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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-70223053-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 4 de Julio de 2024

Referencia: Atilio Amadeo Casarin y Juan Carlos Narciande SH. Sentencia 2da. nom.

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 Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Armando Magallón (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 42.290-I caratulado: ***"Atilio Amadeo Casarin y Juan Carlos Narciande S.H."*** y su acumulado Nro. 42.291-I caratulado***: "Narciande Juan Carlos***",

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 58/73 y 173/188 se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones N° 335/14 y 337/14 dictadas por la AFIP-DGI con fecha 28 de noviembre de 2014 en virtud de las cuales se determina de oficio el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01/2009 a 12/2012 de la firma Atilio Amadeo Casarin y Juan Carlos Narciande S.H. e impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2009 a 2011 del contribuyente Juan Carlos Narciande, con más intereses resarcitorios y se aplican multas con sustento en los art. 46 y 47 de la ley de procedimiento fiscal.

En primer lugar opone la excepción de prescripción de las determinaciones correspondientes al período fiscal 2009.

En este sentido, plantea que el organismo fiscal nunca interpuso demanda civil alguna reclamando el pago de sumas de dinero por el impuesto a las ganancias y al valor agregado del año 2009, por lo que entiende que las acciones del Fisco, han prescripto por el transcurso del tiempo.

Añade que, en igual sentido, han prescripto las multas que se pretenden reclamar sobre dichas sumas, por tratarse de obligaciones accesorias, y por ende –dice- si se extinguen las obligaciones principales, lo mismo sucede con sus accesorias.

Luego de citar el fallo “Filcrosa S.A.”, sostiene que las únicas normas constitucionalmente aplicables para analizar la prescripción pueden provenir del Código Civil y no de las leyes provinciales y añade que en caso de restringir los derechos que emanan de la norma nacional, son inconstitucionales.

Afirma que no existe ninguna explicación razonable a la demora del Fisco en reclamar sumas de dinero del año 2009, cuando ha transcurrido tanto espacio de tiempo sin que se hubiesen tomado medidas diligentes, idóneas, adecuadas y lo suficientemente rápidas para ejercer sus reclamos con anterioridad.

En razón de ello, solicita que se haga lugar a la prescripción solicitada y se deje sin efecto el reclamo de los montos determinados por la AFIP por el año 2009, incluidas las sumas en concepto de intereses y multas.

Respecto de la cuestión de fondo, sostienen que la existencia de acreditaciones en las cuentas a las que hace referencia el organismo fiscal, no significa que las mismas pertenecieran y fuesen parte de la actividad económica de los actores.

Aducen que es posible establecer quienes serían los verdaderos obligados fiscales mediante el estudio contable de las personas físicas o jurídicas que emitieron los cheques depositados o directamente hicieron depósitos en dichas cuentas.

Añade que, si se analizaran los balances contables de las personas que efectuaron los pagos se podrían ubicar a las personas a favor de quienes se efectuaron tales pagos.

Plantea que los socios de la sociedad de hecho actora, no resultaron beneficiarios de tales sumas.

Alega que el organismo fiscal violó el derecho de defensa al denegar las medidas de pruebas requeridas, que consistían en la realización de una investigación de los balances contables desde el año 2009 al 2012 inclusive, de todas aquellas personas físicas y jurídicas que hubiesen realizado depósitos en las cuentas bancarias investigadas, o que hayan librado los cheques allí depositados. Entiende que a través de dicha investigación surgirían los verdaderos obligados fiscales.

Efectúa un análisis de la metodología de liquidación del impuesto al valor agregado y luego plantea que los actores no pueden ser considerados los sujetos obligados al pago del impuesto señalado, porque entiende que éste debe ser pagado por quien efectuó el pago, en caso de no haberlo realizado o porque ese impuesto ya está pago y no puede ser reclamado dos veces, independientemente de quien fuese el obligado a dicho pago.

Agrega que, por aplicación del inciso “b” del art. 28 de la ley del impuesto en cuestión, la alícuota relacionada con las obras, prestaciones de servicios vinculadas a los cereales y su producción es del 10,5% y dice que, surge evidente de las empresas involucradas que los pagos investigados están relacionados con la comercialización de cereales. Afirma que el 2,5% del total es retenido al momento de efectuarse el depósito de las sumas de dinero y de acreditarse el cheque respectivo, razón por la cual entiende que si las sumas fueron bancarizadas, ese porcentaje debe ser descontado de las sumas reclamadas porque ya fue retenido e ingresado a la administración al momento del depósito.

Plantea, asimismo, que el 8% restante debió ser retenido por quien efectuó el pago y por ello, considera que resulta insostenible que se reclame de los actores el pago del impuesto al valor agregado porque –reitera- no son los verdaderos obligados fiscales y si lo fueran, entiende que, el impuesto ya fue retenido y debió ser pagado por los depositantes y el Banco girado, conforme la R.G. 2300, arts. 2, 3 y 4, inc. a, y 13.

Respecto de la determinación correspondiente al impuesto a las ganancias, entiende que debe ser revocada, en el entendimiento de que se han contabilizado y pagado el tributo por todas y cada una de las sumas que ingresaron a sus patrimonios, ya sea a título personal o como sociedad de hecho.

Se agravia, a su vez, de las sanciones aplicadas en los impuestos determinados.

Subsidiariamente, aduce que los montos de las multas son excesivos por lo que representan una violación al derecho de propiedad.

Solicita la expresa declaración de inconstitucionalidad de las normas invocadas por la AFIP, en cuanto le otorga la facultad de calcular multas que multiplican varias veces el capital reclamado.

En razón de lo expuesto, solicita que se haga lugar al planteo y se reduzca la multa, de modo tal que no supere el 30 % del capital reclamado.

Respecto de los intereses aplicados, también considera que son confiscatorios, y aduce que, si se tiene en cuenta la tasa pasiva del Banco de la Nación Argentina, el monto total a reclamar ascendería a una suma significativamente inferior a la reclamada.

Afirma que, para proteger adecuadamente el derecho de propiedad, se debería aplicar la tasa pasiva del Banco de la Nación Argentina.

Solicita que se declare la inconstitucionalidad de los artículos que habilitan a calcular intereses de forma ostensiblemente mayor a las tasas del Banco Nación.

Por último, hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 102/120 vta. y 198/220 vta. contesta la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirmen los actos venidos en recurso. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 235 se resuelve diferir la excepción de prescripción parcial opuesta por la apelante, para el momento de resolver el fondo de la controversia.

IV.- Que en ese contexto, corresponde resolver como cuestión liminar la excepción de prescripción articulada por la recurrente, respecto de las acciones y poderes del Fisco para determinar los tributos y aplicar sanciones por el período fiscal 2009.

En este sentido, es dable señalar que no resultan aplicables al caso las conclusiones dispuestas por la Corte en el fallo “Filcrosa S.A.”, toda vez que, en dicha oportunidad, se analizaron las normas aplicables para decidir acerca de la prescripción de tributos locales, encontrándose en discusión si correspondía la aplicación de la prescripción dispuesta en el Código Civil o aquella prevista por leyes provinciales, cuestión que no resulta análoga al caso de autos, en el cual se analizan sendas determinaciones de oficio de Tributos nacionales, y por ende, considero que no existen dudas respecto de la aplicación de las normas sobre la prescripción que dispone, en el ámbito nacional, la ley 11.683.

En efecto, las obligaciones tributarias como las de autos poseen su propio régimen de prescripción, contenido en la ley 11.683, que tiene prevalencia sobre las disposiciones tendientes a regular las relaciones de derecho privado. Caso contrario se avasallaría el régimen dispuesto para el ejercicio de las acciones y poderes

fiscales para determinar impuestos y aplicar multas.

Sentado ello, cabe señalar que el artículo 56 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) dispone –en lo que aquí interesa- que *"las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en el previstas, prescriben: a) por el transcurso de 5 (cinco) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos y que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación…"*.

A su turno, el artículo 57 establece que dicho plazo, comenzará a correr el primero de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.

Por su parte, el artículo 58 dispone que el término de prescripción para aplicar multas comienza a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación a los deberes materiales.

En este contexto, el término de cinco años para determinar y exigir el impuesto al valor agregado por los períodos 01 a 11/2009, comenzó a correr el 1° de enero de 2010 y finalizó el 31/12/2014, y en el caso del período 12/2009, comenzó a correr el 1° de enero de 2011 y culminó el 31/12/2015, razón por la cual, corresponde concluir que la resolución que determinó el impuesto por los períodos señalados dictada con fecha 28/11/2014, fue dictada dentro del plazo legalmente otorgado al Fisco para determinar el tributo y aplicar las correspondientes sanciones.

Por su parte, respecto del impuesto a las ganancias del período fiscal 2009, el plazo de prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2011 y culminó el 31/12/2015, con lo cual, surge evidente que la resolución que determinó el impuesto a las ganancias en fecha 28/11/2014, también fue dictada dentro del plazo legalmente estipulado.

En razón de todo lo expuesto, corresponde rechazar la prescripción opuesta por los recurrentes, con costas.

V.- Que por su parte, y en cuanto al agravio introducido por la recurrente, referido al rechazo de las medidas de pruebas por parte del Fisco, cercenando así, según dice, su derecho de defensa, cabe señalar que no le asiste la razón en su planteo.

Sobre la 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). Ello así, en autos la recurrente tenía la posibilidad de ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente.

VI.- Que, asimismo, y en cuanto a los planteos sobre la inconstitucionalidad de las normas aplicadas por el Fisco, corresponde señalar que no le corresponde a este Tribunal expedirse, atento la limitación dispuesta por el art. 185 de la ley de procedimiento fiscal.

VII.- Que corresponde analizar ahora la procedencia de los ajustes efectuados por el organismo

fiscal.

Al respecto, cabe señalar que, conforme surge del informe final de inspección (vid. ant. Adm. a fs. 576/618 de los cpos. IVA nros. 3 y 4) el organismo fiscal le inició una fiscalización a la sociedad de hecho integrada por Atilio Amadeo Casarin y Juan Carlos Narciande, dedicada a la compraventa de cereal y al transporte propio y de terceros, en la zona de influencia del puerto de Quequén, dejando constancia los actuantes que se detectaron cuentas bancarias en las cuales intervinieron los integrantes de la sociedad de hecho, siendo las mismas pertenecientes a las firmas: CEREALERA SAN ANTONIO S.A., DON AMADEO SRL y FIDEICOMISO DE MONTECLARO.

En efecto, se verificó que si bien la sociedad de hecho no poseía en los períodos analizados, cuentas bancarias a su nombre, el Sr. Casarín Atilio Amadeo, tenía una cuenta bancaria a su nombre y ambos socios figuraban como apoderados o titulares de cuentas bancarias de las sociedades CEREALERA SAN ANTONIO S.A., DON AMADEO S.R.L. y del FIDEICOMISO DE MONTECLARO. Se observó que dichas cuentas bancarias tenían importantes acreditaciones, las cuales no se encontraban reflejadas en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de ambos socios, ni de dichas empresas.

Respecto del FIDEICOMISO DE MONTECLARO se deja constancia que se encuentra compuesto por Atilio Amadeo Casarín en su carácter de fiduciante y la firma MONTECLARO S.A. como fiduciaria, dejando constancia el Juez Administrativo en el acto apelado que se vislumbró una vinculación entre el Sr. Casarín y la sociedad de hecho que conforma junto con el Sr. Narciande y la firma MONTECLARO S.A., que se configuró con la constitución de un fideicomiso en el cual se aportaron todos los rodados del Sr. Casarín y que habían sido adquiridos por MONTECLARO S.A., y que fueron cedidos a la sociedad de hecho actora para ser utilizados en forma gratuita. Añade el Juez Administrativo que para adquirir dichos rodados se habían obtenido préstamos del Sr. Casarín, en condiciones que no se condicen con las prácticas del mercado local. A su vez, se expone en el acto apelado que el FIDEICOMISO DE MONTECLARO poseía una cuenta bancaria en el Bco. Pcia. de Buenos Aires, suc. Necochea, con abultadas acreditaciones, siendo el Sr. Casarín cotitular de dicha cuenta.

Con relacion a la firma CEREALERA SAN ANTONIO S.A., se expone que poseía como actividades declaradas: “Producción de semillas varietales o autofecundadas de cereales, oleaginosas y forrajeras”, “Cultivo de cereales forrajeros” y “Transporte automotor de cargas NCP y que se encontraba conformada por los Sres. Héctor Alberto MUÑOZ y Walter Damián RODRIGUEZ. Los actuantes localizaron al Sr. Muñoz, contestando al requerimiento efectuado que se encontraba desocupado y que la contadora Amelia Valenti le ofreció integrar la sociedad señalada, en carácter de director suplente y explica que, luego de firmar el acto constitutivo de dicha sociedad, la mencionada contadora dejó de atender sus llamados telefónicos. Aclara que desconoce cualquier otro dato de dicha sociedad y que no desarrolló actividades en la misma.

En cuanto al Sr. Rodríguez, se dejó constancia que no pudo ser localizado en su domicilio fiscal, ni en el domicilio alternativo pero se verificó que había sido declarado como empleado en relación de dependencia hasta el mes de mayo de 2008 por la firma COSTANERA GESTIÓN S.A. y desde el mes de enero de 2011 por la contribuyente LIMPARG SA, habiendo procedido los actuantes, a localizar al Sr. Rodríguez a través de su empleadora. Al consultarle sobre la firma CEREALERA SAN ANTONIO S.A., informó que no pertenece más a dicha firma, desde el mes de marzo de 2009, cuando presentó el telegrama de renuncia, manifestando, a su vez, que desconoce sus actividades, ya que sólo firmó el acto constitutivo.

Por su parte, el Juez Administrativo expone que en agosto de 2008 la firma CEREALERA SAN ANTONIO S.A. solicitó su inclusión en el registro de operadores de granos según RG 2300, informando que

explotará el inmueble perteneciente a la contribuyente CUEVA DEL TIGRE SA, pero en respuesta a la circularización efectuada a ésta última, informó que no ha suscripto ningún contrato de arrendamiento con CEREALERA SAN ANTONIO SA.

Además, expone el Juez Administrativo que, consultadas las bases de información del organismo, surge que la firma CEREALERA SAN ANTONIO S.A. no posee autorización para imprimir facturas, no registra información referente a consumos relevantes, los domicilios registrados corresponderían a edificios de departamentos y oficinas donde no existiría posibilidad de llevar a cabo su actividad, no posee bienes registrables a su nombre, ni registra empleados en relación de dependencia y posee baja de oficio en los impuestos en los que se encontraba inscripta, como así también CUIT inactiva. No obstante lo expuesto, la empresa en cuestión tenía una cuenta bancaria con importantes acreditaciones bancarias, siendo los autorizados a operar la misma: Norberto Pomidoro, Atilio Amadeo Casarin y Juan Carlos Narciande. Se deja constancia que ninguno de ellos conforma la sociedad en cuestión.

Añade el Juez Administrativo que se solicitó a la entidad bancaria que aporte fotocopia de anverso y reverso de los cheques emitidos por la firma, verificándose que los mismos se encuentran suscriptos por alguno de los autorizados en calidad de endosantes, por lo que se concluye que dichos valores fueron percibidos por los mismos.

Asimismo, se procedió a circularizar por muestreo a las personas jurídicas o físicas que habrían efectuado depósitos en la cuenta bancaria que figuraba a nombre de la empresa examinada, las cuales informaron, en la mayoría de los casos, que desconocían los depósitos que figuraban en la cuenta.

Además, se observó que la mayoría de los cheques emitidos desde la cuenta bancaria analizada fueron firmados por el Sr. Casarín y entregados a diversos operadores de cereal.

En cuanto a la firma DON AMADEO SRL, se verificó que se encuentra integrada por Atilio Amadeo Casarin y Juan Carlos Narciande, y el domicilio fiscal informado coincide con el declarado por Casarin, Narciande y la sociedad de hecho que integran. Consultadas las bases de información del organismo fiscal, se verificó que posee presentadas declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, en su mayoría con todos sus rubros en cero o con montos de actividad poco significativos y presentó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias hasta el ejercicio comercial 2011, con todos sus rubros en cero. Además, solo posee un rodado y no posee personal en relación de dependencia. Se verificó que solo tenía una cuenta bancaria en el Bco. Pcia, suc. Necochea, siendo el único autorizado a operar la misma el Sr. Juan Carlos Narciande.

Asimismo, se deja constancia en el informe de inspección que durante la investigación efectuada, se recibió un Oficio Judicial vinculado al expediente caratulado “Av. Pta. Inf. Ley 24.769” que tramita ante la Fiscalía Federal de Necochea bajo el RI 1073/12 FiscalNet 122135/12, en el cual se involucra a los Sres. Atilio Amadeo Casarín y Juan Carlos Narciande y a sociedades que éstos conforman. De la vista del citado expediente surge que el Sr. Leyria, Oscar formuló una denuncia ante la mencionada Fiscalía Federal, a través de la cual manifestó que se utilizó a su persona y a su firma para la inscripción de sociedades, aperturas de cuentas bancarias, obtención de chequeras y firma de los respectivos cheques.

Por su parte, con fecha 29 de diciembre de 2010 se ordenó el allanamiento del domicilio sito en la calle 557 N° 3171 de la localidad de Quequén, con la finalidad de secuestrar documental relativa a la causa y se libró orden de presentación al Sr. Gerente del Banco de la Pcia. de Buenos Aires, suc. Necochea. En respuesta a la orden de presentación referida, se obtuvo la carpeta de apertura de la cuenta corriente N° 418 a nombre de Oscar

Leyría, así como también el formulario de apertura y de cierre de la misma. Del allanamiento efectuado en el domicilio de la calle 557 N° 1371 de Quequén, donde reside el Sr. Atilio Amadeo Casarín, se secuestró documentación referida a la cuenta del Bco. Pcia. de Buenos Aires, suc. Necochea, que se encuentra a nombre del Sr. Leyría Oscar Alberto, como así también documentación sobre la cuenta corriente a nombre de la firma COMPAÑÍA LAVALLOL S.A., respecto de la cual figuraba el Sr. Leyría como apoderado.

Como consecuencia de la documentación obtenida en el allanamiento y en el marco de la investigación en curso, se ordenaron pruebas caligráficas desarrolladas por la Dra. Bárbara Liébana (Perito calígrafo oficial de la Asesoría Pericial del Departamento Judicial de Necochea). En dicha prueba pericial que obra a fs. 56 a 63 del cuerpo auxiliar "oficio judicial" se concluyó que se han intervenido distintos puños escritores en la rubricación de los cheques (vid. resolución a fs. 26 a 28 de autos).

Ello así, el Juez Administrativo concluyó, en base a los elementos analizados por los actuantes y a la información que surge de la denuncia en cuestión, que se habría utilizado a una interpósita persona, el Sr. Oscar Leyria, para que intervenga en la operatoria realizada en cuentas bancarias, a través de las cuales se canalizarían ingresos marginales de la sociedad de hecho fiscalizada. Añade que surgen indicios suficientes, graves y concordantes para desconocer la atribución de los depósitos realizados en la cuenta corriente que figura a nombre del Sr. Leyría, los que deben atribuirse a la sociedad de hecho señalada.

Asimismo, surge de los actos apelados que, teniendo en cuenta el principio de realidad económica y a la luz de las pruebas recolectadas, el Juez Administrativo concluyó que la sociedad de hecho de Atilio Amadeo Casarin y Juan Carlos Narciande ha interpuesto diferentes personas jurídicas y físicas en su operatoria comercial y financiera (cuentas bancarias) para ocultar el volumen real de su actividad económica principal configurada por la comercialización de cereales.

En efecto, se efectuó un análisis del fluir de fondos de las cuentas analizadas, verificándose que la cuenta bancaria perteneciente a Oscar Leyria registra abultadas acreditaciones desde enero de 2009 a agosto de 2010. Además, la cuenta bancaria perteneciente a CEREALERA SAN ANTONIO S.A. registra acreditaciones superiores a pesos $ 17.000.000.- en el período 2011 y a $ 16.000.000.-, en el período 2012, siendo el ritmo principal a partir de septiembre de 2010, coincidente con el cierre de la cuenta a nombre del Sr. Leyría. La cuenta bancaria perteneciente al FIDEICOMISO DE MONTECLARO registra acreditaciones superiores a $ 5.000.000.-, verificándose que los movimientos significativos comienzan a partir de septiembre de 2012, coincidente con la disminución de depósitos que sufriera la cuenta bancaria de CEREALERA SAN ANTONIO S.A.

En consecuencia, se establece para cada ejercicio comercial (2009 a 2012), la omisión de declarar ingresos por la aplicación del art. 18 de la ley 11.683, al ser detectados depósitos depurados sin justificación. Dichos ingresos omitidos son asignados a cada período fiscal según los depósitos bancarios detectados en el mismo y se aplicó la tasa del impuesto vigente, teniendo en cuenta la reducción dispuesta en el art. 28 de la ley del impuesto, obteniendo así los débitos fiscales omitidos.

Asimismo, el Juez Administrativo expuso que, de la comparación de los subdiarios aportados y de las declaraciones juradas presentadas por la contribuyente, surgen diferencias en los créditos fiscales de los períodos abril, junio y julio de 2009, enero, mayo, junio, julio y octubre de 2010, febrero, marzo, junio, septiembre y noviembre de 2012. Se consideraron las retenciones/percepciones declaradas por la contribuyente.

Por último, se establecieron los saldos a favor del organismo fiscal del primer párrafo y los impuestos y/o saldos a ingresar de los períodos fiscales enero de 2009 a diciembre de 2012 y la absorción de la totalidad de

los saldos del segundo párrafo de los períodos fiscales febrero, agosto, octubre a diciembre de 2012.

En cuanto al impuesto a las ganancias, y atento a tratarse de una sociedad de hecho, corresponde que el tributo sea declarado en su parte proporcional por cada integrante, correspondiendo por ello que el Sr. Narciande declare el 50 %.

En efecto, conforme al ajuste sustentado en los depósitos bancarios que no fueron justificados, se procede a proyectar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2009 a 2011 del contribuyente Juan Carlos Narciande, quien había presentado sus declaraciones juradas del impuesto en cuestión de los períodos señalados con un resultado negativo respecto de su participación en el resultado de la sociedad de hecho que integra, y la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2011 había sido presentada con todos sus rubros en cero.

Así, se expuso en la resolución apelada correspondiente al impuesto a las ganancias que, el ajuste resultante de las diferencias de depósitos bancarios generó la omisión de declarar ingresos por aplicación del art. 18 de la ley de procedimiento fiscal, resultando para el impuesto a las ganancias, ventas omitidas. A dichas ventas se les aplicó el índice de rentabilidad obtenido de las bases de información del organismo fiscal, ponderando la actividad y el nivel de ésta y la ubicación de los contribuyentes. De acuerdo a la participación que posee el Sr. Narciande en la sociedad de hecho que integra, se le atribuyó el 50% de dicha ganancia sujeta a impuesto, en cada ejercicio comercial. A los resultados netos obtenidos en cada período fiscal se le restaron las pérdidas declaradas por el contribuyente, obteniendo la ganancia neta sujeta a impuesto.

Se añade que sólo se computó como deducciones computables del art. 23 de la ley del impuesto, el mínimo no imponible, atento a que para el cómputo de la deducción especial, el contribuyente debe cumplir con la condición de poseer el total de los pagos de autónomos, situación que no se verificó en el presente caso. A dicho resultado obtenido se le aplicó la escala del impuesto vigente según el art. 90 de la ley del impuesto a las ganancias.

Se tuvo en cuenta el monto de anticipos del impuesto a las ganancias ingresado en el período fiscal 2009 por $ 1.305,15. En dicho período resulta un saldo a favor del contribuyente de $ 119,28, el cual es absorbido en el período fiscal siguiente.

VIII.- Que sentado lo expuesto, este Tribunal debe decidir sobre la procedencia de las determinaciones sustentadas en los depósitos efectuados en diversas cuentas bancarias que figuraban como pertenecientes a CEREALERA SAN ANTONIO SA, DON AMADEO SRL y FIDEICOMISO DE MONTECLARO y al SR. LEYRÍA pero que, en realidad, eran utilizadas, a criterio del Fisco y conforme al principio de la realidad económica, por la sociedad de hecho aquí actora, para el desarrollo de sus actividades, generando de esta manera un circuito marginal a través de la utilización de cuentas corrientes que figuraban a nombre de terceros, manteniéndose así parte de su actividad gravada, al margen de la tributación.

IX.- Que, aclarado lo que antecede, resulta pertinente formular algunas apreciaciones sobre el principio de la realidad económica, invocado por el Fisco Nacional y receptado por el art. 2° de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

Como sostuviera, dicho principio “es una ejemplificación de la figura del abuso del derecho que contempla el artículo 1071 del C.C. Dicho principio interpretativo implica que en el supuesto de divergencia entre las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente y la realidad económica, debe prevalecer esta última, en razón de constituir el hecho imponible el fruto de la voluntad de la ley, con el propósito de valorar la riqueza de acuerdo

con una finalidad política y no de seguir a los contribuyentes, atribuyendo efectos a sus manifestaciones de voluntad (vid. Jarach, Curso Superior de Derecho Tributario, pág. 282). Este dogma autoriza a indagar los hechos y su relación con las figuras empleadas por las partes, consagrándose el sustrato económico subyacente en el hecho generador por sobre el ropaje jurídico utilizado por las partes intervinientes en el negocio; es en definitiva la posibilidad de otorgar preeminencia a la intervención empírica (situación de hecho) por sobre la jurídica (situación de derecho)" (vid. Shuberoff Oscar Rubén, 5/10/18).

En derecho tributario, cuando el contribuyente comete un abuso de formas jurídica, el intérprete está autorizado a desarrollar consideraciones económicas para la exégesis de la ley tributaria y para el encuadre del caso concreto frente al mandato resultante no sólo de la literalidad del texto legislativo, sino también frente a su espíritu.

En tal sentido, se ha sostenido que la interpretación que prescinda de las formas jurídicas establecidas entre las partes solo se admitirá, en cada caso en concreto, para corregir situaciones anormales creadas artificiosamente por el contribuyente (Araujo Falgo, A: "El hecho generador de la obligación tributaria" – Ed. Depalma Bs. As. – 1964 – Pags. 44, 48 y 49).

Ello se traduce en que, el principio de la realidad económica debe ser utilizado por el Fisco Nacional con el máximo cuidado para no caer por vía interpretativa en la creación de hechos imponibles que niega el contribuyente haber realizado. En definitiva, se debe determinar si en el caso concreto las formas jurídicas utilizadas "no son manifiestamente" las que el derecho privado ofrezca y autorice para asegurar adecuadamente la intención económica y efectiva del contribuyente, para lo cual debe tenerse presente no sólo el texto de la norma sino las circunstancias tácticas del hecho.

Y ello en virtud de que conforme se señalara en el comentario oficial al Decreto 14341/1946 la finalidad otorgada al actual artículo 2 de la ley de rito reconoce como principio dar a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares, siendo su impugnación un temperamento subsidiario, lo que implica la excepcionalidad del apartamiento de tales estructuras cuando las formas jurídicas adoptadas sean "radicalmente inapropiadas" (ver al respecto voto del Dr. Porta, Sala B – "in re" Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe" – 9/2/1999).

Al ser ello así, y habida cuenta de que sólo es admisible privar de relevancia a la existencia de una determinada instrumentación, si se demuestra que ésta no refleja la realidad económica (Fallos 326;2989), debe repararse entonces que el principio de la realidad económica (contenido en el citado artículo 2 de la ley 11.683) no puede conducir –per se y sin la acreditación suficiente de los extremos relevantes- a la prescindencia de las formas jurídicas adoptadas por las partes ni a desvirtuar lo establecido en las normas que regulan una determinada relación tributaria, pues tal proceder sería susceptible de afectar el principio de reserva o legalidad, con serio menoscabo de la seguridad jurídica (Fallos 234:465; 251:78, 253:332; 254:62; 315;820; 316:3231; 317:218, entre muchos otros), (conf. Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal – 24/08/2007 – "Ferioli, Jorge Oscar").

X.- Que, en función de lo expuesto, y en atención a las numerosas tareas de fiscalización e investigación desarrolladas por el organismo fiscal, se concluye que el organismo fiscal sustentó debidamente las determinaciones de impuesto que se basaron en la omisión de declarar ingresos gravados, a través de la interposición de terceros, titulares de cuentas bancarias, que eran en realidad utilizadas por la sociedad de hecho actora para desviar los ingresos generados por el desarrollo de su actividad, quedando de esta manera al margen de la imposición.

En este sentido, cabe señalar que surge acreditado que los socios de la sociedad de hecho recurrente, se encontraban autorizados para operar con tales cuentas bancarias, como así también que efectivamente han intervenido en la operatoria realizada sobre ellas. Por su parte, y tal como fuera precedentemente expuesto, el Fisco tuvo en cuenta la denuncia efectuada por el Sr. Leyria, quien manifestó que se utilizó a su persona y a su firma para la inscripción de sociedades y aperturas de cuentas bancarias. Además, del allanamiento efectuado en el domicilio del Sr. Casarín, se obtuvo información que también resultó relevante para ratificar lo expuesto en la denuncia señalada.

Asimismo, y del análisis efectuado por el Fisco respecto de las firmas CEREALERA SAN ANTONIO S.A. y DON AMADEO S.R.L., que fuera precedentemente detallado y que surge del informe de inspección y de los actos apelados, se observa que tales firmas no han desarrollado actividades económicas durante el período involucrado, circunstancia que se evidencia de las numerosas tareas efectuadas por el Fisco de las cuales se verifica que, no tenían empleados en relación de dependencia, ni consumos relevantes, ni autorizaciones para imprimir comprobantes, presentando sus declaraciones juradas, en su mayoría con sus rubros en cero o con montos pocos significativos.

En el caso de CEREALERA SAN ANTONIO S.A., se verificó que las personas que la habrían formado, niegan tener conocimiento de las actividades de la sociedad, ni participación en la misma y afirman que sólo firmaron el acto constitutivo. Además se observó que la sociedad señalada se encontraba con baja de oficio en los impuestos en los que se encontraba inscripta, como así también con CUIT inactiva, y de la circularización efectuada por muestreo a las personas jurídicas o físicas que efectuaron depósitos en la cuenta que figuraba a nombre de dicha firma, se verificó que varias empresas no contestaron los requerimientos, otras firmas desconocieron los movimientos bancarios y los endosos del documento o no pudieron ser notificadas de las circularizaciones cursadas. Además se verificó que la mayoría de los cheques emitidos desde la cuenta bancaria analizada, fueron firmados por el Sr. Casarín y entregados a diversos operadores de cereal.

Ello así, se concluye que se encuentran correctamente fundadas las pretensiones de impuesto con base en el principio de realidad económica y resultando debidamente aplicado el art. 18 de la ley de procedimiento fiscal.

Sentado lo expuesto, corresponde analizar las defensas expuestas por los recurrentes y los elementos probatorios en apoyo de su postura.

En este sentido, y en cuanto al planteo de la recurrente respecto a que el Fisco debió efectuar una exhaustiva investigación de la situación económica y contable de aquellos que emitieron los cheques depositados o directamente depositaron sumas de dinero en dicha cuenta, corresponde señalar que no le asiste la razón en su planteo, toda vez que surge evidente que el organismo fiscal efectuó numerosas tareas e investigaciones a efectos de arribar a las conclusiones expuestas en los actos apelados, y por ende le correspondía a la recurrente, en el ejercicio de su derecho de contradicción, ofrecer y aportar elementos en apoyo de su tesitura, lo cual no hizo, toda vez que surge de estos actuados que no se ha ofrecido prueba alguna. Cabe aclarar que no surge de autos que se intente siquiera explicar las razones por las cuales los integrantes de la sociedad de hecho utilizaron cuentas bancarias de terceros.

Por su parte, tampoco surge de los antecedentes administrativos elementos que resulten hábiles para avalar su postura.

Asimismo, y en cuanto al planteo introducido por los recurrentes, respecto a quienes habrían sido los

verdaderos sujetos obligados al pago del tributo, corresponde señalar que no resultan atendibles sus argumentos, toda vez que en este caso el organismo fiscal consideró, por las razones expuestas, que los depósitos efectuados en las cuentas examinadas, debían ser atribuidos a la sociedad actora, considerándose por ello, que se trataba de ingresos omitidos de la sociedad señalada, resultando debidamente encuadrado el caso en el art. 18 de la ley de procedimiento fiscal.

Es así que, tratándose de ingresos omitidos de la sociedad recurrente, resultó ajustado a derecho el proceder fiscal al liquidar el impuesto al valor agregado en cabeza de dicha sociedad, a quien le correspondía abonar el impuesto correspondiente por el desarrollo de su actividad gravada y que había quedado a través de la maniobra descripta, al margen de imposición.

Por su parte, y en cuanto a lo manifestado por los recurrentes sobre los importes que debieron ser retenidos por aquellos que realizaron los pagos, en oportunidad de efectuar los depósitos, corresponde señalar que no surge acreditado en autos que se hayan retenido e ingresado importe alguno, respecto de las sumas depositadas en las cuentas referidas, por lo que no corresponde acoger su petición. No obstante, ello, el Juez Administrativo dejó constancia que se consideraron las retenciones y percepciones que habían sido declaradas por la sociedad de hecho.

En cuanto al impuesto a las ganancias, se desprende del acto apelado que el organismo fiscal liquidó correctamente el impuesto referido, en cabeza del socio Juan Carlos Narciande, de acuerdo con su porcentaje de participación en la sociedad de hecho.

De tal forma, corresponde confirmar los ajustes efectuados en el impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias, y sustentados en los depósitos bancarios que fueron atribuidos a la sociedad de hecho recurrente.

XI.- Que en cuanto al ajuste por las diferencias verificadas entre los créditos fiscales que surgen de los subdiarios aportados, respecto de los expuestos en las declaraciones juradas presentadas, corresponde que sea confirmado, al no haber presentado los recurrentes agravio alguno.

En razón de lo que antecede, corresponde confirmar las determinaciones de impuesto apeladas.

XII.- Que corresponde referirse ahora sobre los intereses resarcitorios calculados en las resoluciones aquí discutidas.

En primer lugar, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido la contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la inimputabilidad. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática) en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor. La ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre el origen de la mora del deudor, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado, por aplicación supletoria de dichas normas conforme lo autoriza el artículo 1º de la ley de rito, ya que no discrepan con la letra de la normativa fiscal ni resultan inadecuadas para la solución de los problemas impositivos. Sobre el particular, el art. 888 del actual Código Civil y Comercial de la Nación dispone que para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora el deudor debe probar que la misma no le es imputable (por ej. cuando existe caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor).

La consideración de este elemento posibilita la exoneración del deudor cuando pruebe que la mora no le es imputable, lo que conduce a inferir que la causal de excusación es restringida y su sustantividad se ve constreñida a la manifiesta imposibilidad de cumplimiento por razones excepcionales ajenas a su voluntad.

En el subexámine el actor no arrimó causales exculpatorias como para eximirla de responsabilidad, por lo que corresponde confirmar la liquidación de intereses resarcitorios.

XIII.- Que también corresponde rechazar el agravio de la recurrente dirigido a impugnar la liquidación de intereses por considerarlos excesivos y violatorios del derecho de propiedad.

En este sentido, Nuestro Máximo Tribunal en la causa “Orcana Orazio” de fecha 18/03/86, ya aclaró que el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación -que por otra parte- no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda.

XIV.- Que corresponde analizar ahora la sanción aplicada a la sociedad de hecho recurrente, en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01 a 12/2009, y aquella aplicada al socio de dicha sociedad, Juan Carlos Narciande, en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2010 y 2011 que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley de procedimiento fiscal. 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, a juicio de quien suscribe y de acuerdo a lo expuesto en los Considerandos precedentes entiendo que se encuentra acreditado en la litis el elemento material de la infracción achacada.

En cuanto al elemento subjetivo que requiere la figura en cuestión, éste surge palmario de las circunstancias concretas de la causa, sin que haya intentado producir prueba alguna que demuestre lo contrario

En este sentido, corresponde señalar que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de los apelantes a tenor de lo dispuesto en los arts. 47, incisos a), b) y c) de la ley 11683 (t.o. vigente), pues ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, habiendo prestando declaraciones inexactas con el objeto de ocultar ingresos gravados a través de la utilización de cuentas bancarias abiertas a nombre de terceros, en las cuales se depositaban sumas de dinero que provenían del desarrollo de su actividad gravada, que quedaban a través de esta maniobra, al margen de la imposición.

En efecto, le asiste razón al Juez Administrativo cuando expone que *"…ha quedado demostrado que se han efectuado maniobras fraudulentas con el objeto de evadir la real carga impositiva que le correspondía ingresar al Fisco a la sociedad de hecho y en el impuesto a las ganancias que recae en sus integrantes, provocando con este accionar un encubrimiento del verdadero hecho imponible, con el fin de tributar menos, al utilizar distintos responsables que alternativamente manejaban el real flujo de ingresos."*

En consecuencia, habiendo quedado evidenciado que concurren los presupuestos fácticos para que quede configurada la conducta reprimida que se les enrostra, corresponde confirmar las sanciones aplicadas en el impuesto al valor agregado de la sociedad de hecho recurrente y en el impuesto a las ganancias del socio Juan Carlos Narciande, las que –por otra parte- se advierte han sido correctamente cuantificadas.

Por su parte, y en cuanto al planteo referido a la confiscatoriedad de las sanciones, corresponde señalar, en primer lugar que el Juez Administrativo utilizó los parámetros dispuestos por el art. 46 de la ley de procedimiento fiscal a efectos de calcular las sanciones aplicadas, es decir que encuentran debido sustento legal y por otra parte las circunstancias que rodean la causa, resultan a todas luces suficientes para apartarse del mínimo legal, siendo evidente la maniobra desarrollada a través de la utilización de cuentas bancarias a nombre de terceros, para desviar ingresos generados por su actividad gravada.

En mérito a lo expuesto, corresponde confirmar las resoluciones venidas en recurso, en todos sus términos, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán, salvo en lo que se refiere a la imposición de costas respecto de la prescripción solicitada por la recurrente y con la graduación de la sanción aplicada en autos.

II.- Que en relación al primer punto, no corresponde la imposición de costas, toda vez que el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal y no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N., in re "Colorín IMSSA (T.F.N. (24.123-I), sentencia del 2 de julio de 2013).

III.- 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 a reducir las sanciones a su mínimo legal en dos tantos del gravamen dejado 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:

I.- Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

En mérito a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan impuesto y liquidan intereses resarcitorios, con costas.

2.- Confirmar el encuadre de las sanciones aplicadas, las que deben reducirse a su mínimo legal, con costas en la parte que se confirman y por su orden en relación a la parte que se reducen.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.07.03 14:34:19 -03:00

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.07.03 16:40:39 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: 2024.07.04 12:41:14 -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: 2024.07.04 12:41:15 -03:00