Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-20300601-APN-TFN#MEC

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Febrero de 2025

Referencia: Expte. N° 47.001-I y sus acumulados Exptes. N° 47.003-I y N° 47.002-I; DARDATI, LELIO NÉSTOR; sentencia de fondo

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. **N° 47.001-I** y sus acumulados Exptes. **N° 47.003**-I y **N° 47.002-I**, caratulado **"DARDATI, LELIO NÉSTOR s/ apelación"**.-

Y CONSIDERANDO:

I. Que, a fs. 97/113 vta., fs. 242/258 vta. y fs. 397/413 vta., en el marco de los Exptes. N° 47.001-I, N° 47.003-I y N° 47.002-I, respectivamente, la actora interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones N° 115/2016 (DV RRCO), N° 119/2016 (DV RRCO) y N° 117/2016 (DV RRCO) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, todas de fecha 15 de junio de 2016, suscriptas por el contador público a cargo de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Córdoba, en todas las cuales se determina de oficio la responsabilidad solidaria del recurrente en su carácter de "apoderado" de la empresa GIUSSEPE S.A. La primera, referida al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 02 a 09/2009, 11/2009 a 12/2011, con más intereses resarcitorios. La segunda, referida a SICORE - Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período fiscal 03/2010, con más intereses resarcitorios y aplica multa equivalente a cuatro tantos del gravamen presuntamente dejado de ingresar con sustento en el artículo 48 de la ley de rito. La tercera, referida al Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2009, con más intereses resarcitorios.

Expresa la recurrente que la Administración Fiscal inició el procedimiento de determinación de oficio que culminó con la declaración como responsable solidario del recurrente y –en consecuencia- obligado al pago de las obligaciones anteriormente mencionadas, toda vez que la empresa GIUSSEPE S.A. había desatendido la cancelación de las mismas (cfr. fs. 99 vta.).

Informa que, respecto de la empresa referida, el recurrente se desempeñó durante un período de seis años

como su apoderado, no habiendo revestido la calidad de accionista ni tampoco integrado el órgano de administración societaria. En ese sentido, manifiesta no haber tenido ningún tipo de injerencia en la vida societaria de la empresa, ni en su administración, sino que simplemente se le confirió un poder para la realización de gestiones administrativas ante organismos públicos y bancarios, todo ello sujeto a las instrucciones que el directorio le impartía y debía actuar hasta la revocación misma del mandato otorgado, el que cesó en fecha 11 de marzo de 2012, en la cual el directorio de la sociedad decidió y notificó la revocación del mandato conferido (cfr. fs. 98 vta. y fs. 102 vta.).

Por su parte, plantea la nulidad de las resoluciones por considerarlas carentes de causa, motivación, finalidad y por haberse vulnerado el derecho de defensa que le asiste al no haberse considerado la prueba ofrecida (cfr. fs. 108/111).

Por último, plantea el caso federal, acompaña prueba documental, ofrece producir prueba informativa, testimonial y pericial contable (cfr. 111/112 y fs. 113), solicitando se revoquen las resoluciones apeladas, con costas al Fisco Nacional.

II. Que, a fs. 130/144 vta., fs. 265/279 vta. y fs. 422/436 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes las resoluciones determinativas de oficio que motivan las presentes actuaciones, destacando que la materia imponible ha sido debidamente ponderada por el juez administrativo, solicitando el rechazo de los recursos impetrados por las razones de hecho y de derecho que expone.

Acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la producción de la prueba ofrecida por la apelante, plantea el caso federal y solicita se confirmen las resoluciones recurridas, con costas.

III. Que, a fs. 291 y fs. 452 obran las respectivas sentencias de Sala y Plenaria por las cuales se resolvió que los Expedientes ya mencionados tramiten conjuntamente.

A fs. 455 (pto. 1°) se confirió traslado a la parte actora de la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional, el que no fuera contestado por la recurrente.

A fs. 460 este Tribunal dispuso abrir a prueba la presente causa, haciendo lugar a la prueba informativa y pericial contable ofrecida por la parte actora, no haciéndose lugar a la prueba testimonial.

A fs. 464/494 vta. obra agregado el informe pericial contable presentado por los peritos contadores.

A fs. 499 (pto. 2°) este Tribunal intimó a la apelante para que esta acreditara el diligenciamiento de la prueba informativa bajo apercibimiento de tenerla por desistida de dicha prueba y a fs. 501 efectivizó el referido apercibimiento.

A fs. 505 se declara la clausura del período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “A”.

A fs. 506 se ponen los autos a disposición de las partes para la producción de los respectivos alegatos, obrando la presentación del Fisco Nacional a fs. 509/513 no habiendo hecho uso de su derecho el recurrente.

Seguidamente, a fs. 524 se ponen los autos para sentencia.

IV. Que, en primer término, corresponde expedirse en torno a los planteos de nulidad efectuados por la

recurrente conforme se expresara en el Considerando I de la presente.

En el caso concreto, la recurrente sostiene que no se han verificado los extremos necesarios a los efectos de llevar adelante una determinación fiscal y que no se produjo actividad administrativa tendiente a la determinación de algún impuesto, lo que -a su criterio- respalda la falta de causa, motivación y la inexistencia de fundamento fáctico-jurídico (cfr. fs. 109), todos elementos que considera esenciales en los términos del artículo 7° de la Ley N° 19.549, de Procedimiento Administrativo.

Ante todo, debe señalarse que en el caso bajo examen la empresa GIUSSEPE S.A. ha declarado el *quantum* de las acreencias debidas al erario público, hecho que el Fisco no cuestiona sino únicamente en cuanto refiere al pago, esto es, el ingreso de los diversos gravámenes autodeclarados. Por ello, y ante la no cancelación por parte de aquella, se procedió en los términos del art. 17 de la norma ritual a efectos de determinar -en principio- la responsabilidad solidaria del apelante.

Ahora bien, con respecto a los vicios que se les achacan a los actos en crisis, cabe adelantar que no se verifica una falta de causa o motivación tal que amerite la declaración de nulidad pretendida por la apelante. Tampoco se verifica en el desarrollo de la etapa administrativa violación alguna a las formas esenciales.

En puntual contestación a los agravios vertidos por el recurrente cabe señalar que la motivación consiste en la exposición de las razones que llevaron al órgano administrativo a emitir el acto, exponiendo los antecedentes de hecho y derecho que precedieron al mismo y justifican su dictado. Ha sido precisada por la doctrina jurisprudencial como “una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales y que desde el punto de vista del particular o administrado traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto (conf. S.C.B.A., “Ferrara”, DIBA, 94-13).

En esa tónica, no se observa en ninguno de los actos administrativos cuya declaración de nulidad pretende la aquí recurrente, que los mismos carezcan de causa o fundamentación, tampoco evidencia este Tribunal la violación de las disposiciones del artículo 7° de la Ley N° 19.549, razón por la que corresponde desestimar el planteo de la recurrente.

V. Que, sentado lo que antecede, a fin de resolver la procedencia de la atribución de responsabilidad solidaria 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 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 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 interesa- 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 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).

VI.- Que aclarado ello, deben precisarse cuáles son los requisitos necesarios para que dicha responsabilidad pueda determinarse en cabeza del recurrente.

En este 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…importa 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).

VII.- Que bajo esa óptica corresponde analizar las defensas articuladas.

El recurrente alega, en primer término, que no corresponde atribuirle responsabilidad solidaria por las obligaciones fiscales incumplidas por la firma GIUSSEPE S.A. dado que, si bien se trataba de un mandatario de la mencionada sociedad comercial, siempre actuó a las órdenes de los distintos directorios en funciones durante cada período fiscal involucrado.

Por otra parte, señala que el poder oportunamente otorgado fue revocado mediante el Acta de Directorio de fecha 11/03/2012, la que acompaña como prueba (cfr. fs. 19/23 y fs. 102 vta.), argumento que no habrá de ser atendido en el presente decisorio toda vez que la Administración Fiscal ya dejó sin efecto la determinación de responsabilidad solidaria alguna en cabeza del apelante por obligaciones posteriores a la revocación del poder ya mencionado.

Merece destacarse que el actor limita su defensa a la inexistencia de responsabilidad, no discutiendo en ningún momento la existencia de la deuda.

VIII.- Que, conforme surge de las actuaciones administrativas acompañadas por la representación fiscal, en efecto, le fue otorgado al apelante en fecha 23/01/2009 un poder general amplio de administración y disposición por el entonces Presidente del Directorio de GIUSSEPE S.A., el Sr. Enrique Alejandro Schenone, del cual surge que el Sr. Dardati detentó las más amplias facultades de administración, gestiones administrativas, de adquisición y enajenación de bienes, locación, depósitos, operaciones bancarias, intervención en juicios, cobranzas, otorgamiento de escrituras, la potestad de conferir poderes y otros actos, de importación y exportación y aduanas, gravámenes -en el sentido de derechos reales, no impuestos- y de formación de sociedades, instrumento que resulta coincidente con el aportado por el Banco Macro durante la instancia administrativa (cfr. fs. 248/255 y fs. 258/267, Cuerpo N° 2, AA).

Por otro lado, también fue informado por el Banco de Córdoba que el aquí apelante se encontraba vinculado para operar con dos cuentas bancarias que GIUSSEPE S.A. tenía abiertas en dicha entidad (cfr. fs. 340/342, Cuerpo N° 2, AA), lo que concuerda asimismo con una impresión de pantalla tomada de la base Fisco en la que se observa al recurrente vinculado a algunas de las cuentas bancarias de la empresa ya mencionada (cfr. fs. 13/13 vta., Cuerpo División Investigación, AA).

Por otra parte, surge del Informe de Inspección de fecha 10/10/2014 que la empresa no pudo ser localizada en su domicilio comercial y que, habiendo recabado la información proporcionada por la Inspección de Sociedades Jurídicas, se intentó localizar sin éxito a varias de las personas que ocuparon los cargos directivos titulares y suplentes -en rigor de verdad, un sólo cargo, el de Presidente del Directorio, ya que la empresa siempre

se condujo a través de un Directorio Unipersonal-, no pudiendo localizarse a varios de los integrantes de ese órgano societario a lo largo del tiempo, mientras que otros, habiendo sido localizados, desconocieron tener injerencia alguna o haber formado siquiera parte de la referida empresa (cfr. fs. 47 y fs. 48/50, Cuerpo O.I. N° 1.034.595, AA).

Por último, cabe destacar que conforme surge de los antecedentes administrativos, el Fisco Nacional argumenta que *"...de acuerdo a constancias obrantes en los archivos de esta Administración Federal de Ingresos Públicos, en oportunidad de practicarse una fiscalización a la contribuyente "GIUSSEPE S.A." según Orden de Intervención N° 780.886, el encartado* -se refiere al Sr. Dardati, aquí apelante-, *actuando en carácter de apoderado de la sociedad, suscribió diversa documentación puesta a disposición por los funcionarios durante el transcurso de tales actuaciones, todo lo cual no hace más que desacreditar lo manifestado en orden a que se trata de un 'simple apoderado'"* (cfr. fs. 40, Cuerpo Recurso de Apelación TFN, AA).

IX.- Que, conforme se expresara en el Considerando V, el régimen de responsabilidad solidaria establecido en la ley se funda en la violación de las obligaciones que la ley pone en cabeza de aquellos que administran o disponen los bienes de los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Responsabilidad, que como se dijo es a título represivo. De allí que recaerá en ellos la acreditación de la ausencia de responsabilidad.

En ese contexto, cabe señalar que de la prueba pericial contable producida en el marco de las actuaciones en trámite por ante este Tribunal Fiscal, ambos peritos informaron a este Tribunal la composición de los diversos Directorios -se reitera, siempre unipersonales- que se sucedieron en el tiempo desde la creación misma del ente, todo ello conforme las diversas actas obtenidas del Libro de Actas de Asamblea (cfr. fs. 492 vta./493 vta.).

En efecto, conforme surge de la información brindada por los peritos -y en lo que interesa al arco temporal de los períodos fiscales reclamados en autos-, el Directorio de la empresa fue integrado, a su tiempo, por los señores Enrique Schenone y Néstor Rubén Alabi, sin perjuicio de lo cual el cargo de director suplente fue detentado en algunos de los períodos fiscales por el Sr. Dardati, no surgiendo de las actuaciones administrativas que dicho cargo fuera ejercido de forma efectiva en ningún momento.

En ese mismo orden de ideas, y no obstante encontrarse habilitado como firmante ante determinadas entidades bancarias, el apoderamiento del Sr. Dardati no suple las funciones que legalmente reposan en cabeza del órgano de administración, esto es, el Directorio. Por lo demás, en nada aduna a la tesis sostenida por el ente recaudador la circunstancia de que el Sr. Dardati hubiera suscripto documentación en el marco de un procedimiento administrativo llevado adelante por el ente recaudador.

Dicho de otro modo, el hecho de contar con un poder, o estar habilitado para operar una cuenta bancaria o incluso de participar en representación del ente en algún caso puntual no resultan elementos definitivos para la atribución de la responsabilidad solidaria al aquí apelante. De admitir ese proceder, se estaría habilitando al organismo a extender de forma indebida una figura que, va de suyo, implica no una mera potencialidad, sino que el sujeto en cuestión verdaderamente hubiera estado en condiciones de dirigir el comportamiento del ente representado, y lo hubiera hecho sin lugar a dudas.

Por lo demás, obran agregados a estas actuaciones dos decisorios de este Tribunal Fiscal de la Nación, sus Salas "D" y "B", vinculados a idénticos períodos fiscales y por la misma temática a la del caso de marras.

Por el primero de ellos, recaído en la causa "Alabi, Néstor Rúben", Expte. N° 47.008-I (y sus acumulados N° 47.010-I y N° 47.009-I), de fecha 07/03/2019, en el cual la Sala "D" de este organismo jurisdiccional encontró al Sr. Alabi solidariamente responsable respecto del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal

2009, al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 09/2009 y 11/2009 a 07/2010 y al SICORE - Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período fiscal 03/2010, ya que el referido resultó detentar en dichos períodos el cargo de Presidente del Directorio y en tanto quedó evidenciado en su caso su intervención efectiva en la administración y disposición de los fondos de la empresa GIUSSEPE S.A. cuando las obligaciones fiscales se generaron (cfr. fs. 516/520).

Por el segundo de ellos, recaído en la causa “Schenone, Enrique Alejandro”, Expte. N° 47.004-I (y su acumulado N° 47.005-), de fecha 19/05/2023, en el cual la Sala “B” de este Tribunal encontró -en lo que aquí interesa- al Sr. Schenone solidariamente responsable respecto del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 02/2009 a 08/2009, 08/2010 a 12/2011, 02/2012 a 01/2013, 03/2013 a 12/2013 y 02/2014, ya que el referido resultó detentar en dichos períodos el cargo de Presidente del Directorio y en tanto quedó evidenciado en su caso no solamente su intervención efectiva en la administración y disposición de los fondos de la empresa GIUSSEPE S.A. -como firmante y representante legal de la cuentas bancarias en los Bancos de la Provincia de Córdoba y Macro- cuando las obligaciones fiscales se generaron, sino que además era el administrador de la clave fiscal (cfr. fs. 521/523 vta.).

En esa tónica, el planteo fiscal no puede prosperar, toda vez que no existe en la presente causa una sola prueba, más allá del otorgamiento de un poder general con amplias facultades de administración y disposición, que ponga en los hechos al Sr. Dardati como disponiendo de fondos, tomando decisiones o cualquier otro tipo de conducta que le hubiera permitido cumplir por cuenta y orden o, aún en desmedro, de las decisiones sociales dispuestas por los entonces responsables societarios del ente, esto es, los respectivos Presidentes de los directorios unipersonales ya revistados. Es más, no explica en los actos apelados cuales son las razones en las que reposa el juez administrativo su decisión de compartir la responsabilidad de los Presidentes del Directorio con el recurrente en su carácter de apoderado, motivo por el cual, las resoluciones apeladas se revocan, con costas al Fisco Nacional.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar las resoluciones apeladas, con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52, 2° párrafo del RPTFN.

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.02.25 11:40:42 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 Laura Amalia Guzman
Date: 2025.02.25 13:36:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.25 13:36:50 -03:00