Informe firma conjunta

Número: IF-2025-49535022-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 12 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N°39.252-I y sus acums. Nros. 39.253-I, 47.259-I y 47.261-I; NANTEB S.R.L. s/ recurso de apelación

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente **N°39.252-I** y sus acums. Nros. 39.253-I, 47.259-I y 47.261-I caratulados "NANTEB S.R.L. s/ recurso de apelación"

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Nanteb S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas en la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de la Administración Federal de Ingresos Públicos**:**

a.- la Resolución N° 11/2014, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2011, y se lo intimó a ingresar $264.124,67, más intereses resarcitorios. En dicho acto, además, se hizo reserva de juzgar su conducta infraccional por el mismo periodo fiscal, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

b.- la Resolución N°12/2014, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado en los períodos fiscales 07/10 a 06/11 y se lo intimó a ingresar $157.788,13, más intereses resarcitorios. Aquí también se hizo reserva de juzgar su conducta infraccional por los mismos periodos fiscales, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

Por su parte, el Sr. Carlos Leonardo Carreira Mella deduce el mismo recurso en su condición de Socio Gerente de Nanteb S.R.L. contra las siguientes Resoluciones:

a.- la Resolución N°88/2016, donde se estableció su responsabilidad solidaria en su calidad de socio gerente de Nanteb S.R.L y se lo intimó a ingresar en concepto al impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2011 la suma de $264.124,67, más intereses resarcitorios. En dicho acto, además, se le impuso una multa de defraudación de $792.374,01 (art. 46, 47 inc. b) ley 11.683) por el mismo periodo fiscal.

b.- la Resolución N°89/2016, donde se estableció la responsabilidad solidaria del Sr. Carlos Leonardo Carreira Mella en su calidad de socio gerente de Nanteb S.R.L y se lo intimó a ingresar en concepto al impuesto al valor agregado de los periodos fiscales 07/10 a 06/11 la suma de $157.788,13, más intereses resarcitorios. Asimismo, se le aplicó una multa de defraudación de $473.364,39 (arts. 46, 47, inc. b) ley) por los mismos periodos fiscales.

En sus presentaciones ante este Tribunal, Nanteb S.R.L. y el Sr. Mella Carreira explican que el juez administrativo se equivoca al sostener que en el garaje que explota, ubicado en la calle Solís 651/57, PB, 1°, 2° y 3° piso de la Cuidad de Buenos Aires, entraban 200 automóviles en un espacio total de 3.000 metros cuadrados, y que sobre esa base habría facturado el alquiler de 200 cocheras fijas por mes. Informa que la inspección se basó únicamente en el informe de La Holando Sudamericana Compañía de Seguros del que extrajo que el espacio requerido para cada vehículo era de 15 metros cuadrados. Sostiene que ello es falso, ya que no se podrían estacionar 200 autos ni uno pegado al otro, ni en fila india; además, de que existen dentro de los 3.000 metros cuadrados espacios inutilizados destinados a áreas de servicios (baños, oficina, depósitos), otros espacios muchos más grandes destinados al área de operaciones con los vehículos que ingresan y egresan, en especial rampas de subidas y bajadas, así como los espacios para que las personas puedan abrir y cerrar las puertas y baúles de sus autos.

Se agravian porque dicho informe fue realizado para un anterior locatario, no para Nanteb S.R.L. y en relación a otra póliza de seguro. Agrega que en la planilla de habilitación emitida por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires en el año 1996 se certificó que la superficie total cubierta del garaje era de 2.917 metros cuadrados y que las cocheras disponibles y utilizables eran 86 como máximo, incluyendo 3 para ciclomotores.

Además, en sus presentaciones, el Sr. Carreira Mella invoca la nulidad de las Resoluciones por carecer de motivación y por haberse dictado en violación a las normas al debido proceso y la garantía de defensa en juicio. Entiende para ello que no hay ninguna responsabilidad ni directa ni solidaria por la sencilla razón que las determinaciones de oficio de los tributos son improcedentes por incumplimiento al art. 17 de la ley 11.683 que, según dice, exigen que primero se determine de oficio al deudor principal y recién vencido el plazo para hacerlo si no paga se puede emitir la Resolución al responsable solidario.

Invoca, por último, el error de tomar la superficie total del garage y dividirla por el espacio para el estacionamiento de un coche, sin atender a las distintas partes edificadas.

Aportan como prueba documentación, consistente en el informe del profesional arquitecto y copia de la póliza de seguro vigente hasta el 1/3/2017, y ofrecen la producción de prueba pericial de ingeniería/ arquitectura para determinar la capacidad real del garaje. solicita, en consecuencia, que se revoquen las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

II. A fs. 38/46, 100/106, 3762/386 y fs.497/508 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, con costas.

III. A fs. 112 obra la acumulación por Tribunal en Pleno del Expte. N°39.253-I al que lleva el N°39.252-I de igual carátula. Posteriormente a fs. 521 se decidió acumular por Tribunal en Pleno los Expedientes Nros. 47.259-I y 47.261-I caratulados “Carreira Mella, Carlos Leonardo” al Expte. N°39.252-I caratulado “Nanteb S.R.L”.

A fs. 550 se hace lugar a la prueba pericial que obra producida a fs. 559/569. A fs. 585 se declara el cierre del período probatorio. A fs. 588//600 se cursan notificaciones a los domicilios de los recurrentes y a fs. 601 encontrándose el expediente en la Vocalía, se intima a las partes a constituir domicilio electrónico, intimación que no fue cumplida. Por último, a fs. 604, el 17 de febrero de 2025, se pusieron los autos para alegar, obrando a fs

613/618, únicamente el alegato del Fisco Nacional. A continuación, se ponen a consideración de los Vocales de esta Sala y a fs. 620 quedan en estado de dictarse la sentencia.

IV. Corresponde analizar en primer término los planteos de nulidad interpuestos por el Sr. Carreira Mella por falta de motivación de las Resoluciones que tramitan en los Exptes. Nros. 47.259-I y 47.261-I, los que, cabe ya adelantarlo, no pueden prosperar, por cuanto sus invocaciones son meramente genéricas, sin alegarse un perjuicio concreto y real en su dictado. Sin perjuicio de ello, se advierte que las Resoluciones se encuentran debida y suficientemente motivadas en los antecedentes de hecho y de derecho que surgen de las actuaciones administrativas, por lo que no se advierte violación alguna a las disposiciones de la ley 19.549, como así tampoco a la ley 11.683, ni tampoco media afectación a la garantía constitucional de defensa en juicio invocada. Prueba de ello es que ambas partes tuvieron la posibilidad de ejercerla en la instancia administrativa previa y ahora ante este Tribunal.

Se queja Nanteb S.R.L. que no se haya valorado las pruebas aportadas en sede administrativa, pero los Considerandos de las Resoluciones muestran que sí se analizaron sus resultados, más allá de su conformidad y del acierto o error que se extrajo de ellas, lo que será objeto de tratamiento al analizar la procedencia de los ajustes.

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

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

V. Corresponde resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones recurridas.

Surge de los Considerandos de dichos actos que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a Nanteb S.R.L. se constató que omitió declarar ingresos gravados en la declaración jurada del impuesto a las ganancias periodo fiscal 2011 y que declaró débitos fiscales en defecto en las declaraciones fiscales del impuesto al valor agregado de los periodos fiscales julio de 2010 a junio 2011. Para ello, la fiscalización circularizó a uno de sus proveedores, La Holando Sudamericana Compañía de Seguros S.A., que adjuntó la póliza del seguro y los bienes asegurados en el garage de Nanteb S.R.L. Además, informó que la póliza se había emitido a partir de los datos aportados por Garage Silis S.R.L. que era la empresa asegurada al momento de la inspección ocular que se hizo al garage para determinar la capacidad de autos para estacionar. A fs. 43/65 de las act. adm. obran las copias de las pólizas de seguro por *responsabilidad civil garage* con vigencia a partir del 1/3/2010 y 1/3/2011.

En el Punto 4) de las Condiciones Particulares de la póliza, cuando se refiere a la Capacidad declarada del local", dice *hasta 200 vehículos.*

Con dicha información, la fiscalización circularizó a tres garages de la zona para conocer las tarifas en los períodos comprendidos en las determinaciones. A la hora de determinar los ingresos y ventas omitidas mensuales, la fiscalización adoptó las tarifas promedio y las multiplicaron por 200 que era la superficie total del garage y la capacidad de guarda informada por la compañía de seguros.

En sus presentaciones, los recurrentes se agravian de la capacidad presumida por la fiscalización y para ello ofrecieron una prueba pericial a cargo de ingenieros y arquitectos con el objeto que los expertos dijeran la capacidad real del garage. Para realizarla, tuvieron en cuenta la siguiente documentación que adjuntaron a su informe:

- La "Plancheta de Habilitación" del garage emitida por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires el 24 de marzo de 1998 que obra a fs. 559 y su transferencia a Nanteb S.R.L. el 25 de marzo de 2010 (fs. 560). Allí se informa una superficie de 2917,20 mts. Y en el Rubro Observaciones se menciona "Cap. Max 86 cocheras, incluyendo 3 para ciclomotores o motos".
- Los planos del inmueble adecuados a la ley 3105- Solis 651/657/659, PB y tres pisos. Allí también se hace referencia que la capacidad máxima del lugar es 86 cocheras (incluyendo 3 para ciclomotores o motos) (fs. 561/563)

En el Informe pericial obrante a fs. 563/569, se concluye que:

a.en el periodo fiscal 2011 comprendidos en las Resoluciones, según la habilitación expedida por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, Nanteb S.R.L. estaba autorizada para ocupar espacios con 86 vehículos, incluidos 3 espacios para ciclomotores y motos. Del total de la superficie de 2917,20 mts, las 86 cocheras ocupaban 1075 mts, los espacios circulatorios – rampas vehiculares, circulaciones para ingreso y egreso vehicular de cocheras fijas y movibles, circulación peatonal, etc.- representaban 1787 mts y 55 mts. en baños, oficinas, etc.

Es decir, determinan que la superficie admitida para la guarda transitoria de vehículos era de 1075 mts., pero que solamente era razonable la utilización por la mitad.

En efecto, aclaran que la capacidad potencial de guarda no significa que efectivamente se utilice o se haya utilizado, y, en base a sus experiencias profesionales, concluyen que no sería razonable ocupar simultáneamente el 50% de los 1075 mts para no generar conflictos insalvables en la funcionalidad del garage, tales como no permitir egresar o ingresar a un cliente mensual por no tener espacio, tener que sacar vehículos a la calle para poder retirar un vehículo que ha quedado atrapado en su espacio de guarda, etc.

Agregan a continuación que

"En efecto, saturar los espacios circulatorios con vehículos trabaría totalmente la funcionalidad de un estacionamiento vehicular y le haría perder el sentido del objeto de la Habilitación de Garage Comercial, que es posibilitar a los clientes la guarda de sus vehículos y que estos puedan ingresar al estacionamiento para hacer uso del espacio de guarda, como egresar con su vehículo del mismo modo, teniendo la libertad de hacerlo en cualquier momento, sin necesidad de coordinación previa de horarios, las 24 horas durante los 365 días del año".

b. Informan allí también que el 22 de marzo de 2012, Nanteb S.R.L. obtuvo la aprobación al plano por la adecuación a la ley 3.105 (BO 31.8.2009) que modificó el Código de Edificación y le permitió ocupar espacios que hasta ese momento no era reglamentariamente posible. Los expertos informan la posibilidad de ocupar 43 espacios más a partir de esa fecha, y concluyen que la capacidad razonable de guarda a esa fecha era de 129 vehículos. Explican que la ley 3.105 otorgó la posibilidad de habilitar para la guarda transitoria algunos espacios

que hasta ese momento habían sido reservados solo para la circulación vehicular.

Si bien en ocasión de alegar la representación fiscal califica al informe pericial de *falta de entidad probatoria*, se advierte que el mismo fue suscripto por los expertos designados por ambas partes, uno ingeniero civil y el otro arquitecto, con opiniones comunes en todos los puntos, y fue confeccionado a partir de la documentación e información más arriba referida. Además, el informe no fue impugnado, ni se pidieron aclaraciones, es decir, contiene una explicación detallada desde el punto de vista técnico del funcionamiento de la playa de estacionamiento de Nanteb S.R.L. y las reglamentaciones existentes en los períodos fiscales que aquí interesan. Así, debe reconocerse valor probatorio suficiente a dicho Informe por contener apreciaciones específicas del saber técnico de los expertos intervinientes, de las que sólo cabría apartarse ante la existencia de errores manifiestos o por la insuficiencia de conocimientos científicos (Fallos 319:469; 320:326), circunstancias que no concurren en el caso. Así, por ejemplo, a fs. 536/543 obra el curriculum vitae del perito designado por Nanteb S.R.L. con detalle de sus antecedentes para intervenir como experto en la tarea encomendada.

A ello cabe agregar que el razonamiento del juez administrativo al calcular una capacidad de 200 mts a partir de los 15 mts que dice que ocupa cada uno de ellos, lo que arroja un total de 3000 mts que es superior a la superficie total del garage (2917,20 mts), no resulta razonable ya que, tal como señalan los peritos, no se contemplan espacios vacíos para la movilidad de los autos. Es decir, si el garage tiene ocupación plena, los autos no podrían moverse y en realidad tampoco podrían estacionarse cada uno en su lugar. Ello, sin lugar a dudas demuestra que tomar los datos recabados para la confección de la póliza de seguros como <u>único elemento</u> resulta insuficiente para determinar la real capacidad del garage para generar ventas y a partir de ello presumir ingresos.

Ello así, en particular porque el resto de los elementos aportados por Nanteb S.A., concretamente los Certificados de Habilitación expedidos por la Ciudad de Buenos Aires autorizaron el estacionamiento de 86 autos (inlcuidos 3 espacios para mototos y ciclomotores), información oficial cuya validez no ha sido cuestionada de la que tampoco corresponde apartarse.

Además, no fue Nanteb S.R.L. la empresa que explotaba el garage cuando la compañía de seguros llevó a cabo el Informe Técnico de Inspección en el determinó la ocupación en 200 autos, por lo que sus conclusiones aún cuando pudieran ser válidas en la contratación del seguro no puede tener los mismos efectos en la determinación de la real capacidad contributiva del contribuyente.

Por ello, ante la falta de otras pruebas, sus conclusiones resultan esenciales a la hora de desvirtuar que la capacidad de guarda en los períodos que aquí importan era de 200, que fue la determinada por el juez administrativo, máxime cuando la documentación de habilitación comercial del garage da cuenta que en dichos períodos, previos a los periodos fiscales 2010 y 2011, la capacidad máxima de guarda era de 86 vehículos y no hay en las act. adm. constancia alguna que la inspección hubiera verificado una mayor cantidad de autos. Tampoco se realizó ninguna diligencia tendiente a verificar el nivel de ocupación de los garages de la zona, elementos que hubieran asignado mayor certeza a la pretensión fiscal.

Queda decir, respecto a la póliza del seguro invocada por el juez administrativo para presumir los mayores ingresos y ventas gravadas, que no puede adoptarse como único elemento para fundar la pretensión fiscal. Ello, no solamente porque sus términos están fijados como *hasta 200 autos*, no 200 autos; además, fue contratada por la anterior empresa que explotaba el garage y a partir de una visita de la empresa de seguros en el año 2002, es decir mucho antes al año que aquí importa. Tales consideraciones adunan a la improcedencia de la pretensión fiscal notificada en los actos recurridos.

Por la forma en que se resuelve, resulta innecesario referirse a los agravios referidos a las sanciones aplicadas.

Por todo lo expuesto, corresponde revocar las Resoluciones Nros. 11/2014, 12/2014, 88/2016 y 89/2016, con costas.

El Dr. Martín y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1°) Revocar las Resoluciones Nros. 11/2014 y 12/2014, 88/2016 y 89/2016, con costas.

2°) Regular los honorarios del Dr. Ricardo A. Basualdo por su actuación en el carácter de patrocinante de Nanteb S.R.L., en la suma de $67.632 por el Expediente N° 39.252-I y de $67.632 por el Expediente N° 39.253-I, a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta para ello el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432 y por **la ley** 27.423 **vigente respecto de montos mínimos.**

3°) Regular los honorarios del Dr. Osvaldo Oscar Albano por su actuación en el carácter de apoderado y patrocinante del Sr. Carlos Leonardo Carreira Mella, en la suma de $70.508 por el Expediente N° 39.252-I y de $111.868 por el Expediente N°47.261-I, a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta para ello el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

4°) Regular los honorarios del Arquitecto Jorge Daniel Goldar por su actuación como perito arquitecto designado a propuesta del Sr. Carlos Leonardo Carreira Mella, en la suma de $67.132 teniendo en consideración las pautas establecidas por la ley 21.839, modificada por la ley 24.432, y las pautas de honorarios mínimos allí dispuestas.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.05 16:38:05 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.12 10:07:03 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.12 12:05:38 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.12 12:05:39 -03:00