República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-98433106-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Agosto de 2023

Referencia: Voc.XI. Expediente N°48.200-I “Gomez Florentino Alfredo s/apelación"- Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación) y la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación), para dictar sentencia en el Exp. **N°48.200-I** caratulado “**Gomez Florentino Alfredo** s/recurso de apelación”.

La Dra. O’Donnell dijo:

I. El señor Florentino Alfredo Gómez interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas el 30 de junio de 2017 por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Mar del Plata de la Administración Federal de Ingresos Públicos**:**

a.- la Resolución N° 202/17, en la que se determina de oficio su responsabilidad personal y solidaria como apoderado y director suplente de La Cereal Ganadera S.A. en concepto al impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 8/2010 a 7/2012 y se lo intimó a ingresar $235.583,96, más intereses resarcitorios. Asimismo, en dicho acto se le intima a abonar una multa de defraudación de $706.751,88 (art. 46)

b.- la Resolución N° 203/17, en la que se determina de oficio su responsabilidad personal y solidaria en idéntico carácter frente al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2011 y 2012, y se lo intimó a ingresar $318.440,26, más intereses resarcitorios. Allí también se lo intima a abonar una multa de defraudación de $955.320,78 (art. 46).

En su presentación ante este Tribunal, el señor Gómez explica que el ajuste se funda en que los depósitos depurados de la cuenta del Banco de la Provincia de Buenos Aires perteneciente a La Cereal Ganadera S.A. superaban las ventas que declaró, responsabilizándolo solidariamente en virtud de haber ejercido el cargo de director suplente y apoderado.

Sostiene que las Resoluciones están viciadas de nulidad al violar el principio de congruencia, ya que en ningún momento planteó el juez administrativo que la responsabilidad imputada se sustentara, no en tales cargos, o además de tales cargos, en que era él quien en los hechos ejercía la administración de la sociedad, en lugar del director titular, ya que este fundamento recién se invocó en las Resoluciones recurridas; plantea así, que al contestar las vistas y plantear las defensas ofreció prueba respecto a otros hechos y argumentos invocados que no

fueron los que dieron sustento a tales actos, en violación al principio de congruencia, coherencia y correlación que debe primar entre la resolución que notifica la vista de los ajustes y la resolución determinativa, puesto que se podría haber ofrecido prueba para demostrar que el administrador designado era también el administrador en los hechos – vgr. testimonios, contratos, actos o trámites realizados por él, cobros o retiros de dinero, entre otros-.

Alega en cuanto al poder amplio otorgado a su favor que el mismo no incluía la facultad de presentar declaraciones juradas, pero si la de hacer pagos, pero aclara que estas facultades no determinan responsabilidad alguna. Continúa argumentando que era empleado de la sociedad –chofer y encargado- entre 2003 a 2014, sin responsabilidad alguna; agrega que no tenía la clave fiscal de la empresa por lo que entiende que solo se lo podría responsabilizar en principio respecto a la omisión de pagar lo oportunamente declarado, para lo que si poseía facultades, pero no por no haber declarado lo que no podía declarar por falta de facultades.

Manifiesta que es de su conocimiento que La Cereal Ganadera S.A. prestaba su cuenta para el cobro de cheques y que los depósitos realizados en exceso de lo declarado no se corresponden a servicios prestados. Funda lo que dice en las respuestas a los oficios diligenciados en sede administrativa, de los que se desprende que la mayoría de los emisores de los cheques afirmaron no haber operado con la firma, por lo que entiende que existen circunstancias que demuestran su origen ajeno a la actividad comercial de la empresa y que sin dudas refutan el mero indicio de las diferencias entre lo declarado y las acreditaciones bancarias que es el sustento de las determinaciones.

Respecto de las multas aplicadas en las Resoluciones, considera que existen elementos certeros que acreditan su buena fe, lo que imposibilita el encuadre doloso de su conducta, por lo que solicita se descarte la figura intencional del art. 46 de la ley, considerando improcedente las presunciones establecidas en los incs. a) y b) del art. 47; supletoriamente, pide que se gradúen las multas en su mínimo legal.

Ofrece la producción de prueba informativa, y solicita, en consecuencia, que se revoquen las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

II.- A fs. 58/76 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, también con costas.

III.- A fs. 104 obra el auto de apertura a prueba del 10 de julio de 2018 en el que se hace lugar a la prueba informativa ofrecida y se le hace saber al recurrente que los antecedentes administrativos fueron acompañados por el Fisco Nacional al momento de contestar los recursos. A fs. 118/147, 191 y fs. 162, obran las respuestas a los oficios librados a: la Administración Federal de Ingresos Públicos y a Moscardi Alberto Javier, respectivamente. A fs. 149 y fs. 166 se hizo lugar al libramiento de los oficios reiteratorios a: Andrade Maria Elena, Zuquelli Jose Orlando, Waldbillig S.A, Agromoncar S.A, Duarte Hugo Ruben y Transportistas PA ME CA S.R.L, ante la falta de respuestas de estos y que los oficios librados mediante carta documento fueron devueltos por no estar los destinatarios en el domicilio, solicita que se libre oficio a la Cámara Nacional Electoral y a la delegación correspondiente de la Dirección Provincial de Personas Jurídicas de la Provincia de Buenos Aires a los fines de que informen los domicilios de las personas y sociedades mencionadas anteriormente; a fs.183, se hizo lugar a dicho pedido y se ordenan los libramientos de dichos oficios obrando sus respuestas a fs.192, 193, 196, 198, donde se informan los domicilios solicitados.

En atención al tiempo transcurrido sin impulso por parte de la recurrente a la prueba ofrecida en su interés, el 27 de diciembre de 2022 se declara el cierre del período probatorio y se elevan las actuaciones a consideración de la Sala. Mediante el IF-2023-59152696-APN-VOCXITFN se pusieron los autos para alegar, obrando a fs.215

únicamente el escrito del Fisco Nacional. Por último, el IF-2023-96092642-APN-VOCXI#TFN quedan en estado para dictar sentencia.

IV.- Corresponde, en primer término, analizar el planteo de nulidad formulado por el Señor Gómez, el que, cabe ya adelantarlo, no puede prosperar, por cuanto las Resoluciones se encuentran debida y suficientemente motivadas en los antecedentes de hecho y de derecho que surgen de las actuaciones administrativas previamente sustanciadas a su emisión, tanto al señor Gómez y antes a la empresa, deudora principal de los tributos y demás conceptos que como responsable solidario a éste se le reclaman. Entonces, no se advierte violación a ninguna de las disposiciones de la ley 19.549, ni tampoco afectación a la garantía constitucional de defensa en juicio invocada, prueba de lo cual es que tuvo posibilidad de ejercerla en la instancia administrativa previa –conf. arts. 17, ley 11.683- y ahora ante este Tribunal.

Respecto a la nulidad por la diferencia entre los fundamentos de la vista y los de las Resoluciones, corresponde decir que constituyen meras discrepancias sin apoyo concreto en las actuaciones administrativas que dan cuenta que en todo momento la imputación de la responsabilidad se fundó en haber actuado como director suplente y como apoderado de La Ganadera Cereal S.A. En efecto, en la Resolución N° 314/16, que obra a fs.125/42, Cpo. Aux. N° 4, por la cual se le notificó al Sr. Gómez la vista del art. 17 de la ley 11.683 se hizo expresa referencia a ambos roles, es decir a su condición de director suplente y de apoderado; fue por ello, que en el escrito presentado 2.2.2017 él también se refirió a ambos roles, ejerciendo su defensa en dicha instancia en la que tuvo oportunidad de demostrar una realidad, fáctica y jurídica, diferente a la endilgada por el juez administrativo a la hora de atribuirle la responsabilidad.

Por lo expuesto, la nulidad por violación al principio de incongruencia que se invoca no puede prosperar.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe recordar que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido. Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como alzada de este tribunal al decir que *"…cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa "Cooperativa de Trabajo "Colonia Barraquero" LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)", pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa "EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI", "Cachape SRL c/ DGI" y "Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI", pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)"* -conf. "Bringas Raul", sentencia del 1.10.2020, entre otros-.

Por ello, corresponde rechazar el planteo de nulidad, sin costas ("Bolland", *Fallos* 336:70).

V.- Resta expedirse sobre la legitimidad de las Resoluciones. En ellas se intima al señor Gómez a ingresar las obligaciones fiscales incumplidas por La Cereal Ganadera S.A. por haber sido su director suplente a la fecha en que se devengaron, así como también su apoderado, conforme se desprende de la información obtenida de los sistemas de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La Ganadera Cereal S.A. tenía su domicilio fiscal en Quequén, Provincia de Buenos Aires donde la fiscalización concurrió y encontró una planta de silos, y domicilio legal en la calle Fray Santa Maria de Oro de esta Ciudad de

Buenos Aires. El ajuste notificado a la empresa, que nunca contestó y que quedó firme en la instancia administrativa, fue por diferencias entre las ventas declaradas y las acreditaciones bancarias, que se practicó a partir de la información suministrada por el Banco de la Provincia de Buenos Aires donde tenía radicada las cuentas, ya que la empresa nunca contestó los requerimientos de información.

Los cotitulares de las cuentas eran además del señor Gómez, Omar Gómez, Laura Rosana Barrionueo y Guadalupe de Hossana.

Circularizadas que fueron algunas de las empresas que extendieron los cheques acreditados en las cuentas de la empresa, manifestaron a la fiscalización desconocerla y desconocer también al señor Gómez por no haber operado comercialmente con ellos.

Por su parte, el asesor contable de La Ganadera Cereal S.A. que firmó el Balance del ejercicio 2012, manifestó que las diferencias no obedecían a ventas omitidas sino a préstamos de terceros, aunque aclaró que la empresa ya no era su cliente.

La empresa no estaba inscripta en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, ni tampoco estaba el señor Gómez. Es claro en las actuaciones administrativas que las diferencias obedecen a una operatoria de descuento de cheques más que a operaciones con cereales: eso es lo que arrojan los resúmenes bancarios aportado por la entidad y la circularización a las empresas emisoras de los cheques quienes reconocieron el cheque mas no a La Cereal Ganadera S.A. que lo presentó al cobro.

En la visita que la fiscalización realizara el 12 de septiembre de 2012 a la planta en Quequén el señor Gómez dejó aclarado que el inmueble era de él y que estaba en trámite de usucapión; además, exhibió documentación presentada ante el Cuartel de Bomberos y la policía de la Provincia de Buenos Aires que el predio estaba a su nombre.

En las actuaciones administrativas obran también las Actas que designaron al señor Gómez en el Directorio de La Cereal Ganadera S.A. Así, en las Actas de Asamblea General Extraordinaria Nros. 5 y 6 -del 21.4.2008 y 20.8.2011, respectivamente- él fue designado como director suplente, y la señora Barrionuevo como Presidenta. Obra allí también la Escritura N°220 del 14.6.2002 en la que Hector Javier Cabrera otorga poder amplio de administración y disposición "…a favor de los cónyuges en primeras y segundas nupcias respectivamente Don Florentino Alfredo Gómez, argentino, nacido el 15 de agosto de 1958, transportista, titular del DNI 12.250.936 y/o doña Hosanna de Guadalupe Silva ...extranjeros Número., ambos domiciliados en la calle de esta Ciudad de Necochea…".

Por su parte en la Escritura N° 375 del 5 de noviembre de 2003, en la que la que el señor Héctor Javier Cabrera, como Presidente de La Cereal Ganadera S.A. otorgó poder general amplio de administración y disposición a favor del señor Gómez y al señor Omar Andrés Gomez (v. 176//177, Cpo. Imp. Gcias. 1); a fs. 86/87 del Cpo. Ant. Aux 2, obra la escritura -del 28.10.2009- en la que la señora Laura Barrionuevo revocó el poder otorgado por Héctor Javier Cabrera a Hossana en el año 2002.

En ocasión de contestar el oficio que se librara en esta instancia a solicitud del señor Gómez, a fs. 118 la Administración Tributaria informa que éste fue empleado en relación de dependencia de La Cereral Ganadera S.A. desde el 13.6.2003 hasta el 24.2.2014 y adjunta como documentación de respaldo la Baja Registral tramitada con motivo de su renuncia el 26.2.2014 (fs.143). Informa la Administración en la misma contestación y documenta también que el administrador de la clave fiscal de la empresa era el señor Héctor Javier Cabrera, quien actuó como tal no solamente en el período fiscal 2012 que aquí interesa, sino antes –desde el 5.2.2008- y después,

hasta el año 2017.

Entonces, si bien se encuentra acreditado que desde el punto de vista formal el señor Gómez era director (suplente) y apoderado en la cuenta bancaria y quien suscribió los endosos de los cheques acreditados en la cuenta de La Cereal Ganadera S.A., los restantes elementos obrantes en las actuaciones y la prueba rendida en este Expediente da cuenta que no fue él quien realmente administró dicha empresa en los períodos fiscales que se le atribuyen como responsable.

Es que de allí, en particular de la información suministrado por la Administración Federal de Ingresos Públicos que obra a fs. 118/147, surge, en lo que aquí más interesa, que el Sr. Gómez era un empleado en relación de dependencia de La Ganadera Cereal S.A. –entre 2003 y 2014- y que su ocupación era la de transportista, aunque su empleador registralmente lo categorizó como personal administrativo (cajero) (fs. 143). Se desprende de allí además que, no se encuentra en discusión, no tenía el Sr. Gómez el manejo de la clave fiscal que le hubiese permitido hacer las presentaciones de las declaraciones juradas tributarias que dieron lugar a los actos de determinación de oficio dictados a dicha empresa y luego a él.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que si bien el señor Gómez era Director Suplente de La Cereal Ganadera S.A., no ha invocado, ni probado el juez administrativo, que fuera designado formalmente para asumir dicho cargo en los períodos comprendidos en las Resoluciones, lo que obsta también a que se le atribuya la responsabilidad personal y solidaria del art. 8, inc. a) de la ley 11.683.

Cabe aquí recordar que es criterio de la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal que "…los directores, gerentes, síndicos, etc., no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, porque la suya no es una obligación propia sino como responsable de deuda ajena. La solidaridad no quita a esta obligación su carácter de subsidiario, por lo que asiste a estos administradores el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal como lo establece la ley, y su responsabilidad surgirá recién si éste no cumple con la intimación efectiva de pago (cfr. C.S.J.N., causa: "Brutti, Stella Maris c/D.G.I.", registrada en Fallos: 327:769). Asimismo, se ha sostenido que son tres los requisitos para que nazca la responsabilidad solidaria: que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes tributarios; que el incumplimiento le sea imputable a título de dolo o culpa; que los deudores principales no cumplan con la intimación administrativa previa (cfr. esta Sala, en anterior integración, in re, "Troilo, Mauro Gustavo c/D.G.I.", del 12/06/2007, y en la actual, en autos "Paramio", ya citado)" -conf. "Tejeda, maría Nieves", sentencia del 30.12.2021-.

En el caso, mal puede sostenerse que el aquí recurrente haya actuado con dolo o culpa cuando no fue convocado para ejercer la Presidencia del Directorio de la sociedad deudora, ni se han exhibido Actas que lo hayan designado en dicho carácter en reemplazo del Presidente o de los directores titulares en los períodos que aquí importan. Ello, sumado a que no surge de las actuaciones que se haya desempeñado efectivamente en la gerencia de la sociedad, ni que haya tenido función empresaria alguna vinculada a su administración, impide confirmar en el caso la pretensión fiscal y sancionatoria notificada en las Resoluciones.

En ese sentido, ha dicho la Cámara que "…*para tener por configurada la responsabilidad solidaria prevista en los arts. 6º, inc. d, y 8º, inciso a, de la ley de rito se debe atender al ejercicio real y efectivo de la administración societaria y a la existencia de un factor subjetivo de atribución; extremos que no se verifican respecto del aquí actor y tampoco pueden ser inferidos por la circunstancia de que "figura como (...) firmante" en las cuentas bancarias*…" (conf. "Colucci, Ariel", sentencia del 28.3.2023, el subrayado es del original), jurisprudencia que resulta de aplicación al caso en el que, como ya se dijo, no existen elementos probatorios suficientes para fundar la atribución de responsabilidad al Sr. Gómez, empleado administrativo, por las deudas impagas de La Cereal

Ganadera S.A.

Por lo expuesto, corresponde revocar en todas sus partes las Resoluciones recurridas.

Por la forma en que se resuelve no resulta necesario tratar los restantes agravios.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal instructora.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1°) Revocar las Resoluciones Nros. 202/17 y 203/17, con costas.

2°) Regular los honorarios del Dr. Agustín Juan Ameztoy en la suma de $ 460.223, por su actuación en el doble carácter de apoderado y patrocinante de la recurrente, los que quedan a cargo del Fisco Nacional-, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada, las etapas procesales cumplidas y demás pautas establecidas por la ley 21.839 modificada por la ley 24.432. Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de esta Sala por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 12ª Nominación (conf. art. 184 de la ley 11.183).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.23 17:28:19 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.23 17:29:57 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.23 17:29:58 -03:00