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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-12666140-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 5 de Febrero de 2025

Referencia: Jet Consulting SRL.

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el expediente **N° 38.766-I**, caratulado: *“**JET CONSULTING SRL** s/apelación*” y sus acumulados Nros. 38767-I de igual carátula; 40.920-I, 40.922-I, caratulados: "Jablonka Victor s/apelación" y 41.606-I, 41.607-I , 49.784-I y 49.785-I, caratulados: "Tcholakian Analía s/apelación-".

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 1630/1640 y 1701/1709 la firma interpone sendos recursos de apelación contra dos resoluciones de fecha 7/11/2013 de la AFIP-DGI, mediante las que se determinó su obligación tributaria frente a los impuestos al Valor Agregado por los períodos fiscales 7/07 a 6/09 y a las Ganancias, período fiscal 2008, con más intereses resarcitorios.

A fojas 1784/1790vta, 1855/1861vta., 2013/2063vta.y 2179/2202 los Sres. Victor Jablonka y Analía Tcholakian interponen recursos de apelación contra las resoluciones de fecha 17/9/2014 (las dos primeras) y 13/11/14 (las dos restantes), de la AFIP-DGI, mediante las cuales se determinó su obligación tributaria en el carácter de responsables solidarios.

Finalmente a fojas 2339/2355 y 2449/2466 la Sra. Analía Tcholakian interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 20/03/2019 de la AFIP-DGI, mediante las cuales se aplicaron sendas multas con sustento en los arts. 46 y 47 incs. c) y d) de la ley 11683.

En primer término plantea la nulidad del procedimiento con el argumento de la invalidez de las notificaciones. En ese sentido expresa que el inicio de la fiscalización como todos los requerimientos fueron incorrectamente notificados. Añade que en todos los casos la fiscalización actuante supuestamente no halló en el lugar a persona alguna y/o debidamente autorizada, procediendo a fijar el sobre en la puerta de acceso al edificio en lugar de fijar el sobre en el departamento “A” de la plante baja.

En ese punto, aclara que el domicilio fiscal sito en Avda. Carabobo N° 136, PB, Dpto. A,

CABA. corresponde al estudio contable del padre, con lo cual, dice resulta imposible que no haya habido nadie para atender al personal fiscalizador. Destaca que el área determinaciones de oficio se percató de la nulidad de las notificaciones y le exigió a la fiscalización actuante que proceda a practicar las fiscalizaciones nuevamente, siendo notificadas en un tiempo record, la orden de intervención, un requerimiento y la prevista.

No obstante ello, entiende que tanto la vista como la resolución determinativa no se notificaron. Al respecto, manifiesta que de las actas de notificación de la vista, surge que no se encontró a persona alguna que accediese a recibir la notificación. Añade que en el acta no se dejó constancia alguna que alguien les haya permitido el acceso al interior del edificio, lo mismo ocurrió con la notificación de la resolución, pero aquí aclara que un vecino encontró el sobre tirado en la calle y se lo acercó al C.P. Jablonka.

Transcribe un fallo relacionado y sostiene que resulta claro que los errores en las notificaciones lo ponen en un estado de indefensión, motivo suficiente para concluir que el presente procedimiento adolece de graves vicios que lo tornan nulo de nulidad absoluta e insanable.

Con relación a los débitos fiscales omitidos aclara que las ventas declaradas como exentas se trataron de operaciones de exportación de servicios. Explica que desarrolló un sistema de software denominado “Universo Laboral” diseñado para la organización y administración del personal de una empresa. Tanto el sistema y la capacitación para su uso fue vendido en el exterior en diferentes países de Latinoamérica, siendo ofrecido y vendido en distintas empresas por el socio gerente a quien ofrecemos como prueba testimonial a fin de que acredite la realización de viajes al exterior y la venta de servicios.

Indica que en razón de que tales servicios fueron prestados en el exterior y su utilización efectiva también se llevó a cabo en el exterior, los mismos se hallan exentos del IVA. En tal sentido cita el inciso b) del artículo 1° de la ley de IVA y la circular de la DGI 1288/93 que aclaró que las locaciones y prestaciones de servicios para que revistan el carácter de exportaciones y resulten actividades exentas deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva deben ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario, sino por el contrario, del lugar en donde el servicio es aplicado.

Menciona que no es cierto que la determinación de oficio se efectuó sobre base cierta, ya que, para llegar al ajuste, la fiscalización efectuó un promedio entre las ventas declaradas en cada mes y las ventas totales, luego aplicó un índice mensual a fin de prorratear las ventas declaradas como exentas.

Finalmente, en punto a la impugnación de los créditos fiscales y gastos, señala que el cuestionamiento ha sido por no haber aportado documentación. Reitera que nunca recibió la resolución de vista a fin de aportar la prueba documental necesaria para probar la existencia de ambos. A tal efecto, adjunta la prueba documental que considera probara su existencia.

Acompaña y ofrece prueba. Hace reserva de la cuestión federal.

Jablonka, inicia su defensa destacando que no se han respetado los principios fundamentales en materia probatoria, sobre todo, dice, aquellos que permiten la inversión de la carga de la prueba impulsada por el ente fiscal. En ese sentido, transcribe los principios doctrinales importantes en materia probatoria.

Arguye que sin ningún tipo de razonamiento que lo avale, se pretende hacer extensiva una responsabilidad que requiere la efectiva acreditación de culpa en el incumplimiento de los deberes jurídicos impuestos, prueba que, dice, siempre incumbe a quien acusa.

Sostiene que queda más que claro que el único fundamento que se esgrime como sustento de la pretensión, parte de la mera ostentación del cargo de socio gerente, lo que sin duda alcanza para justificar la operatividad del instituto de la responsabilidad solidaria.

Afirma que el hecho de que en una cuenta bancaria figure como firmante, no acredita bajo ningún punto de vista que efectivamente haya sido quien firmó los cheques de la firma. Por otra parte, expresa que del acto apelado no surge que haya sido cuestionado el circuito financiero de pagos de la firma.

Añade que quedó en evidencia que su responsabilidad era el manejo de personal contratado y su distribución en aquellas empresas que contrataban los servicios de la sociedad, pero bajo ningún aspecto se dedicaba al manejo del área de costos (compras y gastos) ni a la confección de balances o presentación de DDJJ.

Explica que el término “staffing” es el manejo del staff o administración de los consultores contratados.

Aduce que tampoco se cumplió con otro de los elementos que conforman la tipicidad de la responsabilidad solidaria, y es el hecho de que no es objetiva, esto es, dice, que no se responde automáticamente por ejercer determinado cargo, que además, éste se encuentra directamente ligado a la condición de la personalidad jurídica de una sociedad de responsabilidad limitada que a un cargo en sí mismo.

Advierte que si bien en abril de 2011 la Sra. Tcholokian renunció a su cargo, a la fecha de vencimiento de la DDJJ en trato, revestía el carácter de socio gerente y sin embargo, el Fisco decide arbitrariamente aplicar la figura de responsable solidario sin fundamento alguno.

Concluye diciendo que de la producción de la prueba se podrá sostener la inexistencia en el manejo contable y financiero de la sociedad. Ofrece prueba a fin de acreditar que los cheques emitidos nunca fueron suscriptos por ella.

Cita jurisprudencia y ofrece prueba.

Por su parte, la Sra. Tcholakian expone los siguientes agravios.

En primer término, plantea la nulidad del procedimiento con sustento en la omisión de considerar y valorar correctamente la prueba ofrecida en sede administrativa, así como su producción.

Con respecto al fondo, luego de transcribir la normativa y jurisprudencia, sostiene la eximición de responsabilidad.

En ese sentido, alega la falta de participación en la administración y disposición de fondos sociales. Advierte que tanto ella como el Sr. Jablonka eran los socios gerentes, pero que sin embargo las responsabilidades dentro de la estructura de la firma para el ejercicio 2008 eran claramente distintas.

Alega la falta de participación en la administración y disposición de fondos sociales.

Al respecto, y luego de describir la actividad comercial de la firma, y de transcribir textualmente el acto recurrido en la parte concerniente, manifiesta que si en el año 2009 la empresa fue certificada bajo las normas de calidad ISO quiere decir que por lo menos un año y medio antes se estaba aplicando la estructura que finalmente se certificó en aquel año. De ello infiere que es una cuestión evidente para cualquier persona que tenga un mínimo de conocimiento en materia empresarial. A tal fin acompaña informe de auditoría

proporcionados por la empresa auditora Tuv Rheinland, que, sin embargo, ha sido desconocido por el juez administrativo.

Explica que la Certificación ISO es una certificación que utilizan las empresas para demostrar ante terceros que sus procesos se llevan a cabo de acuerdo a lo establecido en la Norma ISO 9001 en este caso. Añade que ello garantiza un procedimiento normado y controlado que habilita, en muchos casos, la participación en licitaciones y que el organigrama presentado no refleja una nueva estructura, sino que es la formalización e institucionalización de la estructura existente anteriormente de hecho y desde el inicio de la SRL.

Advierte que aunque la certificación se obtuvo en el mes de abril del año 2009, todo el proceso de preparación se llevó a cabo durante el año 2008. Bajo esa nueva estructura de negocios, dice, las tareas se delimitaron de manera más acentuada, el Sr. Jablonka era gerente de Operaciones y Negocios y, ella, gerente de Desarrollo y Tecnología.

Efectúa una descripción de sus tareas, a saber, responsable de los procesos de desarrollo de software; responsable de gestionar y controlar los proyectos y tareas de su área, evaluando riesgos y desvíos, tomando las acciones necesarias para asegurar el cumplimiento de los compromisos asumidos; promover prácticas de ingeniería de software; administrar asuntos humanos y resolver conflictos dentro del equipo de los proyectos a cargo, etc.; es decir, que era la Proyect Manager del departamento.

Luego describe las funciones que desempeñaba el Sr. Jablonka, aclarando que la administración y gestión estaban a cargo de aquél, y que su desempeño dentro de la empresa era estrictamente técnico.

Alega que tales extremos están debidamente corroborados en las actuaciones, como la presentación del informe de la firma Accenture y numerosos mail que demuestran que su socio se encargaba de la parte comercial y administrativa de la empresa, los cuales acompaña como prueba.

Asimismo, sostiene la imposibilidad de cumplimiento generada por la firma, que se encuentra materializado en el iter que concluyó con su renuncia indeclinable a su cargo. En ese sentido, afirma que percibió numerosas irregularidades que levantaron sospechas sobre el obrar diligente de su socio, y por ello solicitó recurrentemente información sobre el estado financiero y contable de la firma al Sr. Jablonka y a su padre el Cdor. Jablonka Benek, resultando todos sus pedidos infructuosos. Por tal motivo, dice, notificó mediante CD de fecha 28/6/2011 su renuncia indeclinable al Sr. Jablonka intimándolo para que en el plazo de 30 días cite a asamblea a fin de tratar su dimisión, la que fue rechazada por aquél, intimándola para presentarse a suscribir todas las actas y balances de los libros comerciales y societarios de la sociedad. Frente a ello, con fecha 1/8/11 protocolizó las cartas documentos que notificaban su renuncia ante escribano público a fin de ser presentadas ante la IGJ.

Cuenta que a raíz de la notificación recibida (inicio de la fiscalización), con fecha 20/9/12 informó al organismo fiscal, la relación conflictiva que mantenía con su ex socio y su padre, asi como la negativa a exhibirme toda la documentación relacionada con la firma. Tras recibir las resoluciones Nros. 8 y 9/2014 intimó nuevamente a dichas personas con el fin de esgrimir una defensa adecuada, sin embargo, nunca recibió una respuesta formal por parte de los representantes legales de la empresa.

Arguye que se puede apreciar que arbitró todos los medios a su alcance para tratar de conocer la real situación financiera de la sociedad que representaba y en todo momento esa información fue vedada y reservada celosamente por su ex socio y su padre.

Expresa que el organismo fiscal desnaturaliza el espíritu de la norma al apreciar el eximente de responsabilidad solidaria en el marco del “buen hombre de negocios”, pues, dice, que no puede medir con la misma vara sus responsabilidades dentro de la firma y las de su ex socio.

Explica mediante doctrina el alcance del principio de realidad económica, y concluye que resulta obvio que el juez administrativo ha actuado dentro de una esfera o campana de cristal y no tiene idea de cómo es en el plano de la vida real, la actividad de profesionales que pretenden ser emprendedores en un país como el nuestro.

Recuerda que los modelos de contrato de SRL, desde los proporcionados por la propia Inspección General de Justicia hasta los que se encuentran en libros sobre el tema, como así también, los modelos de asesoramiento que figuran en las páginas del Consejo Profesional de Ciencias Económicas y del Colegio Público de Abogados, desconocen totalmente lo que exige el funcionario actuante.

Enfatiza el carácter sancionatorio de la atribución de responsabilidad solidaria, por lo que debió ser imputada con carácter subjetivo. Cita jurisprudencia a tales efectos.

Por último entiende que la responsabilidad solidaria no es aplicable en materia de sanciones fiscales.

Ofrece prueba.

Con relación a la multa impuesta en Ganancias plantea la excepción de prescripción. Al respecto explica que la firma cerraba sus ejercicios comerciales el 30 de junio de cada año. y que, teniendo en cuenta que la supuesta comisión de la infracción cometida tuvo lugar al momento de presentar la DDJJ anual del impuesto, corresponde analizar los plazos de prescripción.

En ese sentido, arguye que si se toma en consideración que la DDJJ para el ejercicio 2008 se presentó en noviembre de ese año, y según lo establecido en el art. 56 inc. a) y 58 de la ley 11683, el término de la prescripción comenzó a correr para aplicar la presente sanción, el 1/1/2009 prescribiendo el 1/1/2014.

Con respecto a la multa impuesta en el IVA, describe que el vencimiento de las DDJJ de los períodos fiscales 7/2007 a 6/2008 fueron el 27/8/2007, 24/9/2007, 24/10/2007. 26/12/2007, 24/1/2008, 22/2/2008, 27/3/2008, 24/4/2008 24/6/2008 y 24/7/2008 respectivamente.

Afirma que si se toma en cuenta la fecha de vencimiento de la última DDJJ para el ejercicio 2007, el término de la prescripción para aplicar la multa comenzó a correr el 1/1/2008 prescribiendo el 1/1/2013, según lo establecido en la norma antes citada.

Por su parte, para el ejercicio 2008 comenzó a correr el plazo de prescripción el 1/1/2009 prescribiendo la acción el 1/1/2014.

Destaca que el plazo computado no toma en cuenta la suspensión prevista en el art. 44 de la ley 26476 y 17 de la ley 26860 con sustento en la proyección de los principios, derechos y garantías del régimen penal al régimen infraccional tributario, en el caso particular, dice, el de irretroactividad de la ley penal, salvo el caso que la misma sea más benigna.

En ese sentido, arguye que teniendo en cuenta que el momento de comisión de las infracciones

acaeció con la presentación de las DDJJ a su vencimiento, corresponde aplicar el principio de irretroactividad de la ley penal, ya que en los hechos se pretendería aplicar los efectos de una ley posterior a hechos cometidos con anterioridad. Cita jurisprudencia en abono a su postura.

En cuanto a los períodos fiscales que van desde el 1/09 al 6/09 señala que el plazo de prescripción comenzó a correr el 1/1/2010 y hubiese fenecido originalmente el 1/1/2015. Aquí considera que tampoco debió haberse aplicado la suspensión de la prescripción prevista en la ley 26860.

Explica que la misma operó cuando la prescripción ya se encontraba suspendida por la causal prevista en el art. 65 inc. d) de la ley de rito. En efecto, advierte que la suspensión de la prescripción abarcó desde el 19/6/2014 fecha en la que se formuló la denuncia penal hasta 180 días posteriores en que quedó firme la sentencia penal dictada con fecha 6/2/2018 en virtud de la cual se resolvió sobreseerla conforme la norma citada. Dicha sentencia quedó firme el 12/2/2018. Frente a ello sostiene que el plazo de suspensión de 180 días transcurrió holgadamente.

Con relación a la sanción aplicada, considera que hubo ausencia de debida acreditación de la conducta que se le atribuye. Manifiesta que el organismo fiscal no aportó prueba alguna en el curso del sumario a los fines de corroborar la concurrencia de elemento subjetivo o elemento material que acredite que su conducta fue dolosa.

Afirma que el Fisco se limitó a reiterar los hechos que a su criterio configuran la extensión de responsabilidad solidaria y consecuentemente la conducta requerida por los arts. 46 y 47 incs. c) y d) de la ley 11683.

Menciona que de acuerdo con los fundamentos expuestos en la vista, el ente fiscal entiende que fue autora de una conducta dolosa por una atribución objetiva de responsabilidad, por el solo hecho de haber sido socia gerente de la firma, y ser firmante, junto al Sr. Jablonka de las cuentas con las que la sociedad operaba, esto es, dice, solamente acredita el elemento objetivo de la sanción.

Reitera que en relación a la autorización para ser firmante de las cuentas bancarias, solicitó se oficie a la entidad bancaria donde estaba radicada la cuenta de la sociedad a fin de que informe qué movimientos fueron autorizados por ella, y cuántos cheques firmó en tal carácter, prueba que no fue contemplada.

Alega el uso indebido de presunciones legales para acreditar el dolo. Entiende que la aplicación abusiva de aquéllas, implica como sanción adicional la inversión de la carga de la prueba que sufre el sujeto responsable, alterando el principio constitucional de inocencia.

Plantea el reencuadre de la multa de confirmarse la configuración de una infracción. Y de ser así, considera que su conducta encuadra en la figura del error excusable.

Por último plantea la nulidad del acto por incumplimiento de la Instrucción 6/7, que resulta obligatoria para las dependencias de la AFIP.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II. Que a fojas 1647/1660, 1724/1736, 1800/1811, 1869/1880, 2048/2063vta, 2210/2225, 2389/2392 y 2474/2486 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone solicita se confirmen los actos apelados. Hace reserva de la cuestión federal.

III. Que a fojas 1890 se abre la presente causa a prueba, a fojas 1898 se da por decaído el derecho a producirla.

A fojas 1741, 1883, 2247, 2498, y 2399 surgen las distintas acumulaciones.

A raíz de ello, a fojas 2504 se fija un nuevo plazo a fin de que la Sra. Tcholokian pueda producir la prueba que ofreciera oportunamente, siendo que a fojas 2511 se la tuvo por desistida de la prueba testimonial, y asimismo, se le dio por decaído el derecho a producir la pericial contable.

A fojas 2517 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala "A" e inmediatamente se llaman los autos para dictar sentencia.

IV. Que la firma fue fiscalizada por el organismo fiscal a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el IVA, períodos fiscales 7/2007 a 6/2009.

Como resultado de las tareas realizadas se observó que aquélla había exteriorizado débitos fiscales en defecto por los períodos fiscales 7/2007 a 6/2008 por haber considerado exentos ingresos "prima facie" gravados en el impuesto sin haber aportado elemento de prueba alguno que justifique dicha condición.

Asimismo, se observó que computó en sus DDJJ de los períodos 7/2007 a 6/2009, créditos fiscales por compras y/o gastos, cuya autenticidad no pudo justificar.

La fiscalización realizada se originó en la investigación llevada a cabo por la Dirección Regional Centro por haber surgido una inconsistencia en el Indice Reco que habría arrojado valores negativos para los años 2008 y 2009.

Frente a la falta de cumplimiento del requerimiento notificado al domicilio fiscal (vide fojas 72 Cpo Antecedentes de Investigación), se elaboró un papel de trabajo donde tuvieron en cuenta los datos del Indice RECO (Ingresos netos a partir de débitos fiscales declarados, compras a partir de créditos fiscales declarados, sueldos y contribuciones patronales), habiendo reformulado el cruce de datos en función de los períodos fiscales investigados dando resultados significativamente negativos (vide fojas 73 Cpo Antecedentes de Investigación).

Con motivo de ello se inició la fiscalización por medio de las Ordenes de Intervención Nros. 626.137 y 754.333, las que fueron notificadas al domicilio fiscal (vide fojas 491/497 del cpo de impuesto a las Ganancias 3/3). Junto a dicha notificación se le añadió un requerimiento.

Ante la falta de respuesta y la imposibilidad de verificar los registros contables y la documentación de respaldo de las DDJJ presentadas, se procedió a efectuar una consulta a las bases informáticas del Fisco con relación a las retenciones sufridas, citi compras y citi ventas, a efectos de obtener datos de los clientes de la firma, a los que se procedió a circularizar.

Como resultado de ello, se pudo identificar sobre un monto de ventas netas de $ 1.468.206,76.- que los ingresos de la recurrente por los períodos fiscales 7/2007 a 6/2008, casi en su totalidad, correspondieron a la provisión de servicios por hora hombre en el rubro informática (servicios de consultoría, desarrollo y mantenimiento de aplicaciones), mientras que una pequeña porción correspondió a venta de bienes, habiendo sido consideradas ventas gravadas en el IVA a la tasa general del 21% (vide fojas 230/232 Cpo Impuesto a las Ganancias 2 y fojas 153/304 Cpos Circularización).

Asimismo, los débitos fiscales exteriorizados en las DDJJ de IVA iguales períodos fiscales, ascienden a $ 414.308,57.-, los que fueron transpolados a ventas netas a partir de la alícuota general del 21%, habiendo arribado a un monto de venta neta total por los períodos fiscales señalados que asciende a $ 1.972.897,95.- el que resulta coincidente con aquel exteriorizado por la actora en la DDJJ del impuesto a las ganancias del período fiscal 2008 donde exteriorizó un importe de $ 1.972.897,87.- en concepto de ventas locales gravadas en el IVA (vide DDJJ de IVA, FOJAS 1/34 del Cpo IVA y DDJJ del impuesto a las Ganancias, fojas 123 del Cpo Impuesto a las Ganancias ¡).

No obstante ello, la firma exteriorizó en la DDJJ del impuesto a las ganancias, período fiscal 2008, un importe de $ 1.406.500.- en concepto de ventas locales exentas en el IVA (vide fojas 123 del Cpo impuesto a las ganancias).

Se relevaron las DDJJ del IVA, por los períodos fiscales 7/2007 a 6/2008 donde no consta que la actora haya exteriorizado operaciones exentas o no gravadas en el impuesto, lo que denota una inconsistencia con los ingresos declarados como exentos en el IVA conforme surge del cuadro de resultados de la DDJJ del impuesto a las ganancias (vide fojas 1/34 DDJJ de IVA, Cpo IVA y fojas 123, DDJJ del impuesto a las ganancias, Cpo Impuesto a las ganancias 1).

Asimismo se consultó a las bases informáticas del organismo donde no surge que la actora haya realizado exportaciones u operaciones no gravadas en el impuesto (vide fojas 279 del Cpo Ganancias).

Con relación a los débitos fiscales omitidos en el IVA, se requirió a la actora toda la documentación respaldatoria de los ingresos omitidos, sin que haya dado cumplimiento.

En función de los datos recabados de distinta fuente, se pudo concluir que los ingresos exteriorizados en el impuesto a las ganancias en el período fiscal 2008 y omitidos en el IVA, fueron originados en operaciones gravadas en éste último por los períodos fiscales 7/2007 a 6/2008, habiendo sido el sustento financiero de la empresa.

Como consecuencia, del proceder señalado, la actora habría omitido exteriorizar débitos fiscales y computado créditos fiscales en exceso dejando de ingresar el impuesto en su justa medida en los períodos 7/2007 a 6/2009.

Con relación al impuesto a las ganancias, se verificó que la actora presentó el 15/9/2009 la DDJJ por el período fiscal 2008. En dicha declaración exteriorizó un Resultado del Ejercito (Contable) que asciende a $ 98.402,56.- habiendo realizado ajustes impositivos por un monto de $ 25.228,81.- arrojando un resultado Neto Final de $ 73.173,75.- y un impuesto determinado de $ 25.610,81.-

En el cuadro de Resultados de dicha declaración jurada, exteriorizó haber incurrido en Gastos de Producción imputables al costo por un monto que asciende a $ 1.604.453,38.-

También, exteriorizó dentro de los gastos vinculados al costo un importe que asciende a $ 1.375.367,69.- en concepto de Sueldos, Aguinaldos, Gratificaciones y Contribuciones Sociales, un importe que asciende a $ 24.324,80.- en concepto de Honorarios y Retribuciones por Servicios y un importe de $ 7.268,71.- en concepto de Otros Gastos.

Además exteriorizó en el cuadro de Resultados gastos operativos por un monto de $ 180.940,94.- y resultados financieros por un importe de $ 28.666,64.-

En relación al cómputo como deducción de los conceptos “ut supra” mencionados el 22/10/12 la fiscalización efectuó un requerimiento a la firma, quien no cumplió.

Debido a ello, el organismo fiscal procedió a impugnar los gastos exteriorizados en la DDJJ del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2008.

Que en primer término corresponde expedirse sobre los distintos planteos de nulidad invocados por las recurrentes.

En ese sentido, cabe referirse en punto al planteo de nulidad de las notificaciones con sustento en que la fiscalización actuante “supuestamente” no halló en el lugar a persona alguna y/o debidamente autorizada, procediendo a fijar el sobre en la puerta de acceso al edificio en lugar de fijar el sobre en el departamento “A” de la plante baja.

V. Que el art. 100 de la ley Nº 11.683 (t.o. vigente), dispone que las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., podrán realizarse por cualquiera de las siete formas que prevee el mencionado artículo en sus incisos a) a g).

Conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados al contestar el recurso, tanto las notificaciones de la resolución de vista (vide fojas 543/545 del Cpo. Gcias N° 3 de N° 4 y 166/168 del Cpo. de IVA) y la que corresponde a las determinaciones de oficio de los impuestos a las ganancias y al valor agregado (vide fojas 580/582 del Cpo. Gcias. N° 3 de N° 4 y 212/214 del Cpo. de IVA), fueron notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el inc. b) del art. 100 de la ley de rito.

La referida norma dispone que Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas:… *“b) Personalmente, por medio de un empleado de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, quien dejará constancia en acta de la diligencia practicada y del lugar, día y hora en que se efectuó, exigiendo la firma del interesado. Si éste no supiere o no pudiera firmar, podrá hacerlo, a su ruego, un testigo.*

Si el destinatario no estuviese o se negare a firmar, dejará igualmente constancia de ello en acta. En días siguientes, no feriados, concurrirán al domicilio del interesado DOS (2) funcionarios de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS para notificarlo. Si tampoco fuera hallado, dejarán resolución o carta que deben entregar en sobre cerrado, a cualquier persona que se hallare en el mismo, haciendo que la persona que lo reciba suscriba el acta.

Si no hubiere persona dispuesta a recibir la notificación o si el responsable se negare a firmar, procederán a fijar en la puerta de su domicilio y en sobre cerrado el instrumento de que se hace mención en el párrafo que antecede.

Las actas labradas por los empleados notificadores harán fe mientras no se demuestre su falsedad.”

VI. Que ello así, la notificación correspondiente a los actos indicados, ha sido efectuada por los agentes notificadores de la AFIP quienes dejaron la debida constancia de que no se encontró persona alguna dispuesta a recibir las notificaciones pertinentes, y procedieron a fijar el acta en la puerta del domicilio fiscal sito en Avda. Carabobo N° 136, P.B., Dpto. A de CABA.

VII. Que de las actas cuestionadas surge que el funcionario notificador en una primera visita el 15/03/2013 al domicilio fiscal dejó constancia de que *"…no pudiendo practicar la notificación de (.1.) copia de la Resolución (…) por no haber encontrado a la responsable ni persona autorizada alguna que accediese a recibir la notificación ordenada. Conste";* mientras que en la segunda visita, los agentes notificadores dejaron expresa constancia en el acta de que *"…se constituyen en el domicilio fiscal de la responsable JET CONSULTING SRL CUIT N°…sito en…y no habiendo encontrado al responsable ni a persona alguna que accediese a recibir la notificación ordenada, procedieron a ensobrar una (1) copia de la presente y de la Resolución Nro. 29/2013 (DV CRR2) de fecha 14/3/2013…emitida por la División Revisión y Recursos 2 –Dirección Regional Centro-, sita en…cerrando y firmando el sobre, y fijándolo en la puerta del domicilio arriba indicado. Conste"*

Lo mismo ocurrió con la notificación de las resoluciones determinativas. En efecto, a los fines de su notificación, concurrió un funcionario del organismo fiscal al domicilio fiscal de la actora, en una primera visita el 14/11/2013, y dos funcionarios en una segunda visita el 18/11/2013, habiendo dejado constancia en actas de las diligencias practicadas.

VIII. Que tal como surge del texto legal respecto a la expresión "*harán fe mientras no se demuestre su falsedad*" la intención del legislador en punto a las actas labradas por los agentes notificadores ha sido la de asignarles el carácter de instrumentos públicos.

En este orden de ideas, debe destacarse que la fijación del instrumento en la puerta del domicilio resulta suficientemente idónea para la notificación de resoluciones como las que se discuten en autos; así lo dispuso el propio legislador en el precepto que rige la materia en el ya citado art. 100, y aquélla, en consecuencia, posee virtualidad suficiente para anoticiar al interesado desde el momento en que se fija el instrumento y es consignada la fecha por el oficial notificador; dicho procedimiento realizado de conformidad con lo normado por la ley de rito no altera garantías constitucionales y, en consecuencia, tampoco el derecho de defensa del interesado.

Ello así y tal como surge de las actas cuestionadas no se observa la existencia de irregularidades, siendo además que la recurrente no ha arrimado a estos actuados probanza alguna para avalar sus argumentos a fin de proclamar la nulidad de tales instrumentos.

En efecto, si bien la recurrente niega haber sido notificada en el domicilio fiscal, tampoco redarguyó de falsedad aquellas actas de notificación que cuestiona, ni ofrece prueba alguna que revierta las manifestaciones del Fisco Nacional, por lo que los agravios se convierten en meras aseveraciones sin sustento fáctico que desvirtúe la convicción que se genera en este Juzgador.

En razón de ello, del examen de la notificación, tanto de las vistas como de las resoluciones en crisis, puede concluirse que no existen vicios que obsten a su validez, correspondiendo rechazar la nulidad planteada.

Por su parte, y en cuanto a los agravios expuestos por la Sra. Tcholakian referidos a la falta de producción de la prueba ofrecida (informativa y pericial), como así también de la debida consideración de aquella que fuera acompañada, cabe destacar que el Juez Administrativo explicitó las razones por las cuales consideró que los elementos arrimados resultaban inhábiles para conmover el criterio fiscal y detalló los motivos por los cuales rechazó la producción de la prueba ofrecida, por lo que no se evidencia un accionar arbitrario por parte de aquél.

Por lo demás, 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 el recurrente ha podido ofrecer aunque sin producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente.

En razón de todo lo expuesto, cabe rechazar los distintos planteos de nulidad incoados por las actoras. Con costas.

IX. Que en punto al fondo, cabe señalar que el desarrollo que efectúa tanto la firma como los responsables solidarios en sus escritos recursivos constituye un planteo limitado a cuestionar la validez de los actos administrativos y/o atribución de responsabilidad, pero sin expresar agravios concretos a los efectos de atacar los actos que determinaron los ajustes relativos a la impugnación de créditos fiscales en el IVA y gastos en gcias.

En efecto, este Tribunal advierte que los recurrentes han soslayado lo prescripto en el art., 166 de la ley 11.683, que dispone que el recurso debe contener la expresión concreta de los agravios que le merece el acto que se impugna. Dicho artículo consagra la regla según la cual el recurrente debe desarrollar un análisis serio y razonado de aquél, y una demostración de los motivos que tiene para considerarlo erróneo. En este sentido, disentir con las conclusiones o fundamentaciones de la resolución administrativa sin fundamentar la opinión, o bien sin dar bases jurídicas a un punto de vista distinto, no es expresar agravios.

X. Que a mayor abundamiento, cabe señalar asimismo que la controversia refiere a un problema de hecho y prueba.

Delimitado de tal modo el "thema decidendum" no puede soslayarse el examen previo de los principios que informan al proceso que se desarrolla en este Tribunal, pues de ellos dependerá el alcance que corresponda otorgar a las funciones de contralor que ejerce y su lógica proyección con los problemas atinentes a la carga de la prueba y sus efectos consecuentes.

No es ocioso recordar, como una primera aproximación al tema, que el sistema elegido por la ley 11.683 responde a los lineamientos propios del "contencioso tributario subsiguiente o a posteriori" en la medida que ejerce una gestión de contralor sobre los actos del ente recaudador que le preceden y que es corolario lógico de su jurisdicción íntegra o plena (cfr. Martínez, "Lo contencioso tributario" D.F. tº XIX p.633).

Es por tal motivo que tal como se concurriera a sostener años atrás, el sistema elegido por la ley de procedimiento tributario responde a las características de un proceso "inquisitivo atenuado" -bien que con prevalencia del oficioso- en donde este Tribunal posee amplias facultades para arribar a la verdad material de los hechos independientemente de lo alegado por las partes (art. 146) y, en general, por el relevante papel que ese plexo normativo le acuerda como director de un proceso que persigue la plena realización de un mandato legal, sustentado en la comprobación del hecho imponible y sus proyecciones (vid. Buitrago y Calvo, "La prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación, D.F. tºXLII p.282").

XI. Que sentado ello, es necesario cohonestar aquél principio inquisitivo con el tratamiento del "onus probandi". No debe en este punto olvidarse que la carga de la prueba constituye, ora una regla de juicio

para el juzgador que le indica cómo debe fallar cuando no encuentre la prueba de los hechos sobre los cuales debe basar su decisión, ora una regla de conducta para las partes, porque indirectamente les señala cuáles son los hechos que a cada uno le interesa probar para que sean considerados como ciertos por el juez y sirvan de fundamento a sus pretensiones (cfr. Devis Echandía "Teoría General de la prueba judicial" tº I p.34).

La cuestión, si bien se ve, pasa por determinar, dentro de este peculiar procedimiento, a si en el conflicto que se plantea entre la Administración y el contribuyente, la carga de la prueba le corresponde a aquélla respecto de los hechos constitutivos de su pretensión o si bien, existiendo a su favor una prueba "prima facie" (si se considera que el acto emanado del ente fiscal posee presunción de legitimidad) el administrado debe derribarla a fin de demostrar sus argumentos.

De tal modo, el principio inquisitivo puede complementarse con la existencia de la carga de la prueba, en tanto la actividad del juez (en el sentido aludido) no puede evitar, en todos los casos, la incertidumbre sobre hechos alegados y no suficientemente probados; por tanto, el resultado desfavorable de la falta de prueba habrá de recaer, necesariamente, sobre la parte que invocó el hecho incierto. Con mayor razón cuando las partes siquiera han intentado demostrar sus dichos, que de ningún modo puede suplirse con las facultades de investigación inherentes a este Tribunal (cfr. también fallo de la sala B de este Tribunal in re "Rainoldi SA" (30/8/83)

XII. Que bajo tales pautas hermenéuticas, debe advertirse que la firma, pese a contar en esta instancia con amplias posibilidades de probar sus dichos, no han instado a producir ninguna prueba para atacar la resolución que aquí apela.

En cuanto a la documentación aportada, esto es, facturas de compra y de venta, comprobantes de retenciones y recibos de pago correspondientes a cada período fiscal cuestionado en autos así como los estados contables, sólo permiten acreditar la correcta facturación y contabilización de las operaciones impugnadas, no así la veracidad de los créditos fiscales y gastos computados por la recurrente.

Ello así, aquélla debió -y no lo hizo-, contradecir aquellas conclusiones a través de argumentos y elementos probatorios, como la realización de una pericia contable a los efectos de cotejar y analizar la documentación traída en esta instancia a fin de refutar los ajustes propuestos.

Al ser ello así, los ajustes correspondientes a la impugnación de créditos fiscales (IVA) e impugnación de gastos (Gcias) deben ser confirmados. Con costas.

XIII. Que en punto al ajuste relativo a débitos fiscales omitidos, el organismo fiscal procedió a gravar en el IVA la suma de $ 1.406.400.- que fueron declaradas como ventas exentas que fueron exteriorizadas en la DDJJ de ganancias.

La actora afirma que se trataron de operaciones de "exportación de servicios". Al respecto, explica que desarrolló un sistema de software "Universo Laboral" diseñado para la organización y administración del personal de una empresa. Dicho sistema y la capacitación para su uso fue vendido al exterior a países de Latinoamérica por el socio Victor Hugo Jablonka.

Entiende que resulta de aplicación el art. 1° inc. b) de la ley de IVA y la Circular DGI 1288/1993.

Asimismo se agravia del cálculo que utilizó el ente fiscal para llegar al ajuste.

Aquí también se advierte que la recurrente limitó su defensa en meras alegaciones acerca de la efectiva prestación de servicios exentos, sin acreditar por algún medio idóneo la existencia de aquélla. En efecto, y tal como surge de autos, se hizo lugar a la oposición efectuada por el Fisco Nacional con relación a la testimonial ofrecida toda vez que el testimonio del Sr. Jablonka en su carácter de socio gerente resultó improcedente.

En cuanto al agravio relativo a que se trató de una determinación sobre base presunta, cabe señalar que tal como surge de las actuaciones administrativas, las ventas netas omitidas fueron atribuidas a cada período fiscal teniendo en consideración datos ciertos (débitos fiscales exteriorizados por la actora y los ingresos declarados en el impuesto a las ganancias).

En razón de ello, el ajuste relativo a la omisión de débitos fiscales en el IVA, debe ser confirmado. Con costas.

XIV. Que debo expedirme entonces, para una mejor exposición, sobre los agravios dirigidos contra la resolución que estableció la responsabilidad personal y solidaria de los Sres. Jablonka Victor y Tcholakian Analía, para lo cual corresponde esclarecer su naturaleza jurídica, para extraer los presupuestos a los que la ley subordina el nacimiento de aquella responsabilidad.

Nos enseña D'Amati que "la doctrina tradicional había en diversas ocasiones precisado que "*además de al sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria muchas veces declara obligado al pago del tributo o, también, al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa que puede denominarse responsable del impuesto*" (D'Amati, Nicola, "Derecho Tributario, Teoría y Crítica", Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de derecho reunidas, Madrid, 1985, pág. 363 y sgtes., y sus citas).

El ordenamiento jurídico tiene particular interés en regular –dentro de los sujetos pasivos- una figura con clara función de tutela del crédito fiscal, justificación de la existencia de la solidaridad en materia tributaria. En efecto, como señalan los Dres. Buitrago y Gamberg "*la norma tributaria para tutelar el interés fiscal en la recaudación segura y rápida de los tributos, involucra con vínculos solidarios en la obligación, a sujetos a los cuales, con seguridad, no es referible la capacidad contributiva evidenciada por el presupuesto de hecho. En estos casos, la ampliación de los sujetos implicados la realiza la norma tributaria, aplicándola a sujetos pasivos de los efectos ulteriores de un presupuesto de hecho diverso en el cual, a aquellos efectos propios del hecho imponible, se agregan otros elementos*" (Vid. Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2019, pág. 49 y sgtes.).

Es así que el legislador traza un mecanismo por el cual el impuesto es, por ley puesto a cargo de una determinada persona, que coincide con el partícipe directo de la situación base del impuesto y por otra norma, distinta, se establece la obligación de otro sujeto, a la vez y junto al primer obligado. En esa dirección, explica Jarach, sólo el sujeto pasivo principal (el deudor por título propio o contribuyente) puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible.

Todos los demás sujetos pasivos, agrega, se distinguen de aquél porque, aunque tengan alguna relación con la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, esta relación no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo. De ello, extrae la importante consecuencia de que sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico, para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza (El hecho imponible, pág. 177/9).

Dicho mecanismo fue receptado por nuestra legislación tributaria, pues de acuerdo con lo que disponía el artículo 6 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones, texto vigente a la sazón) "*están obligados a pagar el tributo, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley...*" entre otros, "*los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonio a que se refiere el artículo 5º, en sus incisos b) y c)*". Por su parte, el artículo 8 disponía –en lo que aquí interesaque "*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 incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento 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 dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc. , los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…".

Como concurriera a sostener tiempo atrás, en el régimen de solidaridad previsto en nuestra legislación se destacan dos figuras, no de diversa estructura, sino que son colocadas en grado diverso: una, obligación principal y la otra, garantía de aquélla y dependiente por tanto de ella. "*En consecuencia no se trata de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras, accesorias o subsidiarias, de tal modo que el acreedor, es decir el Fisco Nacional, puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido. Así, la obligación de garantía resulta solidaria toda vez que éstos no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto sino como responsables de la deuda ajena, no quitando la solidaridad a esta obligación de garantía su carácter subsidiario"* (Vid. Buitrago y otras, "Procedimiento Fiscal", Errepar, Buenos Aires, 2001, pág. 76 y sgtes., y sus citas).

XV. Que aclarado ello, resulta imperioso precisar cuáles son los requisitos necesarios para que dicha responsabilidad pueda determinarse en cabeza del recurrente.

En dicho sentido, tengo para mí que la responsabilidad descripta no es del tipo objetivo ni deriva de la simple vinculación entre los responsables y el deudor del tributo, circunstancia que se desprende del último párrafo del inciso a) del artículo 8 en tanto dispone que aquélla no existirá si se demuestra debidamente "*que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…*". En ese sentido, debe destacarse que no se trata de una responsabilidad formal sino a título represivo, en tanto responde a los fundamentos de dolo o culpa a cuyos efectos deberá valorarse la conducta del responsable. Como con justeza explicara el Dr. Martínez: "*la responsabilidad solidaria en cuanto al impuesto…importan responsabilidad a título represivo desde que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administran o de que disponen. ("Quatrocchi, Antonio Serafín" (27/9/1966).*

XVI. Que bajo tales pautas corresponde analizar los agravios esgrimidos por ambos responsables.

En primer término, me referiré al Sr. Jablonka.

Aquél se agravia de que el único fundamento que el Fisco Nacional esgrime como sustento parte de la cita de la ley aplicable y de la mera ostentación del cargo de socio gerente. Añade que nunca se expuso de manera precisa cómo se habrían ejercido efectivamente la administración de los bienes y fondos de la sociedad en perjuicio del erario público.

Afirma que el hecho de que figure como firmante de una cuenta bancaria no acredita que efectivamente haya sido quien firmó los cheques de la sociedad.

Sentado ello, resulta menester resaltar que el juez administrativo acredita lo resuelto con la documentación que obra en los antecedentes administrativos, que no ha merecido reproche de la recurrente.

Así, surge que el Sr. Jablonka en su carácter de socio gerente, resultó ser firmante de la cuenta corriente N° 0226-105897 en el Banco Santander Río SA que pertenece a la deudora principal; asimismo, de la citación efectuada a los empleados en relación de dependencia de la deudora principal, se presentó el Sr. Hernán Lozza quien señaló que contacto con la empresa era el Sr. Jablonka y que durante el período 2005/2008 cobró su sueldo a través de la mencionada cuenta bancaria; otro elemento a tener en cuenta es que el acuerdo contractual entre la sociedad y uno de los más importantes clientes –Accenture SA- ha sido suscripto por aquél.

En virtud de lo expuesto y lo informado por el Fisco Nacional, se permite corroborar la efectiva participación del Sr. Jablonka quien en su carácter de socio gerente de la sociedad desempeñaba dicho cargo en los respectivos periodos y actuando a tal fin, siendo el único autorizado junto con la otra socio gerente de la cuenta bancaria mediante la cual la firma operaba.

Atento lo expuesto, como los argumentos que desarrolla para demostrar su tesis, no pueden prosperar.

En efecto, la actora debió ante este organismo jurisdiccional arbitrar y extremar los medios de prueba para que el juzgador obtenga el grado de convicción que permita considerar excluida su responsabilidad en torno a los hechos oportunamente investigados. Debió aportar al proceso las pruebas que otorguen elementos de juicio que permitan acreditar su falta de responsabilidad o, la imposibilidad en que lo hubiese colocado el deudor principal para cumplir con las obligaciones fiscales a su cargo, lo que no hizo, no bastando las simples alegaciones dirigidas a cuestionar la atribución de su responsabilidad ni a cuestionar la inexistencia de deuda que discute el deudor principal.

En tales condiciones, el acto apelado en este punto, se ajusta a derecho por cuanto se ha cumplido con los requisitos de fondo y forma exigidos por la ley para determinar la responsabilidad del actor.

A igual conclusión corresponde a la Sra. Tcholakian. Al respecto, la documentación aportada no posee entidad suficiente para refutar los fundamentos expuestos en cuanto a la atribución de la responsabilidad solidaria.

Los testimonios brindados no aportan elemento alguno que esté dirigido a exonerarla de responsabilidad, sino que están dirigidos a describir su relación con cada uno de los testigos pero ningún testimonio pudo dar certeza a los fines perseguidos por la defensa. Si bien distinguen las funciones de ambos socios, aclaran que las órdenes eran impartidas por ambos.

El manual aportado conteniendo el organigrama de la firma, tampoco conduce a eximirla, más aún por tratarse de un reglamento interno que se desconoce si se llevaba fielmente a la práctica.

Por último, la causa judicial iniciada contra el otro socio, tampoco aporta elementos que coadyuven a su defensa, toda vez que se rechazó la acción intentada con sustento en que tuvo acceso a la documentación contable.

Por todo lo expuesto corresponde confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan la responsabilidad solidaria de los Sres. Jablonka y Tcholakian. Con costas.

XVII. Que finalmente corresponde referirse ahora respecto de las sanciones aplicadas por el organismo fiscal a la Sra. Tcholakian en el impuesto a las ganancias período fiscal 2008 e impuesto al valor agregado, período fiscal 7/2007 a 6/2009, con sustento en los artículos 46 y 47 incs. c) y d) de la ley de procedimiento fiscal.

XVIII. Que previo a ello, cabe resolver como cuestión liminar la excepción de prescripción articulada por la Sra. Tcholakian, siendo preciso recordar las normas que rigen la prescripción en nuestro sistema tributario.

En primer lugar, y a efectos de analizar la prescripción opuesta por dicha parte, cabe destacar que de acuerdo con la doctrina actual no existen diferencias entre la naturaleza de las infracciones fiscales y penales, ya que como lo ha dicho nuestro Mas Alto Tribunal *"...el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción no altera la naturaleza sustancialmente punitiva de las multas tributarias y aduaneras que llevan a la aplicación a su respecto de los principios del Código Penal..." (Fallos 267:457). Ello, claro está, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).*

En este sentido, como con acierto lo señaló el Dr. Buitrago, *"...si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito (fiscales y penales) se debe convenir que el correspondiente a las primeras tienen un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace que ambas tengan idéntica sustancia...la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido carácter penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240)* (cfr. "Apache SA", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" 29/05/00).

En ese contexto y reconocido el carácter punitivo de las multas tributarias, resulta de aplicación el principio que impide la aplicación retroactiva de leyes que impliquen empeorar las condiciones de los infractores, en cuyo concepto claramente debe incluirse las que establezcan un mayor tiempo de prescripción (vid. Entre muchos otros, C.S.J.N., "Fisco Nacional c/César Demarco s/ejecución fiscal", 19/2/76). En efecto, debe tenerse presente que las leyes penales no son solo aquellas que contienen precepto y sanción, sino también las que se relacionan con el derecho penal de fondo, y que por ello, la complementan, como son por ejemplo las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc.

En efecto, la suspensión de la prescripción contenida en las leyes Nros. 26476 (B.O. 24/12/2008) y 26.860 (B.O. 3/9/2013), en tanto implica la aplicación retroactiva de normas que colocan al contribuyente en una situación más gravosa, violatoria por ello de la garantía contenida en el art. 2 del C.P.N., resulta incompatible en la especie.

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…”.

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.

Aclarado ello, respecto al impuesto a las ganancias, período fiscal 2008, el plazo de prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2009 y finalizó el 31 de diciembre de 2013, razón por la cual surge evidente que, a la fecha del dictado de la resolución sancionatoria, ocurrida el 20/03/2019, las acciones del Fisco ya se encontraban prescriptas, no resultando aplicable suspensión alguna, toda vez que la denuncia penal se presentó el 19/6/2014, fecha en la cual el plazo de prescripción ya se encontraba cumplido.

A igual razonamiento se llega con relación a la multa impuesta respecto al IVA. En efecto, tratándose de los períodos fiscales comprendidos entre el 7/2007 a 11/2007 el plazo de prescripción se inició con fecha 1° de enero de 2008 y finalizó el 31 de diciembre de 2012; con relación a los períodos fiscales comprendidos entre el 12/07 a 11/08 el plazo de prescripción se inició con fecha 1° de enero de 2009 y culminó el 31 de diciembre de 2013.

En cuanto a los períodos fiscales comprendidos entre el 12/2008 a 6/2009, el término de cinco años comenzó a correr el 1° de enero de 2010 y finalizó el 31/12/2014. No obstante ello se produjo la suspensión con la presentación de la denuncia penal efectuada con fecha 19/6/2014 hasta el momento en que se dictó la sentencia, esto es, con fecha 5/1/2018, que quedó firme el 12/2/2018, retomándose el plazo desde los 180 días posteriores a dicha fecha y siendo que la resolución que aplicó multa se dictó con fecha 20/3/2019, se concluye que las acciones y poderes del Fisco se encontraban prescriptas.

De tal forma, corresponde declarar que ha vencido el plazo para aplicar la sanción correspondiente al impuesto al valor agregado y a las ganancias y en consecuencia hacer lugar al planteo de prescripción interpuesto por la Sra. Tcholakian. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Adhiero a los relatos y a la solución propuesta por la vocal preopinante, a excepción del tratamiento otorgado a las costas del planteo de nulidad de la recurrente (Considerando VIII in fine); a la prescripción que opone la actora en relación a las acciones y poderes del Fisco Nacional de las multas aplicadas por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias (Considerando XVIII).

I.- Considero que atento a que la excepción de nulidad opuesta por la recurrente, no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento siendo que fue resuelta con el fondo de la cuestión, por lo tanto, el mismo debe ser sin costas (conf. CSJN, “Bolland y Cía S.A.”, 21/2/13).

II.-Que cabe pronunciarse respecto a la excepción de la prescripción relativa a las multas del Impuesto al Valor Agregado (períodos períodos 7/2007 a 6/2009) y al Impuesto a las Ganancias (período 2008) que plantea el recurrente.

Sobre el particular, la ley de rito fiscal prevé que la acción del Fisco para aplicar y hacer efectivas las multas prescribe a los 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos (artículo 56 ley n° 11.683), plazo que se

computa desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible (artículo 58 del referido cuerpo legal).

En relación a la sanción aplicada en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias, cabe señalar que el artículo 68 de la ley procedimental dispone que la prescripción para aplicar multa "*se interrumpirá: a) Por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1° de enero del año siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible"*.

Con respecto a esta disposición, la Alzada tiene dicho que *"no es menester que la infracción haya sido juzgada por la autoridad fiscal, pues en esta materia, como en lo penal ordinario, el efecto interruptivo deriva del acto ilícito en sí mismo, de su comisión, y no de la decisión judicial acerca de su punibilidad" (Sala V de la CNACAF in re "Pareques Interama S.A (TF 8151-I c/ DGI, del 04/09/02; con cita de Guiliani Fonrouge y Navarrine, Procedimiento Tributario, De Palma, 1979, comentario al artículo 70, actual art. 68 T.O. 1998).*

Siendo ello así, respecto de los impuestos en trato, se deduce que el plazo de cómputo para la prescripción de las multas comenzó a correr el 01/01/2010 para todos los períodos involucrados.

Ahora bien, la ley nº 26.860 (B.O. 3/6/13) en su artículo 17 estableció: "*Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales"*.

Al respecto, debe tenerse presente que de conformidad con el artículo 21 de la mencionada ley, sus disposiciones son de orden público y entraron en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial.

Que la redacción del texto legal, no arroja dudas acerca de la intención del legislador, en cuanto a que la mentada suspensión se dispone "con carácter general", esto es, que abarca a la generalidad de los contribuyentes responsables y no solamente a los que hubiesen ejercido el derecho a acogerse al régimen de normalización tributaria. Así lo ha entendido la C.S.J.N in re "Fisco Nacional c/Distribuidora El Plata SRL s/Ejecución Fiscal" de fecha 26/11/91.

Bajo esta inteligencia, es aplicable en autos la suspensión anual en el curso de la prescripción de la ley nº 26.860 (B.O. 03/06/2013), por lo cual, la prescripción operaría el 01/01/16 para ambos impuestos.

Ahora bien, corresponde aplicar en esta causa el artículo 65 inciso d) de la ley N °11.683, en el caso de la multa del Impuesto al Valor Agregado y para Impuesto a las Ganancias, el cual establece: *"Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24.769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los CIENTO OCHENTA (180) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva"*.

Respecto a la ampliación del plazo antes señalada, corresponde aclarar que se tratan de días habiles administrativos de conformidad con lo normado en el artíulo 4° de la ley de procedimiento tributario.

Ello es así, toda vez que el Fisco Nacional interpuso denuncia penal el 19/06/2014 por el delito previsto en la ley n° 24.769, la que dio origen a la causa "JET CONSULTING S.R.L Y OTROS s/ infracción ley nº 24.769" (Expte. N° 861/2014) que tramitó ante el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario n° 11.

Por ende, de conformidad con la norma transcripta con anterioridad, el Fisco se encontraba impedido de aplicar las respectivas multas hasta tanto se dictara la sentencia en sede penal, hecho que tuvo lugar el 05/01/18 (aquiriendo firmeza el 11/01/18). Además, la mencionada suspensión se extiende hasta los 180 días posteriores al momento en que aquella quedó firme (5/10/18).

Por lo tanto, de todo lo previamente explicado, se colige que para el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias el plazo quinquenal comenzó a correr el 1/01/10 hasta la suspensión de la ley n°26.860, habiendo trascurrido 3 años, 6 meses y 2 días. Con posterioridad, se reanuda el plazo, donde transcurrieron 16 días hasta la denuncia penal (19/06/2014) y se mantuvo suspendido hasta el 05/01/2018 (sentencia penal, firme el 11/01/18) y a partir de esa fecha corresponde sumar los 180 días hábiles administrativos (hasta el 05/10/18).

Así es que, el 05/10/18 se reanuda el tiempo que resta para cumplir con el plazo para completar los cinco años -1 año, 5 meses y 12 días- con que cuenta el Fisco para hacer exigible las obligaciones tributarias materiales. Luego se advierte que las facultades del fisco para imponer las multas en trato no se encontraba prescripta en tanto los actos recurridos (Resolución n° 41/2019 y Resolución n° 42/2019) fueron emitidos el 20/03/19.

En consecuencia, corresponde rechazar el planteo de prescripción introducido por la actora respecto al Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias, sin costas dado que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento, sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal (arg. C.S.J.N, in re “Colorín IMSSA (T.F.N 24.123-I) c/DGI” sentencia del 2 de Julio de 2013).

III- Que, en razón de lo expuesto, resta tratar las infracciones en Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias.

Sentado lo expuesto, cabe señalar que el artículo 46 de la ley n°11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

En cuanto al elemento objetivo, se entiende que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Con respecto al elemento subjetivo del artículo 46 acude a las presunciones previstas en el artículo 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude a los incisos c) y d) del artículo 47 citado que establece:

“*… c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban*

servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso y d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación".

En atención a que habiendose demostrado por el fisco la que erra correcta la impugnación de los créditos fiscales, de gastos y la incorrecta declaración de ventas como exentas de IVA, la gravedad resulta palmariamente expuesta, y teniendo en cuenta que la actora no aportó prueba alguna para revertir las presunciones a las que hemos hecho referencia, corresponde confirmar las sanciones aplicadas.

IV- Que, en relación a la sanciones aplicadas y que fueron confirmada, teniendo en cuenta que, la discrecionalidad del juez administrativo en materia de graduación de la pena no queda exenta de la revisión posterior por parte de este Tribunal como revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, en el caso concreto, entiendo que corresponde reducirlas a su mínimo legal en atención a que los actos atacados no han fundamentado el agravamiento de la pena el contribuyente de autos y que el contribuyente carece de antecedentes infraccionales -hecho que, en principio, llevaría a reducir el quantum de las multas los respectivos mínimos legales de la escala punitiva-.

Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce la sanción.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas en autos, con costas; y reducir las multas aplicadas a su mínimo legal, con costas en la parte que se confirma, y por su orden, en relación a la reducción de las mismas.

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

.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.02.04 16:27:01 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.02.05 10:08:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.02.05 13:00:31 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.05 13:01:31 -03:00