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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-30496343-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 22 de Marzo de 2024

Referencia: Russo Carlos Alfredo. Sentencia.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Armando Magallón (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente **N° 38.800-I y su acumulado N° 45.462-I**, caratulado ***"RUSSO CARLOS ALFREDO s/recurso de apelación",***

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 90/107vta. el actor interpuso recurso de apelación contra las resoluciones AFIP DV NRR1 N° 320/2013 y 321/2013, ambas de fecha 20/11/2013, en las que se determinaron de oficio las obligaciones tributarias por el impuesto a las ganancias (periodo fiscal 2007) y el impuesto al valor agregado (periodos fiscales 01/2007 a 12/2007), más sus intereses resarcitorios.

Asimismo, a fs. 241/253 se apelaron las resoluciones AFIP DV NRR1 N° 802/2015 y 803/2015, ambas de fecha 27/10/2015. Por medio de aquellos actos, le fueron aplicadas sendas multas, graduadas en tres veces el total de gravamen evadido, para cada uno de los impuestos en los mismos periodos mencionados, respectivamente, conforme los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683.

Explica que en el tiempo en que sucedieron las operaciones que se le enrostran, tenía 28 años, y los beneficios de dichas operaciones no le pueden ser imputados porque no realizó las ventas de mercaderías, como sostiene la administración.

Cuenta que, en el año 2003, creó su cuenta en el sitio Mercado Libre, para la compra ociosa de bienes. Durante el año 2005, le prestó su cuenta a un amigo, el Sr. Basilio Zubaty Bazzi, brindándole su usuario y contraseña en forma gratuita y sin volverla a utilizar nuevamente.

Efectúa una reseña del procedimiento administrativo que dio lugar a las resoluciones apeladas, a partir de que el organismo fiscal le imputó haber utilizado el usuario "PC TECH ARGENTINA" para realizar operaciones, considerando que la cuenta estaba a su nombre. Ante ello, realizó su descargo en donde justificó la

falta de consideración de la prueba ofrecida en dicha instancia para acreditar que fue el Sr. Zubaty Bazzi quien utilizó el usuario.

Se agravia por el rechazo de la excepción de falta de legitimación pasiva planteada en el descargo. Cuestiona los argumentos que sustenta el organismo fiscal para su rechazo, a saber: i) la cuenta se encontraba registrada a su nombre; ii) las facturas por comisiones fueron emitidas a su nombre; y iii) la aceptación de los términos y usos del sitio, que fue efectuada por él.

Informa que al momento de su inscripción en el sitio el usuario tenía otro nombre, que fue modificado por Zubaty Bazzi a PC TECH. A su vez, de la ficha de registración acompañada por Mercado Libre, se observaba que el CUIT registrado para esa cuenta correspondía a Zubaty Bazzi y el nombre de la empresa era Zubaty Bazzi Basilio Alberto.

Afirma que no recibió las facturas por comisiones emitidas por Mercado Libre y que no las incluyó como gastos y/o crédito fiscal. A su criterio, debieron ser emitidas a nombre de Zubaty Bazzi, de acuerdo a la ficha de registración que poseía Mercado Libre.

Con respecto a los términos y usos del sitio, elementos sobre los que el ente fiscal reposa su acto, niega haberlos aceptado oportunamente ni tener conocimiento de su contenido, al igual que no está acreditado que al momento de haberse creado la cuenta ello hubiera ocurrido.

En línea con la afirmación de que no utilizó el usuario de Mercado Libre PC TECH ARGENTINA durante el año 2007, asegura que fue utilizada por Zubaty Bazzi. Y ello fue ratificado por éste, por medio de la presentación de un formulario en el que expresamente manifestó que fue quien utilizó el usuario para la venta de artículos e insumos de informática desde enero a diciembre de 2007, sobre las que emitió facturas a su nombre, siendo responsable inscripto en el impuesto al valor agregado. También mencionó los proveedores a quienes les compraba la mercadería, que distribuía sus productos desde su domicilio particular y que abonó las comisiones de Mercado Libre con una de sus tarjetas.

Considera que las resoluciones son arbitrarias, ya que se lo responsabiliza de las ventas únicamente por no haberse acompañado documentación que lo respalde, lo que sería difícil de lograr al encontrarse las facturas en poder de Zubaty Bazzi.

Cuestiona la omisión en considerar las pruebas obrantes, en que recién a partir del 04/09/2008 la titularidad de la cuenta pasó del Sr. Carlos Russo al Sr. Zubaty Bazzi en los registros formales del sitio. Es decir, plantea que la transferencia fue realizada previamente, pero formalizada en aquella fecha.

Dice que Mercado Libre aclaró que *"no verifica en ningún caso, ni realiza control alguno respecto a la veracidad, certeza o actualidad de la información allí ingresada*", por lo que el usuario puede ser utilizado por cualquier persona como ocurrió en este caso.

Considera que las probanzas presentadas no fueron desvirtuadas por la AFIP, afirmando que la única prueba para presumir que fue quien realizó las operaciones fue su hipotética titularidad de la cuenta.

Expresa que el ente administrativo no agregó elementos que acrediten que efectivamente realizó las ventas ni que percibió los montos que se detallan. A su criterio, podría haber corroborado si compraba mercadería en mayoristas de venta de computación a través de oficios a proveedores, o bien haber oficiado a los proveedores mencionados por Zubaty Bazzi; o citar a algunos de los compradores de la mercadería para que acompañen la

factura emitida, informen el lugar de la entrega, si los atendió el recurrente; debió requerir a Mercado Libre que informe el número de tarjeta y banco emisor con la que se pagaron las comisiones; debió requerir información sobre cómo le fueron abonadas al usuario las ventas que realizó; o verificar si el poseía cuenta bancaría y sus movimientos en el período bajo análisis, a fin de conciliar con la supuesta ganancia obtenida.

Puntualiza los motivos del rechazo de cada una de las pruebas ofrecidas en sede administrativa y el agravio causado ante esta situación.

Explica el funcionamiento del sitio de internet y manifiesta que en caso de que las ventas sean abonadas por Mercado Pago, el comprador paga a través del portal y luego Mercado Libre es quien le abona el dinero al vendedor del producto. Tal circunstancia es posible de ser verificada.

En línea a su defensa de falta de legitimación pasiva como cuestión de fondo, alega que las resoluciones son contrarias a los derechos de defensa en juicio y debido proceso, lo que vulneraría el principio de inocencia. Asimismo, no se estaría contemplando el principio de realidad económica por no haber sido quien en realidad obtuvo las ganancias determinadas. Solicita la citación del Sr. Zubaty Bazzi Basilio para intervenir en el presente expediente, como tercero obligado en los términos del art. 94 del C.P.C.C.N.

Acompaña detalles brindados por un ex empleado de Zubaty Bazzi, Pablo Mariani, quien informó que llevaba su actividad bajo el nombre de *"Teknoar de Zubaty Bazzi Basilio"*, con el usuario PC TECH ARGENTINA y con empleados en relación de dependencia. Especificó las diversas cuentas bancarias utilizadas, las tarjetas de crédito y una nómina de los proveedores de los cuales adquiría los productos que vendía en Mercado Libre. También indicó su número de teléfono e hizo entrega de calificaciones y comentarios de los usuarios compradores en el sitio, de los que surgiría que las ventas fueron realizadas por aquél o una compañera suya llamada Romina, los empleados registrados bajo su dependencia. Por otro lado, comentó que las comisiones por ventas que no se abonaban en efectivo eran abonadas por medio de Pago Mis Cuentas.

Explica el origen de la factura emitida por Zubaty Bazzi a JM IMAGEN DIGITAL, y el intercambio de mails con este comprador, acompañada al expediente y demostraría en forma irrefutable que no percibió las ventas atribuidas al recurrente.

Cuestiona las multas aplicadas con sustento en idénticos argumentos de su defensa de fondo, esto es, no alcanza para valorar su conducta la circunstancia de que la cuenta para operar en Mercado Libre se encuentre registrada a su nombre y que las facturas por comisiones le fueron emitidas a él. Asimismo, se agravia en la graduación en tres tantos de los tributos evadidos, por considerar que no hubo dolo ni ardid requerido por la figura infraccional.

Por último, ofrece prueba documental, informativa, testimonial y pericial y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 127/141 y 262/276 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones recurridas, con imposición de costas. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas y hace reserva de cuestión federal.-

III.- Que a fs. 164 se abre la causa a prueba. A fs. 422 fue clausurado el periodo probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala "A".

A fs. 423 se ponen los autos para alegar, haciendo hecho uso de su derecho la apelada a fs. 427/434 y

no la actora.

Finalmente, a fs. 436 se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV.- Que del informe de inspección y su complementario (obrantes a fs. 278/282 y 313/315 del cuerpo N° 2 del impuesto a las ganancias y a fs. 14/19 y 25/27 del cuerpo del impuesto al valor agregado) y las resoluciones apeladas, se desprende que el cargo se inicia a partir de la verificación de operaciones efectuadas por intermedio del portal de internet “mercadolibre.com.ar” por el periodo enero a diciembre de 2007, con el usuario PC TECH ARGENTINA, registrado a nombre de Carlos Alfredo Russo.

Su actividad declarada es la de “Venta al por mayor de productos alimenticios N.P.C”.

De los registros surge que si bien efectuó ventas durante el período fiscal 2007, no presentó declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias. Sí presentó en los ejercicios 2005 y 2006. Realizó pagos en el régimen de monotributo durante los ejercicios 2008 y 2009.

Ante el requerimiento fiscal, acompañó declaración jurada correspondiente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2007, sin movimiento. Manifestó que durante el ejercicio fiscal 2007 no tuvo operaciones comerciales de ningún tipo, habiendo sido utilizado su usuario de Mercado Libre denominado PC TECH por el Sr. Basilio Alberto Zubaty Bazzi, quien la habría utilizado para efectuar las operaciones informadas por Mercado Libre en cabeza de Russo.

Adjuntó copias de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, períodos 01/2007 a 08/2007 y 10/2007 que pertenecían al contribuyente Zubaty Bazzi. De su análisis se observó que en todos los casos, en los débitos fiscales se consignaron valores muy similares a los créditos fiscales, arrojando saldos técnicos de escasa significación, sean a favor de la AFIP o a favor del contribuyente, no habiendo exhibido ningún tipo de documentación de respaldo de las operaciones de venta o compras que respalden dichas presentaciones.

De la circularización a Mercado Libre, se obtuvo detalle impreso de planillas con detalle de las ventas efectuadas por el usuario PC TECH por intermedio del portal "mercadolibre.com.ar", quien asimismo, informó que la titularidad del mencionado usuario, fue transferida con fecha 04/09/2008 del Sr. Carlos Russo al Sr. Zubaty Bazzi, Basilio Alberto, con posterioridad al ejercicio fiscal 2007 bajo fiscalización.

Se consideraron como operaciones válidas las que se informan consignadas con "Si" en las columnas "Confirma Comprador" y "Confirma Vendedor" y con "Positiva" en las columnas "Calificación Comprador" y "Calificación Vendedor". Se procedió a totalizar en forma mensual las operaciones informadas en dólares y en pesos, convirtiendo los totales de moneda extranjera al tipo de cambio correspondiente a cada mes.

Se solicitó a la División Investigación información respecto de contribuyentes que declaren igual actividad que la informada por el Sr. Russo a efectos de obtener un margen de rentabilidad promedio para el ejercicio fiscal 2007. Con esos datos se confeccionaron papeles de trabajo con detalle de los ingresos y resultado obtenidos por aquellos contribuyentes seleccionados.

Mercado Libre aportó copias de las facturas emitidas al contribuyente fiscalizado por comisiones de venta y detalle de la forma de pago de las mismas, habiendo sido abonadas en su mayoría mediante efectivo o por el sistema de "pago mis cuentas", y solo en cinco casos mediante el uso de una tarjeta de crédito Mastercard.

Sin embargo, de la circularización remitida a dicha entidad financiera, la misma informó que el Sr. Russo no se halla adherido a su sistema.

Se consultó a la base E-fisco, Módulo Factuweb - CAI por Contribuyente y por Período, surgiendo que la última emisión de comprobantes efectuada por el recurrente fue solicitada el 08/11/2005, con vencimiento en los meses de febrero (facturas tipo A) y mayo del año 2006 (facturas tipo B), no existiendo información respecto del alta de controladores fiscales. Asimismo, de la consulta a la base E-fisco módulos "SITERA" y "Retenciones y percepciones", no surgió información de movimiento alguno para el ejercicio fiscal 2007.

El Sr. Russo fue localizado y con fecha 05/03/2012 se hizo presente en la sede de la División Fiscalización, acompañado del Sr. Basilio Zubaty Bazzi. Éste último manifestó que las operaciones de venta de artículos e insumos de informáticas efectuadas por el portal “mercadolibre.com” con ese usuario PC TECH ARGENTINA a titularidad del Sr. Russo en el año 2007, fueron efectuadas por él mismo y que las facturas de venta emitidas estaban a su nombre, encontrándose inscripto en el impuesto al valor agregado. Asimismo, detalló proveedores a los que les compraba la mercadería y expresó que la distribución era efectuada desde su domicilio particular (vid. fs. 252 del cuerpo 2 de Ganancias). No obstante haber sido requerida la documentación que respalde sus dichos, el Sr. Zubatty Bazzi no cumplió con el requerimiento (vid. fs. 254, 255 y 256).

Con los elementos obtenidos, se concluyó que, si bien tanto el contribuyente fiscalizado como el Sr. Zubaty Bazzi manifestaron que este último resultaría ser el responsable de las operaciones informadas, ninguno de los dos aportó algún tipo de documentación que respalde lo oportunamente expresado.

En cuanto el impuesto al valor agregado, se verificó la presentación **sin movimiento** de la totalidad de las declaraciones juradas correspondientes a los períodos enero a diciembre de 2007. Se procedió a totalizar en forma mensual las operaciones informadas por el portal de internet de Mercado Libre, depuradas de acuerdo a lo mencionado sobre el impuesto a las ganancias, aplicándose a dichos valores la alícuota del 10,50% correspondiente a la venta de equipos informáticos y sus componentes.

Toda vez que no aportó documentación respaldatoria respecto de las compras de los artículos comercializados, y de la consulta a la base E-fisco módulos "Consumos relevantes", "Citi Ventas" y "Retenciones y percepciones" no surgió información, no se computó crédito fiscal ni retenciones sufridas.

Según el informe complementario de inspección, incorporaron en la determinación de ingresos del año 2007 las operaciones informadas por Mercado Libre que fueron confirmadas individualmente por el comprador o por el vendedor. Así, se procedió a computar el crédito fiscal informado por Mercado Libre en las facturas tipo A que le fueron emitidas al contribuyente en los meses de enero a diciembre 2007 y con las modificaciones solicitadas, se obtuvieron nuevos montos de ingresos omitidos mensuales y anuales, lo que modificó las determinaciones originarias del impuesto a las ganancias y el impuesto al valor agregado.

No habiendo prestado conformidad con los ajustes proyectados, se emitieron sendas resoluciones de vista que dieron comienzo al procedimiento determinativo que culminó en los actos ahora en crisis.

V.- Que preliminarmente, corresponde tratar el agravio dirigido a impugnar las resoluciones dictadas porque son contrarias a los derechos de defensa en juicio y de debido proceso, en atención a que no se consideró la prueba documental y la informativa y pericial ofrecida.

Sobre esta cuestión, cabe destacar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que “*…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en*

sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros).

En ese ese contexto, los argumentos planteados deben ser desestimados toda vez que en autos ha podido ofrecer y producir en esta instancia las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos.

VI.- Que a fin de resolver el planteo de falta de legitimación pasiva articulada por el recurrente, cabe recordar que la "*doctrina denomina "Legitimación manifiesta para obrar", es decir, la que hace a la legitimación procesal que es aquella que "determina quién puede actuar como parte actora en un proceso determinado (legitimación activa) y frente a quién, como demandado (legitimación pasiva)". Los glosadores la denominaron "legitimatio ad causam", "precisando la condición jurídica en que se hallan una o varias personas en relación con el derecho invocado en juicio, sea en razón de su titularidad (vgr., propietario, acreedor, cesionario, heredero), o bien de otras circunstancias idóneas para fundar la pretensión o defensa, en su caso" (*vid. T.F.N., Sala B, "EPELCO S.A. IECSA S.A.", 12/3/2008).

En ese contexto, entiendo que resulta imprescindible analizar la procedencia de las determinaciones efectuadas en tanto el planteo excepcionante del recurrente reposa en que no fue quien efectuó las operaciones gravadas, invocando la aplicación del principio de la realidad económica.

Para determinar la responsabilidad del recurrente frente a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, el ente fiscal tuvo en cuenta los términos y condiciones vigentes en la plataforma "Mercado Libre" en el tiempo en que se realizaron las operaciones en trato y los demás elementos recolectados, enumerados en el Considerando IV, concluyendo que sobre él recaía la obligación tributaria (sujeto pasivo) respecto a las operaciones efectuadas en el mencionado sitio durante el periodo fiscalizado.

VII.- Que del relato efectuado en el Considerando IV, la determinación efectuada por el ente fiscal se advierte adecuada toda vez que de los elementos colectados en la etapa de instrucción y determinativa infirió que las operaciones realizadas fueron efectuadas por el Sr. Russo.

De tal forma, el caso bajo examen refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos tenidos en cuenta por el organismo recaudador con la realidad económica del contribuyente sobre el que han recaído los ajustes.

Para ello, corresponde reseñar las pruebas aportadas y producidas por el recurrente ante este Tribunal, que se dirigieron a acreditar que no fue quien realmente realizó las operaciones desde el sitio Mercado Libre, aun cuando era el titular de la cuenta registrada en dicha plataforma.

En principio, debe destacarse que la copiosa prueba documental que acompaña no logra desvirtuar las conclusiones del ente fiscal. En efecto, adviértase que el listado de cheques (fs. 55/57) pertenecen al año 2008, cuando en autos se cuestionan operaciones del período fiscal 2007.

Con la impresión de calificaciones de las ventas en el sitio pretende acreditar que aquellas refieren a personas ajenas a su entorno (vg. afirma que donde dice "Alberto" debe leerse Zubaty Bazzi) o que "Romina" y "Pablo" eran empleados de éste último. Conjeturas que no acredita con otra prueba más idónea (vg. inscripción el Registro de Empleadores). (vid. fs. 58/69).

Finalmente, agrega copia de los “Términos y Condiciones” del sitio “Mercado Libre vigentes desde el 19/12/2012 y Mercado Pago, vigente desde el 27/02/2013 (vid. fs. 80/89).

Tampoco aporta elementos que ayuden a probar los dichos del recurrente los oficios dirigidos a los Bancos Credicoop, Santander Río y HSBC. En efecto, el primero informa que el Sr. Zubaty Bazzi, Basilio Alberto fue titular de una cuenta durante el período 12/01/2009 a 14/01/2009 (vd. Fs. 200). Por último, los bancos restantes manifestaron no haber emitido las tarjetas de crédito indicadas por lo tanto no poder informar su titular (vid, fs. 324 y 355).

Con respecto al oficio librado a American Express Argentina S.A., cabe señalar que en su responde se informaron los titulares de las tarjetas que realizaron operaciones con el establecimiento “Teknoar” durante el periodo 2007. Información que nada aporta a la cuestión litigiosa (vid. fs. 195/199).

Por otro lado, Prisma Medios de Pago S.A. (ex Visa Argentina S.A.), informó que el CUIT perteneciente a Teknoar no figura registrado bajo ningún establecimiento adherido, más allá que el mismo haya podido ser dado de baja (vid. fs. 203). Asimismo, comunicó que no se registran operaciones de pago a Mercado Libre por los importes mencionados en el requerimiento (fs. 210 y 309).

Respecto a la respuesta de Nextel a fs. 201/202, la misma adjuntó planilla con los registros de titularidad del número de teléfono referido como Tel. 2 en la ficha que obra a fs. 52, perteneciente a Zubaty Bazzi durante los años 2005 y 2007.

En relación con la factura emitida por “TecknoAr de Basilio Zubaty” por la venta de productos electrónicos, su compradora Claudia Elizabeth Barbosa informó a fs. 204/205 y 306/308 que efectivamente el documento original fue entregado al recurrente, quien lo acompañó en oportunidad de interponer el recurso de apelación (vid. fs. 50).

Es dable señalar que parece existir disidencia entre la información brindada por Mercado Libre S.R.L. en esta instancia de la brindada en sede administrativa. En efecto, en su contestación que obra agregada a fs. 395/415 vta. de autos, se informa que la cuenta “PC TECH ARGENTINA”, figura registrada a nombre de “Alberto Zubaty Bazzi Basilio”, sin documento nacional de identidad y dirección declarados. La fecha de creación de la cuenta en 13/11/2003. Más allí, la empresa manifiesta que los datos acompañados ***“han sido provistos por la persona que se registró en el Sitio Web en oportunidad de registrarse, operación que se realiza en forma online a través de una solicitud o formulario, siendo el propio usuario el responsable de completar dicho formulado con información personal, exacta, precisa y verdadera”***.

Ahora bien, de la ficha de registración al sitio acompañada por el recurrente que obra agregada a fs. 52 de autos y de la acompañada por “Mercado Libre” durante la fiscalización (fs. 40 y 134 de cuerpo 1 del impuesto a las ganancias de las actuaciones administrativas), se desprende que la cuenta era del recurrente y que con fecha 04/09/2008 pasó a ser del Sr. Zubaty Bazzi, Basilio.

Asimismo, la empresa acompaña dos informes en soporte digital. Bajo el Anexo A, remitió el historial de publicaciones generadas por ese usuario en modo vendedor dentro del sitio y las calificaciones otorgadas en el año 2007. A su vez, en el Anexo B se detalló el historial de comisiones generadas por el usuario en ese año, pero informó que no pudo identificarse el medio de pago utilizado para la factura. Informó que no hubo registro de forma de pago ni detalle de la cuenta bancaria donde se recibió el pago del usuario KILY79, al igual que no surge operación alguna a través de Mercado Pago. También comunicó que no se han localizado tarjetas de crédito ni cuentas bancarias registradas en el año 2007, aunque realizó el detalle de las cuentas bancarias registradas al

momento de contestar el oficio (año noviembre de 2016), siendo el titular de dos de ellas Zubaty Bazzi Basilio.

Por último, de las contestaciones de los supuestos proveedores oficiados, sólo se obtuvo como información sobre las operaciones con el recurrente o Zubaty Bazzi durante el año 2007, surge en su mayoría que el cliente era Zubaty Bazzi y las facturas se emitieron a su nombre, mientras que en algunos casos se informó que ni siquiera estaba registrado en sus bases de datos. (vid. fs. 315/323, 326, 327/331, 357/362, 363, 364, 365/372, 375/381, 383, 385/386, 391, 392/393, 394)

De tal forma, de la prueba producida sólo cabe concluir que el actor no ha logrado destruir las conclusiones a las que arribó el ente fiscal a partir de los elementos colectados. En efecto, debe tenerse presente que de acuerdo con los términos y condiciones del sitio "Mercado Libre", *"El usuario será responsable por todas las operaciones efectuadas en su Cuenta, pues el acceso a la misma está restringido al ingreso y uso de su Clave de Seguridad, de conocimiento exclusivo del Usuario. El Usuario se compromete a notificar a Mercado Libre en forma inmediata y por medio idóneo y fehaciente, cualquier uso no autorizado de su Cuenta, así como el ingreso por terceros no autorizados a la misma. Se aclara que está prohibida la venta, cesión o transferencia de la Cuenta (incluyendo la reputación y calificaciones) bajo ningún título…El vendedor será responsable por todas las obligaciones y cargas impositivas que corresponden por la venta de sus artículos…Cada usuario conoce y acepta ser el exclusivo responsable por los artículos que publica para su venta y por las ofertas y/o compras que realiza"*. Es decir que el actor, al constituir el registro de su cuenta tomó conocimiento que toda "intrusión" o "uso por parte de terceros" de su cuenta quedaba bajo su exclusiva responsabilidad.

A ello, cabe agregar que las facturas de comisiones emitidas por Mercado Libre por los meses de mayo a diciembre de 2007 (obrantes a fs. 146/229 de los cuerpos del impuesto a las ganancias) están a nombre de "Russo Carlos Alfredo", con su respectivo CUIT.

Finalmente, no escapa a quien suscribe, que resulta llamativo que el actor contara con datos tan precisos sobre clientes y proveedores, empleados, cuentas bancarias y listado de cheques emitidos por el Sr. Zubaty Bazzi, siendo que según sus dichos, no existe relación desde el año 2012. En tanto, y si bien aquél se presentó en sede administrativa, no aportó ningún elemento probatorio que acreditara sus dichos, elementos que tampoco han podido producirse ante esta instancia. Tampoco acreditó movimientos financieros o copias con medios electrónicos de las operaciones por parte del mencionado Zubaty Bazzi.

En ese contexto fáctico cabe concluir que a partir de las constancias obrantes de los antecedentes administrativos, la prueba producida y conforme los términos y condiciones del sitio, el sujeto pasivo de la obligación tributaria por las operaciones celebradas en el sitio con la cuenta bajo su titularidad durante el año 2007 ha sido el recurrente, por lo que corresponde rechazar la defensa articulada y confirmar los actos venidos en recurso en cuanto determinaron su obligación frente a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, con más sus intereses resarcitorios. Con costas.

VIII.- Que ahora corresponde analizar la procedencia de las sanciones aplicadas frente a cada impuesto, las que el ente fiscal subsume en el art. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, "el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada". Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que "El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas." (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencial y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones", Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

IX.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de las conductas del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado, la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es –generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre ("presumtio sumitir ex so quo prelumque fit"), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, "Metodología Jurídica", Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Desde ya, que las presunciones así definidas y contenidas en el artículo 47 dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ella, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

X.- Que analizados los antecedes administrativos, el informe del inspector actuante y las resoluciones dictadas aplicando las multas, se desprende que el Fisco Nacional actuó diligentemente en razón de las consideraciones que paso a exponer.

En los actos administrativos impugnados se imputa al recurrente la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas *"cuando en la documentación indicada...se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible"*.

Conforme se desprende de las actuaciones llevadas adelante, el organismo fiscalizador efectuó las observaciones que conllevaron a considerar el accionar de la actora en conductas dirigidas a defraudar al Fisco Nacional, de acuerdo a los siguientes fundamentos.

Ante las declaraciones juradas presentadas por el año 2007 en cero, en contraste con la información aportada por Mercado Libre surge que tuvo ingresos por la venta de los artículos e insumos de informática en el sitio, junto al hecho que ocultó sus ingresos y la atribución de los mismos a Zubaty Bazzi, el organismo fiscal encuadró cada una de las conductas como el ardid requerido por las figuras infraccionales imputadas.

Teniendo en cuenta el análisis efectuado en los Considerandos precedentes sobre dichas cuestiones y la ausencia de elementos para desvirtuar los fundamentos vertidos por la Administración, considero que las multas aplicadas frente al impuesto al valor agregado y a las ganancias, en los términos de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683, han sido correctamente ajustadas a derecho, con costas.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas, en todos sus términos. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, pero no con la graduación de la sanción aplicada en autos.

II.- Que en relación a las multas impuestas comparto los argumentos expuestos por la Vocal preopinante en cuanto confirma las mismas, no obstante, no surge del Informe Final de Inspección ya mencionado en este decisorio que la recurrente presentara antecedentes infraccionales, lo cual conduce reducir las sanciones a su mínimo legal en dos tantos de los gravámenes dejados de ingresar en su justa medida, con costas en la parte que se confirma y por su orden en relación a la reducción de las mismas.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiero al Voto de la Dra. Guzmán, salvo en lo atinente a la graduación de la sanción aplicada en autos, coincidiendo con lo merituado en el considerando II del Voto del Dr. Porporatto.

Por lo expuesto, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas y reducir las sanciones a su mínimo legal en dos tantos de los gravámenes dejados de ingresar en su justa medida, con costas en la parte que se confirma y por su orden en relación a la reducción de las mismas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.21 16:22:29 -03:00

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.03.22 09:36:31 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.22 15:01:05 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.22 15:01:06 -03:00