República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-112852113-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 21 de Octubre de 2022

Referencia: SENTENCIA Expte. N° 48.206-I "TECNOPROT S.A."

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 los Exptes. N° 48.206-I y 48207-I, caratulados “TECNOPROT S.A. s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado” y Exptes 49178-I y 49179-I caratulados MORAN CLAUDIA HAYDEE (responsable solidario).

El Dr. Martín dijo:

I.- a) Que a fs. 45/52 y fs. 131/136 TECNOPROT S.A. representada por María Leandra Debandi, interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones N° 194/2017 y N° 195/2017 DO (DV RRMP) ambas de fecha 30 de junio de 2017 dictadas por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la A.F.I.P.-D.G.I, por las que se determinó de oficio en la primera de ellas, la materia imponible y el débito fiscal de los períodos fiscales enero a octubre del año 2011, como así también el crédito fiscal por los períodos enero a marzo, mayo a julio, septiembre y octubre 2011, en el Impuesto al Valor Agregado, estableciendo nuevos saldos a favor y/o importes a ingresar, en este último caso con más los intereses resarcitorios correspondientes.

En el segundo de los actos administrativos se determinó de oficio la materia imponible y la diferencia de impuesto a ingresar por el ejercicio fiscal 2011 frente al Impuesto a las Ganancias.

En ambas resoluciones se dejó expresa constancia que se hacía reserva de la eventual aplicación de sanciones que pudieren corresponder, en orden a lo establecido por el artículo 20 de la Ley 24.769, norma actualmente sustituida por el Capítulo IX de la Ley N° 27.430 –Régimen Penal Tributario-.

b) Posteriormente a fs. 250/258 y fs. 332/339 obran dos nuevos recursos, en este caso presentados por Claudia Haydee Moran, en su calidad de responsable solidaria de TECNOPROT S.A., y también representada por María Leandra Debandi, contra las resoluciones 155/18 y 156/18 DO (DV RRMP), ambas de fecha 26 de julio de 2018, por las que se le imputa la responsabilidad personal señalada, y en las que se replican los cargos contenidos en las

Resoluciones 194/17 y 195/17.

c) Ambas actoras en sus presentaciones, indican que tres son los cargos que se le imputan respecto del Impuesto al Valor Agregado, dos de ellos vinculados con ajustes al débito fiscal y el restante relacionado con el crédito fiscal. Consisten en la impugnación de los movimientos de fondos imputados en la cuenta “anticipo de clientes” y al desconocerse el pasivo por carecer de respaldo documental se aplicó la figura de incremento patrimonial no justificado. Por otra parte, se cuestionaron las operaciones efectuadas por TECNOPROT S.A. con Claudia Haydeé Morán al considerarse que su tratamiento como ventas exentas carecía de sustento legal. Finalmente se objetó el cómputo de “viáticos de administración” y “viáticos de personal” por no resultar deducibles al no estar vinculados con la actividad gravada y al no haber aportado documentación respaldatoria.

Con relación al Impuesto a las Ganancias, las observaciones alcanzan también a los anticipos de clientes y los viáticos de administración y de personal, adicionándose la impugnación de gastos de “capacitación”.

d) Con relación a los actos administrativos dictados contra TECNOPROT S.A. considera como un agravio más que el rechazo de la prueba en sede administrativa, *al tramitarse la mera ficción de un procedimiento que arroja como resultado solo una apariencia formal*, implica un franco desmedro de la garantía del debido proceso adjetivo, colocando a la empresa en estado de indefensión, afectando con ello directamente la presunción de legitimidad de las resoluciones dictadas, atento que la determinación de oficio supone un procedimiento de conocimiento pleno tendiente a la reconstrucción de la realidad económica objetiva implicada.

Específicamente, entiende que la prueba resulta fundamental en la impugnación de “anticipo de clientes”, ya que se aplicó la figura presunta que prevé el artículo 18 de la Ley N° 11.683, que justamente admite prueba en contrario. La objeción de los “viáticos de administración” y “viáticos de personal”, también iban a ser rebatidos con la probanza propuesta y no admitida en la etapa anterior.

En base a lo expuesto solicita la nulidad absoluta e insanable de las determinaciones y la consecuente revocación de los actos administrativos, con costas.

Cuestiona la determinación sobre base presunta del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias, ya que la impugnación del pasivo de los anticipos de clientes registrados, quedará justificada con la prueba ofrecida ante este tribunal además de considerar que la aplicación del artículo 18 para el IVA requiere de una investigación particular en cada caso no procediendo su aplicación de manera automática.

Sobre las operaciones de enero, febrero y marzo 2011 declaradas como exentas en el IVA entiende que corresponde aplicar el principio de realidad económica, criterio que quedará acreditado con la prueba que se ofrece, ya que TECNOPROT S.A. era la exclusiva distribuidora de Jonhson & Jonhson y por ende la única que podía comprarle mercadería. Respecto de Claudia Morán entiende que como era la única que poseía registro de proveedor de IOMA, solo ella podía venderle a esta misma.

Aclara que la empresa comenzó siendo Tecnoprot de Claudia Morán para luego pasar a Tecnoprot S.A. con Claudia Morán como Presidente y con el 80% del paquete accionario. En ese marco señala que “por cuestiones extrañas al derecho tributario lo cierto es que el registro como proveedor de IOMA quedó en cabeza exclusiva de Claudia Morán mientras que la condición de distribuidor de Jonhson & Jonhson en cabeza exclusiva de Tecnoprot S.A.”. De tal forma solo una podía comprar y solo otra podía vender, tratándose de una empresa familiar que en la realidad económica se maneja como una unidad.

Afirma que “sin dudas la realidad económica de la operatoria fue erróneamente registrada como “venta” cuando

corresponde a otro tipo de vinculación que NO resulta alcanzada por el impuesto" (sic). A su vez considera que "la base fáctica subyacente no comparte la naturaleza jurídica de una venta gravada, resultando que las registraciones no se compadecen con la intentio facti entre Morán y Tecnoprot" (sic)

Por todo lo expuesto TECNOPROT S.A. solicita que se haga lugar a los recursos interpuestos, ofrece prueba informativa, documental en poder de terceros y pericial contable y hace reserva del caso federal.

e) Con relación al rechazo de las resoluciones que le extienden la responsabilidad solidaria a la Sra CLAUDIA HAYDEE MORAN, manifiesta que durante el período analizado, por razones particulares no ejerció la presidencia de la empresa a pesar de que formalmente lo era. Reitera las defensas de fondo opuestas por TECNOPROT S.A. y finalmente ofrece prueba informativa y documental en poder de terceros, replicando la informativa y pericial contable propuesta en las resoluciones de fondo.

II.- Que a fs.70/95, 151/175, 268/297 y 349/376 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos deducidos en autos, rechazando los mismos y solicitando la confirmación de las resoluciones apeladas.

a) En primer lugar repele el planteo de nulidad de los actos administrativos, respondiendo a los agravios vinculados a ella con minucioso detalle y argumentación.

En su descripción respecto de los recursos de TECNOPROT S.A. informa que la recurrente está constituida bajo la forma jurídica de sociedad anónima, y que la actividad inscripta responde a la "venta al por menor de instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos (código 477.330), registrando alta en el Impuesto al Valor Agregado desde abril 2006, cerrando sus ejercicios económicos en el mes de octubre de cada año.

Indica que en el marco de una fiscalización llevada a cabo en uso de las facultades conferidas por el Artículo 35 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) que abarcó los períodos fiscales enero a octubre 2011 del Impuesto al Valor Agregado, se solicitaron libros de iva compras, iva ventas, copias de declaraciones juradas del IVA, detalle de retenciones, el detalle y ubicación de la actividad realizada Parcialmente la información fue producida el 8 de agosto de 2014. En dicha oportunidad la recurrente puso en conocimiento que respecto de la actividad realizada por menor de prótesis e instrumental médico, el tratamiento en el IVA depende de la calidad del cliente. Ventas exentas, ventas gravadas al 10,5%, ventas gravadas al 21%. El 21 de agosto de 2015 aportó copias de tickets y facturas de compra de las cuentas contables viáticos y combustibles y lubricantes, dejando a disposición las facturas.

Ante la falta del cumplimiento íntegro del requerimiento, la fiscalización realizó circularizaciones a proveedores, clientes y entidades bancarias.

Sintetiza que como resultado de la labor desarrollada, se efectuaron cargos a la empresa, tales como: a) Ventas gravadas en el IVA a Claudia Haydee Morán declaradas como exentas, sin sustento legal sobre dicha postura; b) Gastos en "viáticos de personal", "capacitación" y "viáticos de administración" que no estuvieron destinados a la actividad gravada de la empresa y c) Un pasivo identificado como "anticipo de clientes" sobre el cual no se aportó documentación que respalde la registración contable e impositiva o que hubiere formado parte de una venta o de haberse frustrado la operación se hubiere devuelto el dinero.

Que a tales efectos y como resultado de una circularización la Sra Morán admite que en el año 2014 le compró a la firma Tecnoprot S.A., según facturas que detalla, que realizó anticipos a proveedores por la suma que figura en el pasivo de la recurrente y agrega que fue accionista y presidente del directorio de dicha firma. A los fines de acreditar el anticipo, adjuntó resúmenes bancarios de su cuenta en el Banco Provincia, sin embargo, no se aportó

como tampoco lo hizo TECNOPROT S.A. todo el movimiento financiero desplegado con la Sra. Claudia Morán, razón por la cual no se consideró acreditado el pasivo por falta de respaldo documental, aplicándose la figura del artículo 18 inciso f) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif).

Que si bien se aportaron los resúmenes bancarios de la Sra Claudia Morán, ellos por sí solos no alcanzan para demostrar la capacidad de comprarle mercaderías a Tecnoprot por $ 3.000.000 y haber realizado anticipos a cuenta de futuras compras por $ 2.100.000

Que con relación a las ventas que Tecnoprot S.A. le hace a la Sra. Morán no existe tratamiento diferencial en el Impuesto al Valor Agregado que le permita considerar exenta las operaciones.

Que respecto de los gastos computados tanto en el Impuesto al Valor Agregado a los fines del cómputo del crédito fiscal y en el Impuesto a las Ganancias, no se aportó documentación que respalde la vinculación con la actividad gravada de TECNOPROT S.A.

Finalmente considera que deben confirmarse los intereses resarcitorios, atento que la actora no planteó agravios. Pide que se rechace la prueba ofrecida, hace reserva del caso federal y solicita que se dicte sentencia rechazando los recursos incoados.

b) Respecto de los recursos incoados por la Sra Morán en su calidad de presidente del directorio de TECNOPROT S.A. y en los que se le extiende la responsabilidad solidaria, replica su rechazo en las cuestiones de fondo y respecto de la responsabilidad imputada considera que la misma se halla acreditada.

III.- Que a fs. 184 obra la Sentencia que ordena la acumulación del Expediente 48.207-I al que lleva el N° 48.206-I y a fs 384 luce el acto jurisdiccional que acumula los expedientes N° 49178-I y 49.179-I al último citado.

Que a fs 188 se dio traslado de la oposición a la prueba de los dos primeros expedientes y a fs. 192 esta Vocalía Instructora el 26 de septiembre de 2018 resolvió abrir a prueba por el término de 60 días haciendo lugar a la informativa y a la pericial contable. El 4 y 8 de octubre de 2018 obran las aceptaciones de los cargos.

Que fs. 211 el perito ofrecido por la demandada informa que no se ha podido realizar la labor contable encomendada y a fs 213 la representante fiscal con fecha 19 de marzo de 2019 solicitó el decaimiento de la prueba pericial propuesta.

Que a fs 392 se rechaza la prueba ofrecida en los expedientes 49.178-I y 49.179-I referidos a la responsabilidad solidaria de la Sra Claudia Morán

Que con fecha 29 de noviembre de 2021 se intimó a que TECNOPROT S.A. manifestara interés en producir la informativa pendiente (JONHSON & JONHSON MEDICAL S.A.) y la pericial contable. Ante el silencio de la actora el 8 de febrero 2022 se dio por decaído el derecho a producir las probanzas pendientes y el 16 de febrero de 2022 se dio por cerrado el período de instrucción.

Que por PV-2022-34387650-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”, a fs. 414/417 se agregan los alegatos producidos por el Fisco Nacional y por IF-2022-110983059-APN-VOCXII#TFN los autos quedan a disposición para el dictado de sentencia.

IV.- a) En primera instancia a pesar de haberse planteado como una cuestión más del escrito recursivo y no como una cuestión autónoma, corresponde abordar la nulidad planteada.

La misma se sustenta exclusivamente en el rechazo de las pruebas ofrecidas en sede administrativa. Lo cierto es que el juez administrativo merituó cada una de las probanzas propuestas y dentro de sus funciones y facultades consideró que las mismas no eran procedentes para rebatir los cargos y las calificó de superfluas o dilatorias, por lo tanto, resolvió en base a los antecedentes administrativos que había colectado la fiscalización. Sobre esa base se considera que el planteo de nulidad se ubica en un escenario de cuestionamiento de la resolución de los temas de fondo o de extensión de la responsabilidad, más que en la violación del derecho de defensa, en especial porque en esta instancia se admitió la producción de prueba y la mayoría de ella además de ser la más importante se dio por decaída por propia impericia, indiferencia o desinterés de TECNOPROT S.A. para producirla.

En ese marco es correcta la afirmación que hace la actora en cuanto recuerda que la determinación de oficio es el procedimiento tendiente a la reconstrucción de la realidad económica objetiva implicada, pero resulta inadmisible la apreciación de que se ha vulnerado su derecho al habérsela privado de considerar la prueba en sede administrativa, ya que tal enunciación se transforma en una cuestión meramente dogmática, pues ofreció ante esta instancia prueba pericial contable que no produjo a pesar de haberse otorgado tal derecho en detrimento del Fisco que había acercado razones para su rechazo. Tampoco produjo parte de la informativa propuesta. La única que se ofició, la informativa de IOMA obtenida no ha resultado hábil para modificar el criterio fiscal.

Que, por lo expuesto, debe rechazarse el planteo de nulidad de las cuatro resoluciones recurridas.

b) Que del relato de las partes se puede sintetizar la controversia de los tres aspectos perfectamente diferenciados y que requiere analizar si las determinaciones se ajustan o no a derecho.

b.1) El primero de ellos está referido a ventas por parte de TECNOPROT S.A. realizadas a la Sra Claudia Morán, sobre las que no se controvierte su realización, sino que la cuestión se circunscribe a una cuestión de derecho, concretamente al encuadre técnico que corresponde otorgarle a esas operaciones en el marco de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, ya que el Fisco considera que no hay ninguna razón para haberle facturado a la nombrada, durante los meses de enero, febrero y marzo de 2011 por un monto de $ 2.800.000 sin IVA al considerarlas como ventas exentas.

En su presentación ante este Tribunal la actora expresa que sobre las operaciones de enero, febrero y marzo 2011 declaradas como exentas en el IVA corresponde aplicar el principio de realidad económica y que como se acreditará con la prueba ofrecida, Tecnoprot S.A era absoluta distribuidora de Jonhson & Jonhson, por ende era la única que podía comprarle mercadería. A mismo tiempo considera que Claudia Morán como era la única que poseía registro de proveedor de IOMA, solo ella podía venderle a esta última con un tratamiento exentivo en el IVA.

Y agrega que la empresa comenzó siendo Tecnoprot de Claudia Morán para luego pasar a Tecnoprot S.A. con Claudia Morán como Presidente y con el 80% del paquete accionario. En ese marco señala que “por cuestiones extrañas al derecho tributario lo cierto es que el registro como proveedor de IOMA quedó en cabeza exclusiva de Claudia Morán mientras que la condición de distribuidor de Jonhson & Jonhson en cabeza exclusiva de Tecnoprot S.A.”. De tal forma se demuestra que solo una podía comprar y solo otra podía vender, a pesar de ser una empresa familiar que en la realidad económica se maneja como una unidad.

Afirma que “sin dudas la realidad económica de la operatoria fue erróneamente registrada como “venta” cuando corresponde a otro tipo de vinculación que NO resulta alcanzada por el impuesto” (sic). A su vez considera que “la base fáctica subyacente no comparte la naturaleza jurídica de una venta gravada, resultando que las registraciones no se compadecen con la intentio facti entre Morán y Tecnoprot” (sic)

Como se puede apreciar de las afirmaciones globales y dogmáticas que realiza la actora, se observa en primer lugar que no produjo la prueba informativa que ofreció respecto de Jonhson & Jonhson Medical S.A. y que le fuera concedida, provocando que después de tres años de incumplimiento se generara su decaimiento. Con relación a las razones comerciales que justificaron que se implementara una operatoria que involucra a JONHSON & JONHSON MEDICAL S.A.-Tecnoprot S.A.-Claudia Morán e IOMA, en nada inhibe que cada uno de los sujetos intervinientes deba sujetarse a las normas generales del impuesto –siendo cada uno de ellos un sujeto pasivo diferente-. Así como JONHSON vendió bienes a Tecnoprot S.A. alcanzados con el Impuesto al Valor Agregado con una exención objetiva, la posterior venta instrumentada y facturada por parte de esta última a Claudia Morán recibe idéntico tratamiento y ningún trato preferencial, ya que es la Sra. Morán a título personal la que tendría la relación con IOMA y el eventual tratamiento exentivo en caso de cumplirse con todos los requisitos que exige la norma. –operación que está fuera del análisis en esta instancia-. La normativa no prevé ninguna compensación ni propiedad transitiva en donde el beneficio de uno se transfiere al otro y mucho menos en materia de exenciones, por lo que el planteo de aplicar realidad económica está fuera de toda hipótesis, pues se estaría proponiendo la admisión de una fusión que eventualmente debió haber tramitado bajo el régimen de reorganización que contempla la Ley de Impuesto a las Ganancias, supuesto que no sucedió.

Con relación a la prueba informativa parcial producida por IOMA, ya que no contestó en forma expresa si la Sra Morán y Tecnoprot S.A. estaban registrados como proveedores de IOMA, se limitó a reseñar en una planilla las operaciones realizadas con la Sra. Morán durante el año 2011. Del detalle que obra a fs. 216/219 se observa que la proveedora contratante es TECNOPROT DE CLAUDIA H MORAN, y si bien resulta confusa la identificación en la columna de "ENTIDAD" tal como surge de la columna 7 del informe, resulta inequívoco el CUIT del emisor de la factura, ya que en la columna 11 se asienta el número 27-20065680-1, correspondiente a la Sra. Morán. A su vez si bien no se exigió en el oficio un formato especial de presentación de la información, la única identificación en la columna de IMPO_TOTAL haría presumir que se trata de una facturación sin IVA, por la calidad del sujeto adquirente. De ser así esta última es la operación que podría merecer el tratamiento exentivo, pero de ninguna manera las operaciones que la preceden.

A ello debe adicionarse que dentro de los once puntos de la pericia contable ofrecidos, por lo menos cinco estaban dirigidos a demostrar la viabilidad del tratamiento diferencial otorgado por la empresa TECNOPROT S.A. en las ventas a la Sra. Morán; sin embargo como se adelantó la prueba pericial contable se dio por decaída.

Quedó demostrado el desinterés en producir las pruebas que lucirían como el respaldo de la posición de la actora en detrimento de los criterios fiscales.

Sin agravio concreto, debe desestimarse el planteo efectuado por la actora respecto del ajuste bajo análisis.

b.2) El segundo de los cuestionamientos está referido a la registración en el pasivo de TECNOPROT S.A. de un anticipo de clientes que se le atribuye a la Sra. Morán por $ 2.100.000. El Fisco considera que dicha operación no se ha documentado, mientras que la señora Morán adjuntó resúmenes bancarios del Banco Provincia de Buenos Aires a fin de refutar dicho planteo del Fisco. Por ende, si bien no está en discusión que los fondos ingresaron a TECNOPROT S.A. lo que resta confirmar es si se trata efectivamente de un anticipo de cliente o si esos fondos fueron generados de alguna manera por la empresa

Lo cierto es que al 31 de diciembre de 2011 en las declaraciones juradas de Impuesto sobre los Bienes Personales y del Impuesto a las Ganancias de la Sra. Morán no existe un crédito contra TECNOPROT S.A. por ese importe. Dado que hay un desfasaje entre los cierres de ejercicios de ambas –octubre y diciembre- y si bien no existe un agravio en este sentido, el crédito no está registrado por la Sra Morán al 31 de diciembre, ni intentó demostrar que

existía al 31 de octubre pero lo descontó contra una factura emitida por Tecnoprot S.A. en esos dos meses, ni que esta última devolvió los fondos por haberse abortado la operación que diera lugar al anticipo.

Otro elemento que resultando definitorio, coadyuva a formarse opinión sobre la veracidad del "anticipo". El Fisco verificó en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales y del Impuesto a las Ganancias del cierre del ejercicio anterior que la Sra. Morán no contaba con la suma de dinero que dice haber adelantado a TECNOPROT S.A..

Deteriorado el argumento de que el anticipo de clientes proviene de la Sra. Morán, el Fisco Nacional recurrió a la figura del incremento patrimonial no justificado que consagra el artículo 18 inciso f) de la Ley N° 11.683 y determinó de oficio la base imponible de los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, con la suma que proviene del pasivo no demostrado con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida. Para determinar el Impuesto al Valor Agregado, distribuyó el monto citado en cada uno de los meses que involucra el período fiscal anual de la empresa.

No observándose desvíos en los criterios legales que corresponde aplicar en este tipo de casos, ni habiéndose producido la pericial contable que también apuntaba a rebatir los argumentos del fisco, considero que debe ratificarse el presente ajuste, existiendo indicios suficientes que provienen del análisis de la actividad de la empresa que se trata de un incremento patrimonial que debió haber tributado el Impuesto al Valor Agregado

c) El último de los temas cuestionados lo constituyen los gastos en viáticos de personal y de administración y gastos de capacitación. Los mismos no se objetan en cuanto a su generación sino al destino dado a éstos. El Fisco Nacional considera a partir de su análisis de fiscalización que no fueron incurridos para la actividad gravada. Por su parte en el recurso presentado la actora se limita a exponer que probará la legitimidad del cómputo con la prueba a producir. Analizadas las probanzas ofrecidas, se observa que el intento de demostrar su viabilidad se encuentra dentro de los puntos que integran la prueba pericial. Como ya se dijo, habiendo tenido tiempo suficiente, por su propia negligencia no la produjo y permitió que se le diera por decaído el derecho. El Fisco ha dejado registrado en los anexos que acompañan a los actos administrativos recurridos cada uno de los ajustes practicados, no existiendo duda de los montos que se encuentran involucrados.

No habiendo acercado documentación ni en sede administrativa ni en esta instancia, a pesar de haber señalado en su presentación que produciría las pruebas necesarias para demostrar su derecho y que permitirían analizar y desagregar cada uno de los gastos incurridos a fin de emitir opinión sobre la pertinencia del cómputo como gasto en el Impuesto a las Ganancias o del crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, considero que debe ratificarse el cargo realizado por el juez administrativo.

En síntesis, deben confirmarse las resoluciones 194/17 y 195/17, en todas sus partes, con costas.

V.- Que a continuación resta considerar las dos resoluciones dictadas contra la Señora Claudia Morán en su calidad de presidenta de TECNOPROT S.A., en las que se le extendió la responsabilidad personal y solidaria respecto de esta última.

Los eventuales planteos que se realizan respecto de la cuestión de fondo, han quedado definitivamente resueltos en el punto anterior, por lo que los cargos que se le efectuaron a TECNOPROT S.A. y la determinación de los dos tributos, se ratifican a estos efectos.

Que el proceso de determinación de responsabilidad se inició mediante el dictado de las Resoluciones N° 40/18 y 41/2018 DO (DV RRMP) de vista, de fecha 20 marzo de 2018.

Lo que queda por demostrar es si la Señora Morán tuvo alguna responsabilidad en la administración de la empresa durante el período fiscal de TECNOPROT S.A. cerrado en octubre de 2011.

En tal sentido y en lo medular, se observó que mediante Actas de Asamblea N° 4 y N° 20 del 25 y 28 de junio de 2010, respectivamente, (cuerpo Responsabilidad solidaria) se designa la continuidad de Claudia Haydeé MORAN como presidente del Directorio de TECNOPROT S.A. quedando demostrado en el aspecto formal y legal la responsabilidad que tuvo la citada en la empresa durante el período bajo análisis

A ello se agrega tal como señala el juez administrativo en las resoluciones atacadas que la Sra Morán fue quien atendió a las fiscalizaciones en su carácter de Presidente del directorio de TECNOPROT S.A. que dieron origen al procedimiento de determinación de oficio y quien suscribió la mayoría de las notas y documentación aportada contestando los requerimientos practicados por la inspección, si bien en fecha posterior.

A ello se opone la actora manifestando que durante el año 2011 y parte del año 2012 no ejercitó en los hechos el cargo de Presidente, ni tampoco la administración de la sociedad, por razones de salud. Ello la llevó a mantenerse apartada del ejercicio del cargo y alejada del devenir de la empresa. Frente a las severas complicaciones de salud, su médico le indicó un completo alejamiento del trabajo, habiéndose puesto de “sobreaviso” a todo el personal de la empresa con la advertencia que no podían tener comunicación con ella. Tales dichos estima que serán sustentados con los certificados médicos correspondiente. Culmina su descargo con la ratificación de que durante ese año a pesar de la designación formal, no ejerció efectivamente el cargo de presidente. A pesar de ello no se los acompañó ni en la instancia administrativa ni ante este Tribunal, sino que formaría parte de una dilatada prueba informativa.

Frente a esta argumentación, el propio Fisco Nacional verificó, tal como surge de los antecedentes administrativos que la actora suscribió contratos de mutuo en carácter de presidente de TECNOPROT S.A. con fechas 16 de agosto y 24 de octubre de 2011. En igual sentido emitió cheques con fecha 24 de octubre de 2011, en igual carácter, esto es durante el período que dice no haber ejercido el cargo.

Se agrega que en oportunidad de la circularización efectuada en la fiscalización a TECNOPROT S.A. la propia Sra. Morán respondió que durante el periodo 2011 le compró a la firma TECNOPROT S.A según facturas que detalla por un importe de $ 3.300.000, también realizó anticipos de efectivo a cuenta de futuras compras en el mismo período por un importe de $ 2.100.000 y que fue accionista y presidente del directorio de dicha firma.

En el expediente principal que diera origen a la extensión de la responsabilidad solidaria obra el oficio contestado por IOMA, del que surge que durante el año 2011 la Sra. Morán realizó cuarenta y seis (46) operaciones de venta a nombre propio con esta última institución médica. Ello demuestra la realización de actividades individuales más la función de presidente del directorio de la empresa, que se contraponen con el argumento de que estuvo alejada de la administración de la empresa por razones de salud. Además de no haber incoporado en el expediente los certificados respectivos, que de todos modos hubieran constituido solo un indicio de la situación fáctica, la misma no se encuentra respaldada con elementos contundentes en el plano comercial. Un alejamiento tan extenso como el que se esgrime debió estar acompañado por actas de directorio y/o asamblea que registren y autoricen tal ausencia. Ello le hubiera otorgado un viso de legalidad, sin embargo nada de ello se incorporó a las actuaciones.

Que en la responsabilidad solidaria concurren dos obligaciones distintas; una que es la obligación principal a cargo del contribuyente y otra accesoria y de carácter subsidiario, que es la que garantiza el responsable, que ello es así porque su responsabilidad tiene por causa el incumplimiento de los deberes tributarios impuestos a los directores, gerentes, administradores o representantes de la sociedad, responsabilidad que surge con posterioridad

a la verificación del hecho imponible y a raíz de la conducta del responsable del impuesto; se basa en el principio jurídico de la culpa, requiriéndose para ser hecha efectiva que el deudor (la sociedad) no cumpla la intimación de pago (Conf. CNACAF, Sala IV, “Club Atlético Adelante Asoc. Civil y Deportiva (TF 15.567-I) c/DGI”, sentencia del 15/7/1999).

Que en dicho sentido el artículo 8° en su inciso a) de la ley 11.683 (t.o. vigente al momento de la interposición del recurso) 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 la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Brutti, Stella Maris (TFN - 14.814-I - ac. 14.815-I/15.157-I) c/DGI” del 30/03/2004 (Fallos: 327:769) señaló: “que la resolución mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solidaria sólo puede ser dictada por el organismo recaudador “una vez vencido el plazo de intimación de pago cursado al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena”...” para luego agregar “....que en el ordenamiento de la ley 11.683... se resguarda el derecho de defensa de las personas a las que el ente fiscal pretende endilgar responsabilidad por la deuda de un tercero, al establecerse que, a tal fin, el organismo recaudador debe sujetarse al procedimiento de determinación de oficio establecido en el art. 17 de la ley 11.683 (conf. párrafo quinto del artículo citado), lo que implica -además de la necesaria observancia de las reglas que lo conforman que la resolución respectiva pueda ser objeto de apelación ante el Tribunal Fiscal -tal como sucedió en la especie- permitiendo al responsable formular con amplitud ante ese organismo jurisdiccional los planteos que considere pertinentes a su derecho.”

Que dicha doctrina es reiterada por el Máximo Tribunal en la causa “Bozzano, Raúl José (TF 33.056-I) el DGI” de fecha 11/02/2014 al agregar 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).”.

Que teniendo en consideración el criterio plasmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes mencionados, el recaudo necesario para extender la responsabilidad solidaria se encuentra cumplido en el caso en examen, ya que mediante las Resoluciones 194/17 y 195/17 se determinaron las obligaciones tributarias del deudor principal TECNOPROT S.A. las que fueron debidamente, encontrándose apeladas en esta instancia, por lo que al encontrarse incumplida la intimación de pago, resultó procedente que el ente fiscal inicie el procedimiento de las determinaciones de oficio con relación al responsable solidario, dictándose las determinaciones respecto de éste último, es decir una vez vencido el plazo otorgado al deudor principal.

Que de lo expuesto, se desprende claramente que la recurrente no ha probado que durante el período fiscal 2011 no ejerció el cargo de presidente o que la empresa la ha colocado en situación de incumplimiento, hecho que podría haberla liberado de la responsabilidad personal y solidaria.

Que corresponde a los responsables solidarios aportar la prueba irrebatible y concluyente para desvirtuar la responsabilidad atribuida desde el punto de vista subjetivo en razón del cargo ostentado, la que recae sobre aquellos que administren o dispongan de los bienes sociales, encontrándose obligados a cumplir con los deberes tributarios a su cargo y a ellos les alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de gravámenes que establece la ley.

Que por lo tanto, el recurrente resulta responsable solidario por los montos que el Fisco Nacional oportunamente reclamó a la sociedad TECNOPROT S.A. en concepto de Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado, razón por la cual deben confirmarse las resoluciones apeladas, con costas

VI.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados, cabe recordar 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. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998) sin advertirse vestigios de nulidad ni confiscatoriedad, cabe disponer su confirmación.

VII.- Que en conformidad con los considerandos precedentes, voto por confirmar las resoluciones apeladas por TECNOPROT S.A. y por la Sra. CLAUDIA HAYDEE MORAN, en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere en lo sustancial a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones apeladas por TECNOPROT S.A. y por la Sra. CLAUDIA HAYDEE MORAN, en todas sus partes, con costas.

2°) Regular honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de $ 205.779 (Pesos doscientos cinco mil setecientos setenta y nueve) por el patrocinio letrado y de $ 82.311 (Pesos ochenta y dos mil trescientos once con 54/100) por la representación procesal, los que quedan a cargo de TECNOPROT S.A , teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en la primer etapa cumplida, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley Nº 21.839, modificada por la Ley Nº 24.432.

3°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por su actuación en autos, en la suma de $951.710 (Pesos novecientos cincuenta y un mil setecientos diez) equivalente a 91,51 (noventa y uno con 51/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria- y $ 380.684 (Pesos trescientos ochenta mil seiscientos ochenta y cuatro) equivalente a 36,60 (treinta y seis con 60/100) UMA, respectivamente, los que quedan a cargo de TECNOPROT S.A.. teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas

procesales y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 15, 16, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 25/2022 (8/09/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

4°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por su actuación en autos, en la suma de $475.855 (Pesos cuatrocientos setenta y cinco mil ochocientos cincuenta y cinco) equivalente a 45,76 (cuarenta y cinco con 76/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria- y $ 190.342 (Pesos ciento noventa mil trescientos cuarenta y dos) equivalente a 18,30 (dieciocho con 30/100) UMA, respectivamente, los que quedan a cargo de la Sra. Claudia Haydee Moran teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 15, 16, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 25/2022 (8/09/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

5°) Se deja constancia que los honorarios regulados en los párrafos precedentes no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.21 16:57:09 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.21 17:17:38 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.21 17:19:06 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.21 17:19:07 -03:00