República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-115387621-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 16 de Octubre de 2025

Referencia: Expediente N° 36.036-I y su acumulado 36.037-I, caratulados “DIP HÉCTOR JORGE", sentencia

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7ma Nominación) y Claudio Luis (Vocal de la 8°Nominación) a fin de sentenciar en el expediente N° 36.036-I y su acumulado 36.037-I, caratulados **“DIP HÉCTOR JORGE s/apelación”**

La Dra Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 16/22vta. y 83/89 Héctor Jorge Dip interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones Nros. 14 y 13, ambas del 23 de febrero de 2012, dictadas por el Jefe de la Sección Determinaciones de Oficio a Cargo de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la AFIP - DGI, por las que se impugnan las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los ejercicios fiscales 2006, 2007 y 2008 y las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los meses enero de 2006 a mayo de 2009 y se determinan de oficio, por conocimiento presunto, los impuestos y los saldos a favor de la DGI, con más sus intereses resarcitorios y se aplican multas equivalentes a tres tantos de los impuestos presuntamente evadidos, con sustento en lo dispuesto por los artículos 46 y 47 incisos c) y e) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Plantea el recurrente la nulidad de las resoluciones apeladas y afirma que al formular el descargo del art. 17 de la ley 11.683 (t.o. citado) expuso que debía tratarse en forma previa la necesaria intervención del señor Sergio Muro, que es en definitiva quien realizó los hechos imponibles que aquí se le imputan.

Explica que el organismo recaudador pretende atribuirle actos llevados a cabo por un tercero respecto del cual ninguna participación jurídica ni relación de control de hecho le ha sido imputada ni acreditada. En ese sentido, afirma que los ajustes efectuados responden a operaciones realizadas por el señor Muro, por lo que su intervención reviste la condición de necesaria.

Considera que las resoluciones confunden el poder que el señor Muro le extendiera oportunamente para la realización de gestiones bancarias, con un poder de administración. Agrega que también

celebró un contrato de arriendo con aquél.

Destaca que del resultado de la circularización a las firmas requeridas, las mismas reconocen haber contratado y operado con Muro, quien en su declaración explicita la realidad económica.

Finalmente se agravia de las multas aplicadas, ofrece prueba y solicita se revoquen las resoluciones apeladas en autos, con costas. Hace reserva del caso federal.

A fs. 32/42 vta. y 97/107, al contestar los traslados conferidos la representación fiscal manifiesta que de los argumentos brindados por el juez administrativo no se observa inconsistencia alguna en los actos determinativos por encontrarse ajustados a los hechos y antecedentes de la causa y fundarse en el derecho aplicable.

En tal sentido, considera que no puede prosperar la nulidad planteada por la actora, en tanto no se ha violentado la forma esencial del procedimiento por no dar intervención al señor Muro, toda vez que existen constancias de las entrevistas e interrogatorios a la persona en cuestión.

Respecto de la controversia de fondo, señala que el apelante arrendó al señor Sergio Muro un campo de 5500 surcos de caña de azúcar desde la zafra 2005 a 2008, arriendo que incluyó maquinarias e instalaciones.

Detalla que de la circularización al Banco Macro se obtuvo la información de la cuenta N° 15092574 la que se encontraba a nombre conjunto de los señores Dip y Muro, verificando también la existencia de un poder otorgado por el señor Muro a favor de Dip y su esposa, a fin de que en su nombre y representación intervengan ante cualquier institución bancaria.

Expone que el precio de arriendo de $55.000 para la zafra de 2008 resulta ínfimo comparado con los $685.211 que se pudieron obtener por la explotación de dicho campo, importe que resulta de la cantidad de kilos de azúcar que se obtuvieron en el operativo zafra de ese período, valuados a $1 por unidad.

Hace hincapié en que se observó que en el contrato de arriendo suscripto no existen cláusulas de garantía, ni por responsabilidad por riesgo de accidentes por la utilización de los bienes de uso que se encuentran a nombre del apelante.

Agrega que no se cuenta con comprobantes de pago de los supuestos arriendos, habiendo expresado oportunamente ambos contratantes que los pagos se efectuaban en efectivo.

Resalta que el señor Muro no posee inmuebles, ni maquinarias, ni tractores y la camioneta en la que se trasladaba era de propiedad del señor Dip.

Concluye, en función de lo reseñado, en que el señor Muro actuó en calidad de prestanombre del recurrente, siendo éste el verdadero titular de la mencionada explotación cañera.

Explica los índices que fueron utilizados para determinar el resultado neto sujeto al gravamen por la actividad cañera, ante la falta de elementos para su precisión.

Finalmente expone los argumentos de hecho y de derecho por los cuales considera que deben confirmarse las multas aplicadas, cita jurisprudencia y pide que se confirmen en todas sus partes las resoluciones apeladas, con costas. Formula reserva del caso federal.

A fs. 56 y 58 se tiene por desistido al recurrente de las pruebas oportunamente ofrecidas.

A fs. 133 se dispuso la acumulación a las presentes actuaciones del expediente N° 36.037-I de igual carátula, en el que se ofreció prueba de idéntico tenor a las solicitadas en los autos 36.036-I y respecto de las que el entonces Vocal instructor resolvió hacer lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional.

A fs. 139 se elevan los autos a consideración de la Sala C y a fs. 143 pasan los autos para dictar sentencia.

II.- Que en primer lugar cabe referirse a los planteos de nulidad efectuados por el recurrente, los que -de la lectura de fs. 16 vta./18vta.- se centran en discrepar con los fundamentos vertidos por el organismo recaudador en los actos apelados, en relación con su vinculación con el Sr. Sergio O. Muro, cuestión que se encuentra relacionada directamente con la cuestión de fondo a decidir en autos.

En ese sentido, debe destacarse que las resoluciones apeladas contienen los elementos jurídicos formales para declarar su validez, invoca la normativa legalmente tenida en cuenta para arribar a sus conclusiones, así como los conceptos y montos determinados, también menciona las circunstancias de hecho que la motivan, sin que ello implique prejuzgar sobre la pertinencia o no de los mismos, y se han cumplimentado los procedimientos establecidos, habiéndose posibilitado a la contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar su defensa, no habiendo acreditado la actora el perjuicio que habría sufrido por la denegación de la misma en sede administrativa, por lo que acoger su defensa equivaldría a declarar la nulidad por la nulidad misma.

En virtud de las consideraciones efectuadas “supra”, procede rechazar este agravio de la recurrente y toda vez que el mismo no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no puede considerarse de forma autónoma respecto de la nulidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. CSJN, in-re “Colorín IMSSA”, 02/07/2013).

III.- Que, sentado lo que antecede, corresponde referirse respecto de la cuestión de fondo traída a decisión de este Tribunal.

El Sr. Héctor J. Dip tiene como actividad principal declarada ante la AFIP-DGI la prestación de servicios relacionados con la salud humana y como actividad secundaria el cultivo de caña de azúcar y en ese sentido manifiesta que en los períodos bajo fiscalización su actividad principal fue la de médico, actividad que realizaba en su consultorio y por la que percibía honorarios y además era socio del Centro Privado de Cardiología de la ciudad de San Miguel de Tucumán.

De acuerdo con lo que se desprende del informe de inspección obrante a fs. 24/35 de las actuaciones administrativas, la fiscalización interviniente concluye que, por aplicación del principio de realidad económica, existen indicios suficientes para considerar que el señor Dip no declaró los ingresos de su actividad de cultivo de caña, utilizando al señor Muro como prestanombre, a saber:

· El señor Dip registra como actividad secundaria el cultivo de caña de azúcar pero no se inscribió o dio de alta a la actividad de “arriendo de inmuebles rurales”.

· La cuenta bancaria del ex Banco Empresario de Tucumán N° 15092574-luego absorbido por el Banco Macro- se encuentra a nombre del señor Muro y orden conjunta con el señor Dip.

· De la documentación aportada por el banco surge que el señor Muro confiere poder

especial a favor del señor Dip y su esposa para que en su nombre y representación intervengan ante cualquier institución bancaria.

· El contrato de arriendo por el cual el señor Dip le alquila el campo al señor Muro presenta inconsistencias tales como a) el precio pactado lo fue por un monto mucho más bajo del que se podía obtener de conformidad con los datos obtenidos por la venta de la producción de azúcar de la zafra 2008, b) no cuenta con cláusulas de garantía sobre el cumplimiento del mismo, ni de la responsabilidad por los riesgos de la explotación o la contratación de un seguro por accidentes derivados de la utilización de los bienes de uso que son propiedad del señor Dip, c) contiene una cláusula por la que se obliga al señor Muro a hacerse cargo de dos empleados rurales que declaraba el señor Dip.

· No existen comprobantes del cobro del arriendo por el señor Dip, ni constancias de pago entregadas por Sergio Muro.

El precio pactado por el arriendo, 10 kg de azúcar por surco (5500 surcos, según lo manifestado) o sea 55.000 kilos de azúcar valorizados para la zafra 2008, calculada a razón de $1 el kilo, implica un precio de $55.000 el cual incluye los inmuebles (110 hectáreas) con las plantaciones, construcciones, maquinarias, tractores y acoplados, etc. Dicho importe resulta irrisorio en relación con el importe obtenido por la venta de la producción de azúcar, ya que según los datos del operativo Zafra 2008, dio un total de 685.211 kg, es decir un monto total de $ 685.211, representando el arriendo solo un 8,03 % del total obtenido de la explotación.

IV.- Que previo al análisis del ajuste corresponde realizar algunas consideraciones respecto al principio de realidad económica aplicado por el Fisco Nacional para fundar la mayoría de los ajustes practicados y mencionado por el contribuyente en su recurso de apelación.

Así, corresponde puntualizar que la Corte Suprema de la Nación en la causa “Consorcio de Empresas Mendocinas Potrerillos SA (TF 24.929-I) c/DGI” de fecha 31/10/2017 ha señalado “*Que, en efecto, si bien el mencionado principio de la realidad económica -expresado en el art. 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998)- faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar "la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos" (art. 2° cit., in fine), dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, "debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares…” (confr., en similar sentido, Fallos: 328:130 y 329:1812)*”.

A la luz de la doctrina anteriormente expuesta el tema en debate queda circunscripto a una cuestión de hecho y prueba, a fin de establecer si los indicios invocados por el organismo recaudador para fundar los actos administrativos apelados adquieren relevancia probatoria por reunir las condiciones de ser graves, precisos y concordantes.

En tal sentido serán ***graves*** cuando la conclusión sobre el hecho a probar derive del hecho conocido por medio de una inferencia capaz de atribuir un grado de probabilidad adecuado o de razonable certeza a la hipótesis sobre el hecho que se pretende probar; ***precisos*** en el caso de que entre las diversas conclusiones que se pueden obtener a partir del hecho conocido, la más probable es la que confirma la hipótesis sobre aquél

que se pretende probar y ***concordantes*** pues ante la presencia de varias inferencias presuntivas, las mismas deben direccionarse hacia la misma conclusión, es decir, cada una de ella debe ofrecer elementos de confirmación para la misma hipótesis sobre el hecho a probar. (ver Taruffo, Michele; "La Prueba De Los Hechos"; Ed. Trotta, 4ta. Edición, Madrid, 2011; pág. 471 y sgs.).

Al respecto, corresponde precisar que el contribuyente ofreció prueba informativa a la AFIP y a la Dirección General de Rentas de la Pcia de Tucumán a fin de brindar información referida a Sergio O. Muro y que a fs. 54, el entonces Vocal instructor, previo a expedirse respecto de la procedencia de los oficios solicitados y considerando que la información pretendida se encontraba amparada por el secreto fiscal, requiere que se acompañe autorización del Sr. Muro para producir dicha prueba y ante su incumplimiento, a fs. 58 inciso a) se lo tiene por desistido de la misma.

Por otra parte, el restante medio probatorio ofrecido -declaración testimonial de Muro- corre igual suerte, toda vez que ante la intimación incumplida para que se aclare si se toma a cargo la concurrencia de aquel a la sede de este Tribunal o si se hará uso de la opción prevista en el RPTFN, esto es deponer ante la Agencia de la DGI (conf. providencia de fs. 58, reiterada a fs. 60), se declara el desistimiento de su producción.

En consecuencia, el contribuyente no ha instado la prueba ofrecida tendiente a arrojar luz sobre su relación con Sergio Muro, razón por la que los agravios vertidos en sendos recursos de apelación se convierten en meras afirmaciones dogmáticas sin entidad para desvirtuar los ajustes aquí controvertidos.

En relación con los requerimientos cursados a los distintos ingenios azucareros, los que informaron que las operaciones eran realizadas con el señor Muro, corresponde puntualizar que dicha situación en nada modifica el criterio precedente.

Sentado lo que antecede, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan el impuesto a las ganancias por los ejercicios fiscales 2006, 2007 y 2008 y el impuesto al valor agregado de los meses enero de 2006 a mayo de 2009, con costas.

V.- Que respecto de los intereses resarcitorios, limitándose los agravios del recurrente a manifestar que resulta improcedente el ajuste y en consecuencia también deben caer los intereses aplicados, corresponde su confirmación.

VI.- Que en lo atinente al encuadre de la conducta de la actora en los artículos 46 y 47 incs. c) y e) de la ley 11.683, en cuanto a la configuración del elemento objetivo, la suscripta entiende que con los elementos obrantes en autos, desarrollados en los considerandos precedentes, el mismo ha quedado debidamente acreditado. Respecto del elemento subjetivo, teniendo en consideración las inexactitudes de las declaraciones juradas originales puestas de manifiesto como consecuencia de la inspección iniciada, le incumbía al recurrente la carga de probar que aquellas *"...habían sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia"* porque "*...si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente*" (Wekser, Marcelo A - CNACAF Sala V 23/6/2015).

Por otra parte, es dable sostener que de no ser por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo fiscal, la conducta del actor hubiese probablemente pasado desapercibida (conf. Sala I en "Mapri Distribuidora SRL" 7/3/2013 y "Refinadora Neuquina S.A." 23/12/2015).

Resulta necesario destacar que la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no ofreció prueba alguna para demostrar la aludida falta de intencionalidad dolosa, limitándose a alegar que no resulta ser el sujeto obligado y por ese motivo tampoco ha omitido el ingreso de gravámen alguno. En virtud de lo expuesto, las sanciones aplicadas por los períodos e impuestos aquí cuestionados han sido adecuadamente encuadradas y ponderadas, razón por la que corresponde su confirmación

VII.- Sentado lo que antecede, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

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

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9a. Nominación (cfr. art. 184, 2do. párrafo, ley 11.683 -t.o. vigente- y art. 52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.16 16:05:56 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.16 17:14:48 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.16 17:14:49 -03:00