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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-101605621-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 30 de Agosto de 2023

Referencia: Sentencia - "SOCIEDAD DE BOLSA SUMAR S.A." Expte. Nro. 39.258-I y acumulados.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El **Expte.** Nº 38.626-I y sus acumulados Exptes. N° 39.258-I y 48.106-I caratulados **"SOCIEDAD DE BOLSA SUMAR S.A. s/Recurso de Apelación",** a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Magallón dijo:

I. Que a fs. 66/79 y 335/342 SOCIEDAD DE BOLSA SUMAR S.A. interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones emitidas por la Dirección Regional Mendoza de la AFIP-DGI (i) Nro. 408/13 (DV RRME) que le determina con carácter parcial la obligación en el impuesto sobre débitos y créditos en cuentas bancarias y otras operatorias, periodos fiscales enero de 2009 a mayo de 2010, con mas sus intereses resarcitorios; y (ii) Nro. S/DI RMEN/114/14 que le aplica una multa por el impuesto omitido en los periodos enero a mayo de 2010, al considerar su conducta encuadrada en las previsiones de los artículos 46 y 47 inc. e) de la ley Nro. 11.683.

Por su parte, a fs. 148/161 el Sr. MARCELO M. TUMALTY -presidente de la sociedad recurrente- por derecho propio interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. 459/13 (DV RRME) emitida por la misma agencia regional de la AFIP-DGI, que determina en forma parcial su responsabilidad solidaria respecto de la deuda en el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios reclamada a SOCIEDAD DE BOLSA SUMAR –referenciada en el párrafo anterior- de cuyo directorio forma parte.

La firma apelante explica que se encuentra constituida bajo el tipo de sociedad anónima, siendo su actividad principal la prestación de servicios bursátiles de intermediación o por cuenta de terceros. Informa

que opera en el Mercado Bursátil de la provincia de Mendoza encontrándose inscripta en el Registro de Agentes y Sociedades de Bolsa del Mercado de Valores de Mendoza bajo el Nro. 871.

Manifiesta que fue objeto de un procedimiento de fiscalización por parte del Fisco Nacional cuyo colofón significó la determinación de oficio de una deuda en el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios, sustentada en el argumento de que las cuentas bancarias de la sociedad no resultaban beneficiadas por la exención dispuesta en el artículo 10, primer párrafo, inciso a) del Anexo del Decreto Nro. 380/01 reglamentario de la Ley Nro. 25.413, en tanto fueron utilizadas con la finalidad de excluir del gravamen operaciones que resultarían gravadas para los terceros intervinientes en ellas.

Sostiene que pese a la claridad de la operatoria desarrollada por la sociedad de bolsa, el organismo recaudador insiste en que las operaciones realizadas no se condicen con operaciones bursátiles y no han tenido una finalidad bursátil, haciendo para ello aplicación del principio de la realidad económica.

Frente a tal tesitura fiscal, ratifica que todas sus operaciones fueron de índole bursátil en la medida en que la entidad se encuentra autorizada a realizar operaciones que así han sido definidas por la ley. Señala que todo lo actuado fue auditado por el Mercado de Valores de Mendoza S.A, organismo de contralor en su actividad, y que del resultado de tales informes no surgen objeciones en cuanto su actuación como agente de bolsa.

Con respecto al cobro de cheques por ventanilla, explica que no se trata de un ejercicio sistemático de la Sociedad de Bolsa sino de los propios comitentes, quienes le ordenaban que así proceda, y además que ello no vulnera norma alguna. En cuanto a la falta de correlación entre los importes entregados a los comitentes y los recibidos de aquellos para la realización de las operaciones bursátiles, sostiene que ello no permite desconocer la eficacia de las cuentas comitentes pues lo importante es que todo el movimiento se encuentre reflejado en la documentación, lo que ocurre en el caso.

Niega que resulte un hecho controversial el tema de la radicación de la sociedad con respecto a las entidades con las que opera, expresando que esa situación nunca fue observada por el organismo de contralor. Asimismo, asegura que no está obligado a operar con bancos locales.

Finalmente, en lo atinente a falta de localización física de algunos comitentes, considera que no es un control que sea de su responsabilidad, entendiendo además que el organismo fiscal ha intentado localizar a los sujetos recién en el año 2011 cuando las operaciones se habían concertado en los años 2009 y 2010.

Rechaza la sanción aplicada. Afirma que ha quedado indemne de la imputación pretendida y se agravia por considerar que el organismo fiscal debería haber observado la coexistencia de la determinación del impuesto y la aplicación de la sanción en la emisión del acto determinativo de oficio, por aplicación del artículo 74 de la ley de rito. Al respecto, sostiene que al no haberse verificado la condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 20 de la ley 24.769, habría perdido toda posibilidad de aplicar sanción alguna.

De igual modo, esgrime que no se configura el elemento subjetivo del tipo endilgado y que la AFIP no ha probado el dolo, como tampoco habría aplicado correctamente el mecanismo de presunciones contenidas en el artículo 47 de la ley de rito, lo que implica la inversión de la carga probatoria, amparándose entre

otras razones en el derecho penal común.

A su turno, el Sr. Marcelo Tumalty, en carácter de Presidente de la apelante, impugna el acto que le endilga responsabilidad solidaria por la deuda determinada a Sociedad de Bolsa. Al respecto, asegura en reiteradas oportunidades que se ha afectado su derecho de defensa atento que el organismo fiscal no ha observado sus argumentos al contestar la vista, como tampoco el elenco probatorio ofrecido. Insiste en que el acto administrativo se encuentra viciado de un “dogmatismo discrecional” analizando ficciones y hechos intranscendentes para arribar a una conclusión infundada.

En su escrito recursivo reitera los argumentos esgrimidos por la firma contra la determinación de deuda, insistiendo en que no existe ningún tipo de deuda tributaria que habilite al organismo fiscal a reclamar el monto emergente del acto determinativo bajo el argumento de la solidaridad. Entiende que tal interpretación es equívoca, y ajena al derecho fiscal y societario.

Interpreta que la Ley Nro. 19.550 limita la responsabilidad de las sociedades anónimas al capital social. Señala que la legislación federal -exclusiva y específica- no permite extender la responsabilidad solidaria a los directores de las sociedades. En ese sentido, remarca que los directores no tienen responsabilidad personal, salvo contadas excepciones, relacionadas con el comportamiento individual reprochable. Concluye que el acto en crisis no contiene ningún fundamento que justifique la deuda que se le reclama y que con la aplicación llana de la ley de rito el organismo fiscal incurre en un exceso de dogmatismo.

Citan jurisprudencia. Adjuntan prueba documental y ofrecen pruebas pericial contable y testimonial. Hacen reserva del Caso Federal. Solicitan se revoquen las resoluciones apeladas, con costas al Fisco Nacional.

II. Que a fs. 91/111, fs. 183/207 y fs. 354/368, la representación fiscal contesta los recursos.

Ratifica todo lo actuado y considera que tanto la determinación de oficio como la sanción aplicada se encuentran debidamente sustentadas en las normas de rito y se asientan en las irregularidades detectadas en las supuestas operaciones bursátiles de la recurrente. Asevera que en virtud de las previsiones de la Ley Nro. 11.683, resulta procedente el reclamo de la deuda al responsable solidario, rechazando la invocación de la responsabilidad en los terminos de la ley de sociedades. Por último, remarca la orfandad probatoria de los recurrentes, haciendo hincapié en que no han arrimado pruebas tendientes a desvirtuar la tesitura fiscal, la que por tal motivo se mantiene incólume.

Cita jurisprudencia. Acompaña los antecedentes administrativos y se opone a la prueba ofrecida por la parte actora. Hace reserva del Caso Federal y solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas a la parte actora.

III. Que a fs. 211 obra agregada la sentencia que decide acumular el Expte. Nro. 39.258-I al que lleva el Nro. 38.626-I.

Que a fs. 218 se dispone abrir la causa a prueba y se ordena la producción de la prueba pericial contable. A fs. 231 en virtud de los pliegos de interrogación acompañados por la actora, se ordena la producción de la prueba testimonial.

Que a fs. 266/270 obra agregado el informe pericial contable.

Que a fs. 384 se agrega la sentencia que decide acumular el Expte. Nro. 46.106-I al que lleva el Nro. 38.626-I.

Que a fs. 402 se clausura el periodo probatorio.

Que a fs. 406 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “B”.

Que a fs. 407 se ponen los autos para alegar. A fs. 413/417 hace uso de su derecho el Fisco Nacional hace uso de su el Fisco Nacional, no habiendo hecho uso del mismo la parte actora (ver fs. 418)

Que a fs. 419 se ponen los autos para el dictado de la sentencia.

IV. Que corresponde establecer si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Que para la resolución de la controversia traída a conocimiento de este Tribunal, corresponde dilucidar si las operaciones realizadas por SOCIEDAD DE BOLSA SUMAR S.A. mediante sus cuentas bancarias en los periodos fiscales 01/2009 a 05/2010 se encontraban alcanzadas por el impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias o si, por el contrario, se hallaban exentas en los términos del artículo 10, inc. a), del Anexo del Decreto Nro. 380/01 que reglamentó la Ley Nro. 25.413.

En su parte pertinente, el referido decreto establece que *“Estarán exentos del impuesto sobre los débitos y/o créditos correspondientes a: a) Cuentas utilizadas en forma exclusiva para las operaciones inherentes a su actividad específica y los giros y transferencias de los que sean ordenantes con igual finalidad, por los mercados autorizados por la COMISION NACIONAL DE VALORES y sus respectivos agentes, las bolsas de comercio que no tengan organizados mercados de valores y/o cereales, así como las cajas de valores y entidades de liquidación y compensación de operaciones, autorizadas por la citada COMISION NACIONAL”*, mientras que en su último párrafo dispone que *“Las exenciones previstas en este artículo tendrán vigencia siempre que no sean utilizadas para excluir de la tributación a operaciones que resultarían gravadas para otros sujetos no beneficiados por exenciones”*.

Por su parte, el articulo 11 de la referida norma, establece *"El incumplimiento de las condiciones establecidas en la ley y en la presente Reglamentación para la reducción de la alicuota o la exención del gravamen, no implicará el decaimiento del beneficio para la totalidad de los créditos y débitos registrados en la respectiva cuenta corriente o de otras operaciones comprendidas en el ámbito del gravamen que hubieren realizado los sujetos exentos. En tales casos dichos sujetos deberán ingresar en forma directa, el tributo total o parcialmente omitido correspondiente sólo a los débitos, créditos u operaciones, según corresponda, que no gocen del beneficio de reducción de alicuota o exención del gravamen, con más los intereses del artículo 37 de la ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder.*

Las entidades financieras deberán ingresar el impuesto en la forma indicada en el párrafo anterior, con más los intereses y sanciones que pudieran corresponder, cuando mediante la realización de operaciones de las que sean titulares o cuentas corrientes abiertas a su nombre, posibiliten que sujetos y/u operaciones gravadas queden al margen del tributo".

Cabe destacar que en autos no se controvierte la existencia de las operaciones que el Fisco Nacional pretende gravar, ni la modalidad en que fueron realizadas, ni que para éstas se hayan utilizado cuentas bancarias habilitadas para el ejercicio de la actividad bursátil de Sociedad de Bolsa Sumar S.A., sino que la controversia se circunscribe a establecer si las mismas eran operaciones inherentes a su actividad específica, en la forma prevista en el primer párrafo de la norma antes citada, para quedar de tal modo alcanzadas por el beneficio exentivo.

V. Que del informe final de inspección (obrante a fs. 127/140 del Cpo. Impuesto a los créditos y débitos bancarios de los antecedentes administrativos) se desprende que la investigación se inicia en virtud del análisis efectuado a los contribuyentes que operan en el Mercado de Valores de Mendoza S.A, " *observándose un gran movimiento bancario durante el periodo fiscal 2009 en contraposición con las ventas declaradas para el mismo periodo*" (vide fs. 128).

Que tomando de base la verificación realizada por el Mercado de Valores de Mendoza S.A el informe expone como puntos de interés que Sociedad de Bolsa Sumar S.A se encuentra inscripta en el Registro de Agentes y Sociedades de Bolsa del Mercado de Valores de Mendoza bajo el Nro. 871, iniciando su actividad en el mes de enero de 2009 y que informa como domicilio comercial la calle Florida Nro. 253, 1er. Piso of. 3 de la Ciudad de Buenos Aires.

Que la recurrente aporta copia de contrato social con detalle de los fines, reglamentos y participaciones de la sociedad; balance contable certificado por el año 2009, libros societarios, libros copiativos de boletos Nros. 1 al 4 correspondientes al periodo fiscal 2009; detalle de los bancos con los que opera indicando nombre, nro. de cuenta y destino; extractos bancarios y órdenes de pago relacionada con determinados cheques y cuentas corrientes de los comitentes relacionados.

Que asimismo, se requirió información a las entidades bancarias donde la firma poseía cuentas, al Mercado de Valores de Mendoza S.A, y a las empresas, cooperativas y personas físicas que actuaron como comitentes.

Que con el objeto de efectuar la verificación y analizar la correspondencia entre acreditaciones bancarias, se procedió a conciliar la documentación e información aportada por la contribuyente con la informada por los terceros circularizados.

Que del referido cotejo se obtienen las siguientes inconsistencias:

(i) Del análisis de los informes de auditoría del Mercado de Valores S.A. realizado por un periodo de muestra y sobre la base de la operatoria de determinados comitentes, se observa: (i) comitentes que no guardan una relación lógica con el volumen operado; (ii) comitentes que mantienen una constante desproporcionalidad para el total de operaciones del mes auditado: cobros muy superiores a las compras y pagos muy superiores a las ventas; (iii) comitente (cooperativa) que en su primer día de operaciones cobró y pagó sumas muy relevantes, sin mediar operación bursátil; (iv) comitente que entrega y recibe dinero sin tener operaciones asociadas; (v) comitente que retira dinero ($650.000) sin tener operaciones que justifiquen ese movimiento; (vi) la firma operó 360 operaciones de contado inmediato con una sociedad de bolsa de Buenos Aires y un operador MAE BALANZ CAPITAL S.A., sin autorización previa. Luego se observa que la firma discontinuo de operar con el operador del MAE.

(ii) De la circularización a los “comitentes” se detectan sujetos que no existen en los domicilios declarados, o se mudaron, o con domicilio inexistente. También se circularizó a los domicilios alternativos, muchos de ellos devueltos por correo por las mismas razones o bien no contestaron la circularización recibida. Además, muchos de ellos son contribuyentes que no han presentado declaraciones juradas impositivas para los periodos analizados, o es muy escasa la misma respecto a los montos de la operatoria realizada, o bien se encuentran dados de baja.

(iii) De la documentación aportada por los bancos se obtuvo el anverso y reverso de un listado de cheques, que en todos los casos fueron cobrados “por caja” o “por ventanilla” según la denominación de cada banco: (i) los cheques emitidos por importes mayores a $50.000 fueron cobrados por el emisor del cheque, o sea por Sociedad de Bolsa Sumar S.A., a través de alguno de sus autorizados; (ii) los cheques menores a $50.000 fueron emitidos y cobrados por personas físicas que no son comitentes, y en otros casos, fueron librados directamente a nombre del apoderado/a de la Sociedad de Bolsa, o bien una empleada de ésta.

(iv) Se requirió a la apelante las órdenes que dieron origen al pago de los cheques mencionados en el punto anterior, y el vínculo que aquellas personas físicas que los cobraron, mantienen con los comitentes o con la fiscalizada. De la documentación aportada se arribó a la conclusión de que si bien las órdenes de pago fueron emitidas a determinados comitentes, los cheques fueron librados a nombre de personas que no son comitentes ni apoderados y cobrados por esas mismas personas.

(iv) Los valores entregados por los comitentes eran listados, emitiéndose un recibo por Sociedad de Bolsa Sumar S.A. y volcado a una cuenta corriente del “comitente”; en la misma se consignan luego las devoluciones de importes fijos y que no permiten relacionar los montos recibidos con los entregados, sino que la respectiva cuenta tiene normalmente fondos disponibles a utilizar o devolver, lo cual no se relacionaría con una operación exclusivamente bursátil, sino con el manejo de fondos de una cuenta corriente tradicional.

Que por todo lo verificado y el cotejo de la documentación, el organismo recaudador presumió que el movimiento de dinero no respondía a una operatoria de títulos públicos propiamente dicha, y que ésta poco interesaba a las partes intervinientes, sino únicamente porque la misma resulta necesaria para justificar el ingreso de los cheques a fin de hacerse posteriormente del efectivo.

En tal sentido, aseguran que a través de esa metodología las empresas lograrían escapar del circuito formal del dinero, al cobrarse los cheques emitidos por el agente de bolsa en efectivo. Ello así, en lo que respecta al aspecto impositivo, el objetivo de la operatoria no es otro que la “evasión” del pago del impuesto a los débitos y créditos bancarios, puesto que con el mecanismo implementado se permite que una persona que posea un cheque cuyo depósito en cuenta lo hace objeto del gravamen en pugna, pueda realizar la operatoria antes señalada de modo de quedar indebidamente al margen del mismo.

En ese orden de razonamiento, la tesitura fiscal se sustenta en lo previsto en el segundo párrafo del artículo 10 del Dec. Nro. 380/2001 reglamentario de la ley del impuesto a los débitos y créditos en cuenta corriente, pues la exención prevista para las entidades bursátiles no corresponde cuando a través de la operatoria realizada -manifiestamente ajena a su ámbito específico de actuación- se beneficia a terceros obligados en lo concerniente al impuesto.

En consecuencia, por aplicación del principio de la realidad económica -según las previsiones del artículo 2 de la ley 11.683- se interpreta que la sociedad realizó la operatoria en cuestión con el fin evasivo descripto, no correspondiéndole el goce de la exención en el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios.

Ello así, se concluye *"El hecho que la empresa tenga cuentas bancarias con exención en el impuesto a los débitos y créditos, es necesario que la firma haya presentado en las entidades bancarias nota con carácter de DDJJ indicando que las cuentas se utilizarían en forma exclusiva para el desarrollo de las actividades bursátiles, y por ende con el beneficio de la exención, empero 'tanto lo operatoria que ha consistido en el depósito de valores en las cuentas corrientes exentas de la sociedad de bolsa, los que una vez acreditados los fondos, se procede a retirarlos en efectivo por la propia sociedad de bolsa o mediante la emisión de cheques propios cobrados por ventanilla por terceras personas que NO SE VINCULAN con los comitentes; operatoria que se realiza en forma diaria, todo lo cual no se condice con las actividades bursátiles a las que se dedica conforme su estatuto social"* (ver fs. 136 del informe).

VI. Que frente a lo ponderado por la fiscalización, corresponde entonces analizar si la recurrente ha logrado desvirtuar tales conclusiones, para lo cual resulta transcendente evaluar la prueba por ella producida.

Que a ese respecto, cabe adelantar que el elenco probatorio rendido en los presentes autos se circunscribe al informe pericial contable obrante a fs. 266/270, pues no ha se ha concretado la producción de la testimonial oportunamente ordenada por este Tribunal.

Que en el informe presentado, los peritos indican que los libros de la sociedad son llevados en forma legal y que de la cuantiosa documentación exhibida (cheques entregados por los comitentes, órdenes de los comitentes para la compra de títulos, comprobantes de la compra de títulos, comprobantes de la venta de títulos, extractos de la caja de valores titulados "movimiento diario de saldos comitentes por especie", órdenes de pago que reflejan los cheques entregados por la venta de títulos) confeccionan un muestreo que los lleva a concluir que Sociedad de Bolsa Sumar S.A. -durante los periodos verificados- realizó operaciones de compra y venta de títulos.

En tal sentido, como fue advertido en el considerando IV de esta sentencia, el Fisco Nacional no ha cuestionado el carácter de las operaciones cumplidas por la recurrente, pues la documentación cotejada por la investigación dio cuenta de que se trataba de compra-venta de títulos. Por ello, nunca se aseveró la inexistencia de las operaciones bursátiles desde el punto de vista formal sino que se cuestionó la verdadera finalidad de las mismas. En tal contexto, la pericia rendida no resulta conducente a los fines de dilucidar la controversia traída a conocimiento de este Tribunal.

Que ello así, del análisis de la prueba pericial contable, las manifestaciones de la propia actora y lo verificado por el organismo fiscal en la auditoria desplegada, se desprende que la recurrente no consiguió demostrar que los movimientos de dinero en sus cuentas corrientes bancarias respondían exclusivamente a la normativa que regla su actividad. Surge patente la insuficiente actividad probatoria desplegada en orden a rebatir el criterio fiscal pues no aportó ningún elemento que justifique el proceder cuestionado.

Que por lo merituado, asiste razón al Fisco Nacional cuando sostiene que las operaciones analizadas

carecían de un verdadero propósito bursátil, pues los múltiples factores atípicos constatados -ya señalados en el considerando V de esta sentencia- ponen en evidencia que las referidas operaciones estaban encaminadas a favorecer a terceros para quienes la dispensa del impuesto no estaba destinada.

A mayor abundamiento, es dable mencionar que en su escrito defensivo la recurrente asegura que no había recibido observaciones de parte del organismo de contralor –Mercado de Valores de Mendoza S.A- lo que no se condice con la documentación obrante en los antecedentes administrativos. En efecto, de la lectura del legajo denominado *"Anexo III: Circularización otros organismos. Mercado de Valores de Mendoza S.A y Bolsa de Comercio de Mendoza S.A."* (ver 42 fojas del referido legajo) surge que el referido organismo sí había informado en su auditoría serias irregularidades detectadas respecto de varios comitentes con los cuales operó SOCIEDAD DE BOLSA SUMAR S.A., las que han quedado transcriptas en el considerando V de esta sentencia y a las que remitimos en mérito a la brevedad.

Que lo expuesto hace aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Por lo expresado, no se desvirtúa la imputación que da sustento y causa a la determinación de oficio dictada en el impuesto sobre los débitos y créditos, según la cual las cuentas bancarias de la sociedad de bolsa, exentas sólo por su condición de tal y en la medida de que se trate de operaciones exclusivamente vinculadas con su objeto específico -llevadas con arreglo al marco del régimen legal pertinente-, fueron utilizadas para realizar operaciones de cambio de cheques por dinero en efectivo. Ello, si bien puede considerarse una práctica lícita, no se condice con operaciones inherentes a la actividad específica de los agentes de bolsa cuyas cuentas bancarias que exime la norma.

En suma, resulta acertado el criterio fiscal vertido en la resolución que se apela al afirmar que corresponde gravar las operaciones observadas en las cuentas de la sociedad con el impuesto determinado.

VII. Que seguidamente, corresponde analizar la procedencia de la sanción impuesta por el Fisco Nacional a Sociedad de Bolsa Sumar, por el impuesto sobre los debitos y creditos de los periodos fiscales enero a mayo de 2010, conforme las previsiones de los articulos 46 y 47 inc. e) de la ley 11.683.

Que la norma en cuestión establece *"El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido… e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos"*.

En la resolución apelada se consignó *"Que en el caso, existe una realidad económica y fáctica subyacente a los contratos de compra-venta de títulos públicos o privados, la cual se encuentra enmascarada en un contexto jurídico creado a los fines de evadir las leyes tributarias en especial el impuesto a los débitos y créditos en cuentas bancarias. Que las operaciones analizadas constituyen una maniobra evasiva, un ropaje jurídico escogido para evitar la carga fiscal"*.

A su turno, en el Dictamen N°229/14 que luce a fs. 39 del cuerpo 8 de los antecedentes administrativos emitido por la Sección Dictamenes y Sumarios de la División Jurídica de la Dirección Regional Mendoza, la Sra. Jefa de la Sección Penal Tributaria, consignó que *"...con relación al Impuesto sobre los Débitos y Créditos de Cuentas Bancarias y Otras Operaciones ejercicio anual 2010 (periodos fiscales enero a mayo de 2010), no cumpliéndose la condición objetiva de punibilidad del delito de evasión tributaria simple según las modificaciones introducidas por la ley 26.735 y recobrando el Fisco entonces la posibilidad de aplicar la sanción que corresponde y cuyo inicio había diferido, este analista estima que corresponde dejar sin efecto la reserva oportunamente formulada e instruir sumario con encuadre de conducta en las previsiones del art.46 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones)"*.

Por otro lado, a fs. 338 de estos autos la parte actora manifiesta que si bien la demandada consignó, tanto en la vista sumarial -Resolución N° 206/12 (DV RRME) de fecha 31 de julio de 2012- como en la resolución determinativa, la reserva de la potestad de aplicar sanciones administrativas derivada de la prejudicialidad establecida por el art. 20 de la Ley 24.769, lo cierto es que la denuncia penal por el delito de evasión fiscal de los periodos fiscales 01 a 05/2010 nunca fue formalizada por la demandada. Sobre estos hechos que se relatan no existe controversia entre las partes.

En ese sentido, resulta menester poner de relieve que no obstante la argumentación teórica formulada por el juez administrativo en la Resolución N° 408/2013 en torno al dictado por parte del Procurador General de la Nación de la Resolución N° 5/2012 -ver fs. 57 de estos autos- mediante la cual dicho funcionario instruyera a los señores fiscales con competencia en materia penal para que se opusieran a la aplicación retroactiva de la Ley N° 26.735, no es menos cierto que dicha directiva no es vinculante para el Fisco Nacional. A su vez, mal puede confundirse el hecho de oponerse a la aplicación retroactiva de una ley en un proceso en trámite con la no formulación de la denuncia penal correspondiente por parte del organismo recaudador, quien no ha demostrado en el caso concreto la radicación de la misma en sede penal (cfr. esta Sala "MONTE DE PINO S.A., sentencia del 18/10/2022).

Bajo tal premisa fáctica, la reserva legal efectuada por el juez administrativo carece de validez, razón por la que se torna operativa la prevención contenida en el art. 74 de la ley procedimental que establece que *"cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de los tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen..."*.

En esta inteligencia, se ha sostenido que *"un acto administrativo resulta nulo, de nulidad absoluta e insanable, cuando presenta vicios de tal entidad o gravedad que impiden la existencia de alguno de sus elementos esenciales (art. 7, 8, 14 y 15 a contrario, Ley N° 19.549- ADLA, XXXIIB, 1752)"* (CNFed., Sala II Contencioso Administrativo, noviembre 13-1979; "Rodriguez Blanco de Serrao c. Resolución Ministerio del Interior).

Por su parte, el artículo 7 de la Ley N° 19.549 establece que son requisitos esenciales del acto administrativo entre otros, la causa: deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; y la motivación: deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto.

En esa tónica, el caso traído a examen encuadra en las prescripciones del articulo 14, de la Ley 19.549 que establece:
" *El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable en los siguientes casos: a) Cuando la voluntad de la Administración resultare excluida por error esencial; dolo, en cuanto se tengan como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos; violencia física o moral ejercida sobre el agente; o por simulación absoluta. b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado".*

Cabe tener en cuenta que, por un lado, el Fisco debe propender a resguardar debidamente el derecho de defensa del contribuyente ante su sede y, por otro lado, es preciso destacar que la función del Tribunal Fiscal es realizar un control de legitimidad sobre los contenidos de las resoluciones apeladas ante su instancia jurisdiccional. En casos como el de autos, el acto recurrido no contiene elementos mínimos para que puedan ser evaluados en su legitimidad por esta instancia jurisdiccional, por lo que no corresponde ya su revocación sino decretar, directamente, la nulidad del mismo. Es en esos casos donde la doctrina de la "subsanación" aplicada por el Tribunal en distintas oportunidades siguiendo precedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debe encontrar su justo límite para no terminar privando de sentido a todas las garantías que, indudablemente, enmarcan el procedimiento determinativo en sede fiscal (en tal sentido, TFN, Sala "B" in re "Ledesma, Julio Cesar", sentencia del 28/03/2004).

Ello así, en la medida en que no toda nulidad administrativa es susceptible de ser convalidada en instancias procesales sucesivas, conforme surge de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos 205:549; 247:52; 267:393; entre otros). Algunas revisten tal entidad que resultan de imposible subsanación posterior, puesto que admitir lo contrario, convirtiendo en letra muerta a la ley adjetiva tributaria y a las garantías constitucionales que inspiraron su dictado, conclusión que repulsa a un ordenamiento jurídico tributario donde la sumisión a la ley es un deber inexcusable impuesto tanto a los contribuyentes como a la propia Administración.

En consecuencia, corresponde declarar nula, de nulidad absoluta e insanable, a la Resolución S/DI/RMEN/114/14 de fecha 26 de diciembre de 2015, apelada en autos.

VIII. Que finalmente, corresponde analizar si procede la atribución de responsabilidad solidaria en cabeza del Sr. Marcelo Tumalty por su carácter de Presidente de Sociedad de Bolsa Sumar S.A. en los periodos fiscales juzgados.

En primer lugar, cabe indicar que el articulo 8 inc. a) de la ley Nro. 11.683 dispone que "*Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) Todos los responsables enumerados en los primeros CINCO (5) incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que sus representados,*

mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales”.

En segundo lugar cabe señalar que, conforme surge de las constancias de los antecedentes administrativos y los presentes autos, el Fisco Nacional determinó la deuda en el impuesto sobre los débitos y créditos bancarios a Sociedad de Bolsa Sumar S.A. mediante Resolución Nro. 408/13, emitida en fecha 31 de octubre del 2013 y notificada el 11 de noviembre de 2013. A su turno, la imputación de la responsabilidad solidaria se decide en la Resolución Nro. 459/13 emitida en fecha 19 de diciembre de 2013 y notificada al Presidente de aquella el 10 de febrero del 2014.

Bajo las premisas apuntadas, cabe rememorar la doctrina jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación producida en el precedente de Fallos 337:58, al señalar que *“...la norma transcripta no requiere el carácter firme del acto de determinación del tributo al deudor principal, sino únicamente que se haya cursado a éste la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de quince días previsto en el segundo párrafo del art. 17 sin que tal intimación haya sido cumplida.*

La conclusión expuesta resulta acorde con la doctrina establecida por el Tribunal en el precedente de Fallos: 327:769. En efecto, allí se señaló que la resolución mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solidaria sólo puede ser dictada por el organismo recaudador una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los responsables por deuda ajena.

En tales condiciones, conforme el criterio sentado por el Máximo Tribunal de Justicia, el recaudo necesario para extender la responsabilidad solidaria se encuentra cumplido en el caso en examen, pues el acto administrativo por el que se determinó la obligación tributaria del principal -sin que se controvirtiese el incumplimiento de las intimaciones de pago- fue notificado tres meses antes de la resolución que extiende la responsabilidad al solidario, por lo que es incuestionable el hecho de que el plazo otorgado al deudor principal se encontraba vencido.

Que sentado ello, corresponde ahora analizar los otros presupuestos fácticos y jurídicos que habilitan la responsabilidad solidaria del recurrente.

En tal sentido, atañe al responsable aportar la prueba irrefutable y concluyente, apta y necesaria para desvirtuar el principio de responsabilidad e incumbencia que viene dado por la posesión del cargo y, de esa forma, permitir desarticular la responsabilidad solidaria imputada desde la óptica de su actuación concreta y específica en el seno de la sociedad, es decir, desde el plano de la imputación subjetiva.

En efecto, recae en el propio contribuyente la carga probatoria de los aspectos o circunstancias en las cuales el presunto responsable solidario pretende hacer valer las causales exonerativas de dicha responsabilidad, debido a que, tal como ha señalado esta misma Sala -en una composición anterior- *“así resulta también de la clara letra de la ley cuando en el art. 18 inc. a) de la Ley N° 11.683...” (se hace referencia al actual art. 8° del t.o. vigente) “...se establece que no existirá sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria, con respecto a quienes demuestren debidamente a la Dirección General que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta*

y oportunamente con sus deberes fiscales; esto es que el onus probandi se coloca en cabeza de quien pretende eximirse de responsabilidad, como lo intentó sin éxito la recurrente" (cfr. "COLLEP ANZULOVIC DE ARIAS MILEVA ISABEL S/RECURSO DE APELACION - IVA", 06/02/1998).

Que las manifestaciones del recurrente no llegan a constituir una crítica concreta y razonada de la resolución que dice causarle agravio. Así las cosas, el carácter formal de responsable solidario que la actora pone en duda, se encuentra suficientemente demostrado con las constancias obrantes a fs. 15/17 y fs. 42/52 de la actuación Nro. 12018-26-2012/8 de los antecedentes administrativos.

Por lo tanto, ha quedado demostrado el carácter con el que el recurrente actuaba por la sociedad en el período fiscalizado, de lo que se deduce que ha desempeñado las funciones inherentes a su cargo, sin que haya aportado pruebas tendientes a demostrar haberse encontrado en imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales y que ello hubiera obedecido a una causa ajena a su responsabilidad.

Que el agravio esgrimido por el solidario según el cual la aplicación de la norma fiscal en modo autónomo sin tener en vista la legislación de fondo, concretamente, la ley de sociedades que limita la responsabilidad de las sociedades anónimas al capital suscripto y donde la responsabilidad personal de los directores procede en contadas excepciones en las que ha evidenciado un comportamiento reprochable, conviene advertir que incurre en una patente confusión respecto de la interpretación de las normas aplicables, pues siempre habrá de primar en el caso la autonomía del derecho tributario.

De la lectura de la norma tributaria, no caben dudas de que procede la imputación de responsabilidad de los directores por las obligaciones fiscales de la sociedad por el solo hecho de integrar los órganos correspondientes -a menos, claro está, que probasen que sus representados o mandantes les impidieron cumplir correctamente y tempestivamente con sus obligaciones-, mientras que para la ley de sociedades el factor de atribución radica en el dolo o culpa en el incumplimiento de una obligación, conforme el artículo 59 de la ley Nro. 19.550 *"Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión"*.

En el caso, se observan dos relaciones jurídicas de naturaleza tributaria claramente diferenciadas. La primera de ellas es la que se verifica entre el Estado y la sociedad comercial o ente colectivo, como contribuyente de un gravamen determinado. La segunda es la que enlaza al Estado con -dicho de modo general- el administrador de ese contribuyente principal, cuando determinadas circunstancias de su actuación derivan en la formulación de un cargo a la sociedad por la que dicho administrador debe responder personalmente y en paridad de condiciones que el órgano que administra y que resulta el sujeto pasivo de la relación obligacional por haber perfeccionado el hecho imponible.

Así, la primera define al contribuyente, en tanto que la restante determina el concepto de "responsables por deuda ajena", elevando a estos últimos a la categoría de responsables en forma personal y solidaria con el sujeto obligado en la relación jurídico-tributaria. Ello por cuanto el legislador ha considerado necesario diseñar un mecanismo del cumplimiento de la obligación impositiva que cuente asimismo con un

responsable solidario de quien obtener el ingreso fiscal (conf. arg. CSJN, Fallos 278:11).

Entonces, puede afirmarse que la solidaridad definida en la ley fiscal no es análoga a la del derecho común sino que se presenta de manera diferenciada.

En efecto, en el orden fiscal nacional el compromiso surge debido a la insatisfacción de una deuda ajena que, normalmente, debe cancelarse con los recursos que aquellos administran, perciben o disponen y no con los propios (v.gr. arts. 5 y 6, ley 11.683) la que, incumplida, hace nacer la obligación en cabeza de estos sujetos que no exhiben -en principio- una vinculación material con el hecho imponible, pero a quienes sin embargo les será exigido el gravamen por el incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago.

Asimismo y a modo de valladar, la normativa expresamente predica que no existirá ésta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente (art. 8 inc. "a" in fine, de la ley citada). En definitiva, se trata de sujetos seleccionados por el legislador -distinto del sujeto que perfecciona el hecho imponible- a quienes se obliga al pago del tributo.

En esa línea de pensamiento se ha expresado en la doctrina que la obligación impuesta personalmente al director y el grado de su incumplimiento susceptible de generar responsabilidad solo puede nacer de una valoración de conducta y no del mero hecho de la falta de pago de la deuda social, la que debió satisfacer con los fondos que administra (cfr. LUQUI, Juan Carlos; *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1980, p. 223).

Por lo expuesto, a los efectos de la atribución de responsabilidad, la norma impositiva permite la exculpación del directivo siempre que logre presentar probanzas que acrediten que no obstante su obrar diligente fueron otras circunstancias -claro está, ajenas a su voluntad y dominio- las que lo colocaron en la imposibilidad de cumplir debidamente con las obligaciones de la sociedad frente al Fisco Nacional.

Que en orden a lo expuesto, teniendo presente que el Sr. Tumalty no invocó ni ofreció probanza alguna tendiente a demostrar que Sociedad de Bolsa Sumar S.A. lo hubiera colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, corresponde confirmar la resolución apelada también en el aspecto analizado.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Magallón.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiero al voto de Dr. Magallón, salvo en el considerando VI.

Con respecto a lo decidido en el considerando VI -lo cual comparto- entiendo que obedece al hecho de haberse detectado una serie de indicios graves, precisos y concordantes en relación a los supuestos “comitentes” –descriptos en el considerando V en los puntos (i) a (iv)- que llevan al Fisco Nacional a concluir, con soporte en el principio de realidad económica previsto en el art. 2° de la ley de rito, que la

verdadera finalidad en el uso de la cuenta bancaria es el canje de cheques de terceros, encubiertos como "comitentes" de una operatoria de compraventa de títulos valores, la cual no tiene otra finalidad que el aprovechamiento indebido de la exención prevista en el segundo párrafo del art. 10 del dec. 380/01.

Frente a ello, la recurrente no ha podido rebatir la posición fiscal con las argumentaciones y pruebas aportadas.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1. Confirmar las Resoluciones Nro. 459/13 (DB RRME) y Nro. 408/13 (DV RRME), con costas.

2. Revocar la Resolución S/DI RMEN/114/14, con costas.

Regístrese, Notifíquese. Cumplido, procedase a su impresión para ser agregada al expediente papel.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2023.08.30 12:28:56 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2023.08.30 16:50:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.08.30 17:27:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.30 17:28:23 -03:00