formula agravios al respecto indica que en el caso de autos se encuentra claramente identificados y acreditados los presupuestos de hechos que permiten presumir que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas.

Por otra parte, manifiesta que la responsabilidad solidaria y personal de los Sres. Albertengo Guillermo, Albertengo Ricardo y Mas Marcelo, se efectuó de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 6, 7 y 8 de la ley Nº 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), el cual establece que los directores de la sociedad responden como responsables por deuda ajena; es decir que primero se le reclama al deudor principal, Imagen Auto S.R.L y luego a los que responden subsidiariamente. En consecuencia, teniendo en cuenta que de los poderes que se acompañan en los antecedentes administrativos surge el carácter de apoderados y de socio gerente (Mas Marcelo) que poseen dichos contribuyentes frente a la sociedad, considera procedente la responsabilidad solidaria que se les imputa. En

este sentido, señala que los tres recurrentes debieron acompañar pruebas para acreditar su falta de responsabilidad, hecho no sucedido en las presentes actuaciones.

En virtud de lo expuesto, solicita que se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas. Se opone a la prueba ofrecida. Aporta antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 313, 505 y 799 la Secretaría General de Asuntos Impositivos procede a acumular al expediente de referencia los que llevan el Nº 41.982-I, 41.993-I y 41.984-I dando cumplimiento a lo ordenado en la sentencia de Tribunal en Pleno obrante a fs. 503 y 798 y la sentencia dictada por ésta Sala a fs. 212.

IV.- Que a fs. 837 se hace lugar a la oposición planteada por el Fisco Nacional respecto de la prueba ofrecida en autos; toda vez que la misma ya se había producido en instancia administrativa.

V.- Que por medio de la PV-2022-78867582-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”. Finalmente, mediante el IF-2022-108953098-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos a sentencia.

VI.- Que por una cuestión de procedencia, corresponder tratar el planteo de nulidad esgrimido por Imagen Auto S.R.L.

Que en lo estrictamente formal, las resoluciones recurridas satisfacen los requisitos estatuidos por el artículo 7° de la Ley de Procedimientos Administrativos, puesto que tanto del acto administrativo de apertura del sumario como así también las resoluciones apeladas consignaron de manera concreta la causa y la motivación del procedimiento, no concurriendo así las circunstancias planteadas por el art. 14 de la Ley Nº 19.549 como las causales de nulidad absoluta.

Que si bien la actora sostiene la inconstitucionalidad de todo el sumario administrativo, dicho agravio debe ser desestimado toda vez que la misma tomó vista de las actuaciones y formuló su defensa en el descargo de la vista conferida (fs. 134/145 del Cuerpo Determinación de Oficio). Asimismo, cabe destacar que si bien la contestación de la vista fue presentada de manera extemporánea, con el fin de preservar el derecho de defensa de la contribuyente, el Fisco Nacional evaluó la nota de descargo y las pruebas aportadas.

Que por lo tanto, corresponde rechazar el planteo bajo trato, no debiéndose imponer costas a su cargo, en virtud que tal defensa fue interpuesta como otro agravio correspondiente al fondo, sin otorgársele el carácter de previo y especial pronunciamiento.

VII.- Que ello así, cabe establecer si las resoluciones 110/2014 y 111/2014 dictadas contra Imagen Auto S.R.L referida al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias, se ajustan o no a derecho, considerando los agravios planteados por la actora, respecto a las determinaciones de oficio practicadas.

Que, conforme surge de las resoluciones recurridas, los antecedentes administrativos y el informe final de inspección que se desprende de ellos, la actora se dedica principalmente a la venta de publicidad que luego coloca en las carrocerías de los vehículos de carrera del Turismo Nacional Argentino.

Que en las presentes actuaciones, se analizó la información de compras y ventas que surge de los libros IVA Compras e IVA Ventas, desprendiéndose de ella la existencia operaciones de servicios recibidos con respaldo en comprobantes “mellizos” o emitidos con proveedores apócrifos o con inconsistencias relevantes. (fs. 26/32 Cuerpo Principal Impuesto a las Ganancias y 82/200 Cuerpo Principal I). Por dicho motivo el Fisco Nacional circularizó a los proveedores, clientes y bancos, obteniendo la siguiente información:

Determinados proveedores interrogados (fs. 13) negaron haber mantenido relaciones con Imagen Auto S.R.L, manifestando desconocer la firma e incluso aportando en algunos casos fotocopias de los comprobantes que la sociedad informa como créditos fiscales en IVA en los que se puede apreciar que fueron emitidos a otros contribuyentes, por otros conceptos e importes (fs. 42,58, 64, 73, 77, 81, 84, 90, 94, 99, 102, 109, 113, 115, 119, 126, 130, 134, 146, 149, 153, 157, 161, 166, 174, 179, 190, 194, 199, 206, 210, 217, 238, 241, 251, 254,258, 261, 270, 279 y 283 del Cuerpo Auxiliar I y II Circularización Proveedores).

Otros confirmaron haber comerciado con la sociedad (fs. 14), advirtiendo que las personas con las que interactuaban eran los Sres. Albertengo Ricardo, Albertengo Guillermo y Mas Marcelo, siendo ellos fundamentales debido a que se trata de un servicio de publicidad y promoción que trae aparejado la colaboración de destacadas empresas a un deportista característico y representativo en la zona de influencia. (fs. 220, 229, 232, 264, 274, 289, 292 del Cuerpo Auxiliar II Circularización de Proveedores)

Los clientes circularizados, refuerzan la idea acerca del desarrollo efectivo de la actividad de la sociedad, por lo que los débitos fiscales informados no son objeto de esa inspección.

Las entidades bancarias detallaron las operaciones realizadas y por quienes fueron operadas; conforme surge a fs. 19/20. No obstante ello, teniendo en cuenta que Imagen Auto S.R.L no dispone de cuenta bancaria y toda vez que la actora no aporta prueba fehaciente, se estima que las operaciones cuestionadas fueron abonadas en efectivo o por transferencia de cheques de terceros.

Que en efecto, el ente fiscal impugnó los créditos fiscales computados en el Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales marzo 2009 a julio 2012. Respecto al Impuesto a las Ganancias, Imagen Auto S.R.L no presentó las declaraciones juradas de los ejercicios fiscales 2009 a 2012, por lo que el Fisco Nacional procedió a determinar la materia imponible en dichos períodos.

Que frente a esta circunstancia, la actora sostiene en su defensa que actuó de buena fe y que las facturas que instrumentan las operaciones tienen CAI vigente y cumplen con la normativa dispuesta. Sin embargo, debe señalarse que “para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia de los aspectos materiales (existencia de la operación que le da origen al crédito) y formales (discriminación del impuesto, cuando correspondiera por expresa disposición legal). En tal sentido, la ley del IVA condiciona la procedencia del cómputo del crédito fiscal a la discriminación formal del tributo -salvo excepciones no aplicables al caso-, es decir, si no existe facturación del impuesto, no hay derecho a dicho cómputo. Con relación al aspecto formal aludido, el texto de la ley es claro en cuanto a que el crédito fiscal debe ser facturado ‘al responsable’, correspondiendo la imputación del mismo al sujeto pasivo a quien este le hubiese sido facturado” (cfr. TFN, Sala A, “Nachon Jorge Héctor c/DGI”, sentencia del 4/02/2013, cita on line Thomson Reuters AP/JUR/775/2013).

Que cabe advertir que del escrito recursivo interpuesto no surge de manera detallada la relación que la recurrente tenía con los proveedores impugnados, situación que lo perjudica al no ofrecer ni en esta instancia ni durante el proceso administrativo algún contrato o elemento que brinde mayores precisiones acerca de su relación comercial.

Tampoco acercó a la causa, en forma subsidiaria, documentación y/o evidencias que llevaran a demostrar que los servicios fueron efectivamente prestados, que los mismos eran pertinentes y que estaban relacionados con la actividad gravada y gran parte de los proveedores circularizados resultaron ser apócrifos por encontrarse en la Base Apoc, mientras que otros negaron haber mantenido relaciones comerciales con Imagen Auto S.R.L.

Que respecto al circuito de pagos, teniendo en cuenta que la recurrente no aportó prueba alguna y que a su vez no

dispone de cuentas bancarias se estima que las operaciones fueron abonadas en efectivo o a través de cheques de terceros.

En virtud de lo expuesto, resulta ajustado a derecho el criterio fiscal que surge de las resoluciones recurridas; no habiendo la actora aportado elementos de prueba que logren desvirtuar las inconsistencias verificadas, corresponde confirmar los ajustes fiscales propuestos en el Impuesto al Valor Agregado como así también en el Impuesto a las Ganancias con costas.

VIII.- Que, cabe referirse a las multas aplicadas a Imagen Auto S.R.L, conforme los artículos 46 y 47 inc. a), b) y c) de la Ley de Procedimiento Tributario.

Que el artículo 46 de la mencionada ley (texto vigente) dispone que “el que, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

Que en el caso en autos, el elemento objetivo requerido por la norma del art. 46 queda acreditado mediante la omisión de impuesto siendo el mismo declarado en menor medida, hecho que implica un daño al bien jurídico protegido que es la recaudación fiscal.

Que respecto al elemento subjetivo, se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)", Expte. 26.495/06, sentencia del 11/03/08).

Que en el considerando VII.- se demuestra la actitud dolosa de la recurrente al declarar impuesto en menor medida, incorporado comprobantes falsos de veracidad y sustancia, motivo por el cual corresponde tener por configurado el elemento subjetivo de las sanciones.

Que en lo que respecta a las presunciones establecidas en el artículo 47, debe mencionarse que las mismas admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador. Por su parte, dicho artículo dispone que “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: “a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.; b) la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. y c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso”.

Que el Fisco Nacional controló la concordancia de las registraciones efectuadas en los libros IVA Compras e IVA Ventas con los comprobantes respectivos, detectando así facturas de proveedores que no poseían capacidad operativa para comerciar.

Que ha quedado demostrado que la recurrente incorporó en la contabilidad fiscal comprobantes con dos tipos de

vicios; recaen sobre operaciones de compras inexistentes y además no se ha podido establecer, quiénes han sido los verdaderos destinatarios de las erogaciones correspondientes a los servicios que se cancelan.

Que a su vez, los créditos fiscales fueron computados en el Impuesto al Valor Agregado, provocando de esta forma, debido a la cantidad de operaciones apócrifas, una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Que en consecuencia, corresponde tener por configurados las presunciones establecidas en el artículo 47 inc. a) y b), aplicadas a fs. 69 y b) y c) fijadas a fs. 36, de la Ley de Procedimiento Tributario.

Que la actora no acompañó los elementos probatorios suficientes que permitan acceder al convencimiento de que la misma ha procedido conforme a derecho, sino que, por el contrario, las irregularidades pueden considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la verdadera magnitud de la operatoria comercial que lleva a cabo.

Que ello así, se advierte que se encuentran acreditados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la recurrente en dicha figura al configurarse el presupuesto básico de omisión de pago, sin que haya logrado acreditar la falta de culpa en su accionar, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximir su conducta, por lo que cabe disponer la confirmación de dicha sanción.

Que atento a las circunstancias expuestas, corresponde confirmar las multas apeladas, con costas.

IX.- Que respecto de los responsables solidarios, corresponde resolver si las resoluciones N° 155/2014 a 160/2014 se ajustan a derecho, analizando la procedencia de la extensión de responsabilidad de los Sres. Albertengo Guillermo, Albertengo Ricardo y Mas Marcelo por el incumplimiento de Imagen Auto S.R.L. en el pago de su deuda tributaria en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias.

Que el artículo 8° en su inciso a) de la ley 11.683 (t.o. 1998) establece -en su parte pertinente- que: “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, y si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros cinco (5) incisos del art. 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.”

A lo que cabe agregar que el art. 17 de la ley de procedimiento fiscal dispone que en todos los casos en que pretenda hacerse efectiva la responsabilidad solidaria, deberá sustanciarse el procedimiento de determinación de oficio reglado en dicho artículo.

Que el inc. e) dispone que también serán responsables los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, facilitaran por su culpa o dolo la "evasión" del tributo.

Que en este sentido, la Sala IV de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal señaló en el fallo Citroni, René Nerio (TF 28.112-I) c/DGI de fecha 16/04/2013, que la responsabilidad del solidario nace solo frente al incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago cursada por el Organismo Recaudador; es decir que la falta de cumplimiento por parte del deudor principal a la intimación es el hecho que habilita al Fisco

Nacional a extender la responsabilidad al solidario. La determinación de oficio cumplida respecto de aquel a quien se quiere hacer efectiva la responsabilidad solidaria solo se puede dictar una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal: solamente a su expiración se podrá tener por configurado el incumplimiento del deudor principal que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad al responsable por deuda ajena, sin que se advierta obstáculo legal alguno para que el Fisco comience el procedimiento de determinación de oficio con el objeto de verificar la eventual responsabilidad solidaria, aun antes de intimar de pago al deudor principal.

Que ello así, cabe resaltar que el recaudo necesario para extender la responsabilidad solidaria se encuentra cumplido en el caso de examen toda vez que las resoluciones 110/2014 y 111/2014 de fecha 11 de agosto de 2014 determinaron la materia imponible en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos marzo 2009 a julio 2012 e Impuesto a las Ganancias por los ejercicios fiscales 2009 a 2012 del deudor principal, " Imagen Auto S.R.L", la cual fue notificada el 19 de agosto de 2014 (fs. 413 Cuerpo Determinación de Oficio IVA Nº3), conforme surge a fs. 30. Mientras que las resoluciones 155/2014 a 160/2014 se dictaron del 10 de noviembre de 2014 y fueron notificadas el 11 de noviembre de dicho año, habiéndose iniciado la inspección el 11 de noviembre de 2013, notificada el 18 de noviembre de 2013 (fs. 82 Cuerpo Determinación de oficio Impuesto al Valor Agregado-Responsables solidarios) por lo que la intimación de pago al deudor principal fue previa a la efectuada a los responsables solidarios.

Que asimismo, respecto al agravio esgrimido por la recurrente al manifestar la improcedencia del ajuste fiscal toda vez que la deuda principal se encuentra en discusión ante este Tribunal; es preciso mencionar el criterio del Máximo Tribunal en la causa "Bozzano, Raúl José (TF 33.056-I) el DGI" de fecha 11/02/2014 al señalar que "la norma transcripta no requiere el carácter firme del acto de determinación del tributo al deudor principal, sino únicamente que se haya cursado a éste la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de quince días previsto en el segundo párrafo del art. 17 sin que tal intimación haya sido cumplida. La conclusión expuesta resulta acorde con la doctrina establecida por el Tribunal en el precedente "Brutti" (Fallos: 327:769).". Por lo tanto, no corresponde hacer lugar al planteo bajo trato.

Que a fs. 187/189 vta. de los antecedentes administrativos, Cuerpo Principal Nº1 Impuesto a las Ganancias obra la Escritura N° 160 de fecha 24 de agosto de 2010 en el cual, se le otorgan a los Sr. Albertengo Guillermo y Albertengo Ricardo amplias facultades que abarcan la administración, gestiones administrativas, adquisición y enajenación de bienes, locación y gravámenes, formación de sociedades, préstamos, depósitos, operaciones bancarias, intervención en juicios, cobrar y percibir, otorgación de poderes y otros actos jurídicos.

Que teniendo en cuenta que Imagen Auto S.R.L se dedica principalmente a la venta de publicidad que luego coloca en las carrocerías de los vehículos de carrera del Turismo Nacional Argentino y toda vez que el Sres. Albertengo Guillermo y su hermano Ricardo participaron tanto en la etapa de venta de la publicidad como al momento de la cobranza recibiendo los pagos (cheques en su mayoría) que luego eran endosados por ellos mismos (gran cantidad de los cheques fueron endosados por Albertengo Guillermo y en menor medida por su hermano Ricardo y el Sr. Marcelo Mas), siendo ello confirmado por el 76 % de los clientes circularizados y por las entidades bancarias; se verifica que dichos contribuyentes no sólo eran apoderados de la sociedad tal como luce en el poder mencionado, sino que además se encontraban a cargo de la administración de la firma ya que tenían un pleno conocimiento y manejo del negocio y además disponían de los fondos de las sociedad. En consecuencia, cabe señalar que se cumplen los requisitos que exige la ley de rito a los efectos de la responsabilidad solidaria (art. 6 y 8), por lo que corresponde confirmar las resoluciones recurridas por dichos responsables.

Que a lo ya expuesto debe resaltarse que los Sres. Albertengo no aportaron prueba teniente a demostrar que ellos no participaron en la administración y disposición de fondos, por lo que corresponde confirmar la responsabilidad imputada en las resoluciones apeladas en autos.

Que respecto al Sr. Mas Marcelo, conforme surge del contrato social que obra en los antecedentes administrativos resulta que dicho contribuyente es socio gerente de Imagen Auto S.R.L, con facultades relativas a la dirección administración y representación de la sociedad y es quien representó a la firma durante la fiscalización efectuada por el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias por los períodos en trato.

Que ello a su vez es confirmado por los clientes y entidades bancarias circularizadas, por lo que al no aportar prueba fehaciente a los fines de justificar sus dichos y toda vez que de la inspección actuante surge que Mas Marcelo actuó como socio gerente de la sociedad, corresponde confirmar la responsabilidad solidaria que se le imputa en virtud de cumplir con los requisitos normados en los artículos 6 a 8 de la ley N° 11.683.

En consecuencia, corresponde confirmar las resoluciones 155/2014 a 160/2014.

X.- Que finalmente, respecto a los intereses resarcitorios reclamados, debe resaltarse que éstos se ajustan a lo dispuesto en el art. 37 de la ley de rito fiscal, por lo que debido a que las recurrentes no formularon agravios sobre los mismos, corresponde su confirmación.

XI.- Que en virtud de los argumentos desarrollados en los considerandos VI a IX, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que adhiero en lo sustancial a los fundamentos expresados por el Vocal Instructor para rechazar el planteo de nulidad interpuesto por Imagen Auto S.R.L (Considerando IV) como así también para confirmar respecto a dicha recurrente los ajustes en IVA y Ganancias con más sus intereses y las multas aplicadas en sendos actos administrativos.

Asimismo, comparto lo expuesto con relación a la responsabilidad solidaria atribuida al Sr. Marcelo Más, en su carácter de socio gerente de Imagen Auto S.R.L., correspondiendo confirmar la resolución cuestionada.

II- Que corresponde referirse en este punto a la procedencia de las resoluciones que extienden la responsabilidad solidaria a los Sres. Guillermo y Ricardo Albertengo.

Que con relación a Guillermo Albertengo surge de las constancias de autos (vide fs. 137 de autos) que se le atribuyó intervenir, en el tiempo que se generaron las obligaciones determinadas a Imagen Auto SRL, en todas las etapas de la actividad de la empresa sobre la cual tendría conocimiento, manejando el negocio y disponiendo de los fondos del mismo, actuando desde el 24 de agosto de 2010 como apoderado de la empresa en virtud de un poder conferido (art. 8 inc. a) de la ley de rito vigente al momento de los hechos) y con anterioridad como tercero que, aún cuando no tuvo deberes tributarios a su cargo, facilitó por su culpa o dolo la evasión del tributo (art. 8 inc. e) de la ley 11683-t.o. Vigente en los períodos bajo examen)

En cuanto a Ricardo Albertengo se atribuyó la responsabilidad solidaria en los términos del artículo 8 inciso a) de la ley de rito fiscal en virtud del Poder General Amplio otorgado el 24 de agosto de 2010, mientras que por los períodos anteriores (marzo 2009 a julio de 2010) expresamente el Fisco manifestó que no surgiendo con claridad que la conducta encuadrara en el artículo 8 inciso e), correspondía dejar sin efecto el cargo oportunamente

efectuado (vide fs. 332).

III- En primer lugar, corresponde analizar la extensión de responsabilidad a Guillermo Albertengo por el artículo 8 inciso e) de la ley de rito fiscal.

En efecto, la norma disponía -en su parte pertinente- que: “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, y si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: e) Los terceros, que aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo”.

Que la responsabilidad atribuida a Guillermo Albertengo es por deuda ajena, siendo el contribuyente -y respecto de quien se verifica el hecho imponible- Imagen Auto S.R.L. Al ser ello así, para fundar esa responsabilidad -además de haber determinado el impuesto al deudor principal- el organismo recaudador debe demostrar que respecto de éste tuvo lugar una "evasión del tributo" y que el tercero -en este caso Guillermo Albertengo-, por su culpa o dolo, la haya facilitado.

Al ser ello así, para fundar esa responsabilidad -además de haber determinado el impuesto al deudor principal- el organismo recaudador debe demostrar que respecto de éste tuvo lugar una "evasión del tributo" y que el tercero, por su culpa o dolo, la haya facilitado (conf. CSJN in re “Lavezzari, José Luis, sentencia del 8 de abril de 2014).

Según se desprende de los antecedentes administrativos, el Fisco concluyó a partir de su labor de inspección (esencialmente circularización de clientes de Imagen Auto SRL) que Guillermo Albertengo desarrollaba la actividad comercial de la deudora principal, siendo fundamental en cuanto no sólo a la prestación de servicios de publicidad y promoción sino también a la colaboración por parte de empresas a un deportista (corredor de automovilismo) representativo de San Jorge. A su vez, se puntualizó que la gran mayoría de los cheques recibidos por Imagen Auto S.R.L fueron cobrados o endosados por Guillermo Albertengo (vide Informe Final de Inspección, Cpo. Auxiliar Responsabilidad Solidaria Guillermo Albertengo, fs. 186/250)

Que aún sin verificarse que Guillermo Albertengo tuviera deberes tributarios a su cargo, ha quedado evidenciado que éste tenía un rol activo en la actividad comercial de Imagen Auto S.R.L. facilitando a partir de su obrar la evasión de obligaciones tributarias que aquí se ventiló respecto a la citada deudora principal. En definitiva y atento no existir prueba en contrario, resulta apropiado el encuadre de la extensión solidaria efectuado en los términos del artículo 8 inciso e) de la ley de rito fiscal, ello con relación a los períodos determinados con antelación al 24 de agosto de 2010.

IV- En cuanto a la responsabilidad solidaria atribuida a Guillermo y Ricardo Albertengo a partir del Poder General Amplio conferido el 24 de agosto de 2010, ello en los términos del artículo 8 inciso a) de la ley de rito fiscal cabe efectuar las siguientes consideraciones.

La norma referida, en su parte pertinente, establece para los períodos determinados que : “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, y si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros cinco (5) incisos del art. 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales”.

Que a su vez el Fisco considera a los Sres. Albertengo dentro de los términos del artículo 6 inciso d) de la ley 11.683, el cual dispone que: “Están obligados a pagar el tributo, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:… d) los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5° en sus incisos b) y c).”

Que el sujeto obligado al pago es la sociedad Imagen auto SRL, en tanto se verifica el hecho imponible, siendo los sujetos individualizados en la norma antes transcripta quienes tienen a su cargo el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad a la que representan, tanto formales como materiales, es decir, presentar las declaraciones juradas y pagar el tributo allí liquidado con los fondos que administran.

En el caso concreto, del Poder General Amplio señalado por el organismo recaudador (fs. 18/23 Cpo. Ricardo Albertengo), surge que las facultades otorgadas refieren genéricamente a gestiones administrativas, de adquisición y enajenación de bienes, locación, formación de sociedades, gravámenes vinculados a derechos reales, formación de sociedades, préstamos, administración de bienes, operaciones bancarias, intervención en juicios, cobro y percepción, otorgación de poderes y escrituras, y revocación de mandato; mas no surgen específicamente las atribuciones para presentar declaraciones juradas y liquidar tributos ante el Fisco Nacional. En esta línea, el organismo no acreditó más allá de la existencia del mentado poder, que los Sres. Albertengo tuvieran un nexo con el cumplimiento de los deberes tributarios (vg. clave fiscal) requerido para sustentar la responsabilidad bajo examen.

Por lo expuesto, corresponde revocar la extensión de responsabilidad solidaria atribuida al Sr. Ricardo Albertengo en todas sus partes y Guillermo Albertengo por los períodos comprendidos a partir del Poder conferido el 24 de agosto de 2010, tal como rezan las resoluciones apeladas.

III- Por lo expuesto, corresponde: 1) Confirmar las resoluciones apeladas en autos correspondientes a Imagen Auto SRL y Marcelo Más en todas sus partes; con costas 2) Confirmar parcialmente el acto que extiende la responsabilidad solidaria al Sr. Guillermo Albertengo en lo que respecta a los períodos determinados con antelación al 24 de agosto de 2010 y revocarla respecto a los períodos fiscales operados a partir de esa fecha. Costas en proporción a sus respectivos vencimientos;3) Revocar en todas sus partes la resolución que atribuye responsabilidad solidaria al Sr. Ricardo Albertengo, con costas a cargo del Fisco Nacional.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría , SE RESUELVE:

1º) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 403.352 (Pesos cuatrocientos tres mil trescientos cincuenta y dos) por el patrocinio letrado y $ 161.341 (Pesos ciento sesenta y un mil trescientos cuarenta y uno) por la representación procesal los que quedan a cargo de Imagen Auto S.R.L , teniendo en cuenta a tal fin el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por los profesionales intervinientes en autos en la única etapa en conformidad con las pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios

regulados no incluyen el IVA.

3°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 351.078(Pesos trescientos cincuenta y un mil setenta y ocho) por el patrocinio letrado y $ 140.431(Pesos ciento cuarenta mil cuatrocientos treinta y uno) por la representación procesal los que quedan a cargo del Sr. Albertengo Guillermo, teniendo en cuenta a tal fin el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por los profesionales intervinientes en autos en la única etapa en conformidad con las pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

4°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 267.843 (Pesos doscientos sesenta y siete mil ochocientos cuarenta y tres) por el patrocinio letrado y $ 107.137 (Pesos ciento siete mil ciento treinta y siete) por la representación procesal los que quedan a cargo del Sr. Albertengo Ricardo teniendo en cuenta a tal fin el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por los profesionales intervinientes en autos en la única etapa en conformidad con las pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

5°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 351.078 (Pesos trescientos cincuenta y un mil setenta y ocho) por el patrocinio letrado y $ 140.431 (Pesos ciento cuarenta mil cuatrocientos treinta y uno) por la representación procesal los que quedan a cargo del Sr. Mas Marcelo teniendo en cuenta a tal fin el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por los profesionales intervinientes en autos en la única etapa en conformidad con las pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.19 15:19:31 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.19 17:29:01 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.20 12:00:28 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.20 12:00:29 -03:00