Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-25113740-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 11 de Marzo de 2025

Referencia: Nueva Roma SRL

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el Expte. N° 47416-I, caratulado: " **Nueva Roma SRL**; y su acumulado Nro. 47882-I caratulado: "Bocchetto Mario Oscar s/apelación-".

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 71/105 se interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 26/9/2016 de la AFIP-DGI, mediante las cuales se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente a los impuestos al Valor Agregado, períodos fiscales 07/11 a 06/13 y a las Ganancias, períodos fiscales 2012 y 2013, con más intereses resarcitorios y se le aplicó multa en los términos de los arts. 46 y 47 incisos a) y b) de la ley 11683.

Manifiesta que el ente fiscal desconoce el gasto y el crédito fiscal originados en las operaciones efectuadas por los proveedores Publicenter SRL, Durán Gabriel, Infante Gisela Belén, Cardozo Melisa Gisela, Ductus SA, Mundo Taxi SRL, Abut Claudia Fabiana y Quirino Drinks SRL. En punto a ello advierte que de manera alguna puede aceptarse que se coloque en cabeza de ella una obligación fiscal propia del ente fiscal como es la de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones, en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento fiscal de las empresas emisoras de las facturas. Añade que ese deber de contralor no debe pesar sobre quienes adquieren los productos y servicios de personas con quienes habitualmente los comercializan.

Sostiene que cumplió con los recaudos respecto a los comprobantes en cuestión, al verificar sus aspectos externos en cuanto al cumplimiento de la RG 1415.

Considera que desconocer los medios de pago utilizados para cancelar las operaciones con sus proveedores porque algunos cheques quedaron en poder de éstos, evidencia no conocer la realidad del lugar. En efecto, aclara que Rafaela es una pequeña ciudad, en donde los proveedores de una u otra firma son compartidos, y por ende es lógico que aquellos instrumentos dados en pago a algún proveedor, queden en definitiva en manos,

o sean presentados al cobro en bancos, por proveedores finales que también lo son de ella; o que los mismos proveedores entreguen en pago de alguna deuda, el cheque de pago diferido que en algún momento recibieron de mano de otro proveedor, y así, ella pasaría a tener en su poder un cheque propio, que oportunamente había dado en pago.

Agrega que todos los recibos, órdenes de pago y transferencias bancarias fueron en un todo de acuerdo con la Ley Antievasión.

Aduce que el organismo fiscal no prueba que las facturas emitidas por los proveedores resulten objetables, basándose en meras sospechas. No advierte ninguna investigación fiscal seria que acredite que se haya verificado la supuesta realidad económica de aquéllos. Se refiere al SIPER en tanto no surgiría alguna categoría riesgosa. A ello le añade que las circunstancias apuntadas son poco serias. Al respecto, transcribe numerosa jurisprudencia.

Insiste en que los argumentos esgrimidos, tal como “no posee bienes registrables”, “empleados en relación de dependencia” o que “no tenga capacidad contributiva”, no son elementos suficientes para tildar de apócrifa una factura.

Con relación a la sanción aplicada, señala que mediante la redacción de uno o dos párrafos se ha pretendido tener por acreditados los extremos condicionantes que tipifican la defraudación genérica prevista en el art. 46 de la ley 11683.

Entiende que las conductas meramente omisivas no tipifican la defraudación fiscal y que no se advierte del acto administrativo que se haya calificado la conducta con sustento en algún ardid, engaño, fraude, defraudación, dolo, etc. En razón de ello, solicita se recalifique la conducta imputada en la figura del art. 45 de la ley 11683.

Invoca la ausencia de elementos probatorios que permitan tener por acreditado el aspecto subjetivo, así como también los que permitan afirmar la existencia de la presunción de fraude del inciso a) y b) del art. 47 de la ley 11683.

Entiende que hay inexistencia de relación causal entre el imputado y las facturas presuntamente apócrifas y que hubo incumplimiento a lo dispuesto en la Instrucción General 4/99.

Ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.

Posteriormente, a fojas 288/294vta. el Sr. Mario Oscar Bocchetto interpone recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 2/2/2017 de la AFIP-DGI mediante las cuales se determinó su obligación tributaria como responsable personal y solidario por su condición de socio gerente de la firma, por el mismo impuesto y períodos, con más intereses.

En principio, adhiere en un todo a los fundamentos expuestos en el escrito de inicio interpuesto por la firma.

Invoca la inexistencia de la responsabilidad endilgada. En ese sentido, manifiesta que aquélla se aplicó de manera automática, se omitió realizar un análisis fundado y pormenorizado de la propia conducta de los directores vinculada con el cumplimiento de los respectivos deberes tributarios, y por último, violenta la unidad sustantiva del derecho.

Expone los agravios por cada uno de los ítems mencionados.

II. Que a fojas 135/156 y 304/313 contesta el traslado la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones apeladas. Hace reserva de la cuestión federal.

III. Que a fojas 334 obra la sentencia mediante la cual se ordenó la acumulación del expte. N° 47882-I, caratulado: "Bocchetto Mario Oscar s/apelación-" al de referencia.

A fojas 353 se resuelve tener a la actora por desistida del derecho a producir la pericial contable. A fojas 357 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la sala A.

A fojas 362 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV. Que en uso de las facultadas conferidas, el organismo fiscal verificó a la firma en base a las operaciones registradas en los Libros IVA-Compras. En ese sentido, efectuó las siguientes observaciones:

Publicenter SRL: facturó a la recurrente servicios publicitarios en autos de carreras de fórmula Top Race y Ts 1400 (Fiat 600). Se halla incluida en la base APOC por falta de capacidad económica y capacidad financiera, por no haber sido localizada como así tampoco los socios de la firma, no poseer domicilios alternativos, estar calificada con letra E en el sistema SIPER, no poseer bienes registrables, DDJJ de ganancias sin movimientos y solamente del 2010 y las de IVA presentadas hasta el mes de mayo de 2012, no poseer empleados y la cuenta bancaria cerrada en noviembre de 2012.

Con relación a los pagos, se solicitó a las instituciones financieras el aporte de anverso y reverso de los cheques emitidos, de donde surgió que de los cheques librados con el Banco BBVA Francés SA, el N° 462598 emitido por $ 30.000.- se halla al portador. Al consultarle el motivo del cobro al último firmante de dicho cheque, el Sr. Dominio Daniel, manifestó haber sido el gerente administrativo y financiero de Nueva Roma SRL e informó que ese cheque se cobró para afrontar obligaciones de esa época de dicha firma. Ello así, se concluyó que dicho medio de pago no ha sido utilizado para cancelar deuda con Publicenter SRL sino que retornó a la actora. Se detectaron cheques emitidos contra el Banco Francés a nombre de este proveedor que fueron usados para cancelar compras de la actora a otros proveedores; y otros, en los que no se comprobó vinculación entre la persona que cobró y la firma proveedora, lo que demuestra, a criterio fiscal, que no existió la prestación de servicios realizada por la misma.

También se localizaron otros cheques emitidos por la actora contra el Banco Francés, cuyos valores se encontraban depositados en distintas instituciones financieras. Al ser consultadas, surge que dichos cheques fueron emitidos a nombre de Compañía Postal del Mercosur SRL siendo este último otro proveedor de la auditada. Por tal razón, se concluyó que las copias de los cheques informados por la firma como utilizados para la cancelación de las operaciones realizadas con Publicenter SRL, no demuestran que hayan sido destinados a ese fin, sino operaciones con la firma antes referida.

En punto a los cheques del Standard Bank emitidos por la actora a la firma Publicenter SRL se observa lo siguiente: de 12 cheques informados; 6 se corresponden a pagos efectuados a Compañía Postal del Mercosur SRL; 4 a pagos realizados a Cardozzo Melisa Gisela, y solamente se verificó uno a nombre de Publicenter SRL sin haber podido determinarse quién fue el cobrador del mismo.

En resumen, se concluye que la actora no pudo demostrar los medios de pago con los que canceló las

operaciones con aquella firma, constatándose que los informados fueron utilizados para la cancelación de otras compras realizadas por la firma, como así también, casos donde no existió vinculación entre la persona que cobró el cheque y la firma Publicenter SRL.

Duran Gabriel: facturó a la actora por el servicio de repartos efectuados en la ciudad de Buenos Aires. No se obtuvo respuesta tras una circularización. De otra verificación llevada a cabo, se sugirió su inclusión en la base e-apoc por capacidad económica insuficiente como así también resistencia pasiva a la fiscalización.

Con respecto a los medios de pago de cinco comprobantes observados no se pudo individualizar al librador de los cheques como así tampoco el banco emisor, y sin que la actora haya aportado la documentación respaldatoria.

Infante Gisela Belén: los conceptos facturados corresponden a servicios publicitarios en carrera de automóviles (Fiat 600 y varios). Se encuentra incluida en base APOC por ser considerada usina de única actividad: venta de facturas. No fue localizada.

En cuanto a los medios de pago no se pudo individualizar el librador de los cheques (propios o de terceros) como así tampoco al banco emisor, no pudiéndose realizar un seguimiento de aquellos instrumentos.

Cardozo Melisa Gisela: se facturaron servicios publicitarios en autos de carreras, de fórmula Top Race y Ts 1400 (Fiat 600). Se halla incluido en la base APOC por ser usina cuya actividad era la de venta de facturas; no pudo ser localizada en ninguno de los domicilios fiscales y comerciales declarados. Asimismo, se observó que las DDJJ de IVA fueron presentadas con una relación débito/crédito fiscal similar a uno, escasos pagos de impuestos desde su inscripción y por importes irrisorios en relación a los montos facturados. No posee acreditaciones bancarias, bienes registrables, ni personal en relación de dependencia.

La actora no aportó detalles de los medios de pago utilizados para la cancelación de las operaciones con esta firma. En ese sentido, se advirtió que de los medios de pago entregados con relación a la firma Publicenter SRL surgen cheques emitidos a nombre de esta proveedora. A fin de detectar quien cobraba tales instrumentos, se observaron las siguientes situaciones: el cheque del Standard Bank N° 823-66207059 fue cobrado por R 34 SA, donde se manifiesta que fue entregado por el Sr. Pairola (transportista de la ciudad de Rafaela) observándose que no existe vinculación entre la firma Cardozo y los cobradores de los mismos, pero sí entre el receptor del cheque y la actora.

El cheque N° 823-66207062 fue endosado por la firma Metalurgica del Puerto SA que fuera recibido de la firma Transhar SRL, no habiéndose observado vinculación entre la proveedora con tales firmas. A su vez, el cheque N° 823-66207057 fue endosado por el Sr. Fabián Montini no pudiendo realizar el seguimiento respectivo en virtud de ser devuelta la circularización efectuada.

Por otra parte, el cheque N° 823-66207060 fue endosado por la firma Edgard Kilgelmann y Cia SRL, quien respondió que fue entregado por la firma Mautino Construcciones SA de Capital Federal, no habiéndose podido determinar la relación entre estas firmas con la actora y Cardozo.

En razón de ello, se concluyó que no se pudo determinar la vinculación entre la receptora del cheque y su último endoso ni con las firmas involucradas. Tampoco la actora pudo demostrar qué medios de pago utilizó para cancelar dichos comprobantes. Por último, cuando se realizó la verificación a esta proveedora, la recurrente contestó en dicha oportunidad que las operaciones habían sido abonadas en efectivo.

DUCTUS SA: no coinciden los conceptos facturados –compra de neumáticos- con la actividad principal

declarada: venta al por mayor de equipos informáticos y máquinas de escribir electrónicas y de calcular. No posee bienes de su titularidad, posee una sola cuenta bancaria pero sin acreditaciones. No pudo ser localizada. Tampoco se le practicaron retenciones del impuesto a las ganancias por los pagos supuestamente efectuados, como así tampoco pudo demostrar los medios de pago utilizados para cancelar los comprobantes emitidos a su nombre.

MUNDO TAXI SRL: los conceptos facturados fueron reparaciones y arreglos de camiones y compra de neumáticos. Presentó DDJJ de IVA desde agosto 2011 con montos de débito y crédito fiscal similares. No presentó DDJJ de ganancias. No se observan bienes de su titularidad, cuentas bancarias a su nombre, empleados en relación de dependencia, como así tampoco la actora le practicó retenciones del impuesto a las ganancias por los supuestos pagos efectuados. No contestó requerimiento alguno. Con relación a los medios de pago, la recurrente aportó dos comprobantes, sobre los cuales no se pudo individualizar el librador, no demostrándose los medios de pago utilizados para cancelar dichos comprobantes.

ABUT CLAUDIA FABIANA: incluido en la base Apoc por resistencia a la fiscalización y no haber sido localizada en el nuevo domicilio declarado. La actora no pudo demostrar los medios de pago utilizados.

Por otra parte, se observó que las operaciones efectuadas con las firmas Quirino Drinks SRL, Suc de Quirino Carlos y Quirino Carlos no se condicen con la actividad desarrollada por la recurrente. De los comprobantes aportados por ésta se observan en su mayoría, compras menores a $ 1000.- de bebidas alcohólicas (vinos, champagnes, fernet y bebidas blancas) las que no se condicen con la actividad comercial de la recurrente, quien no explicó el motivo del porqué computó dicho gasto. En tal sentido, se procedió a impugnar dichas compras por no estar relacionadas con sus operaciones gravadas.

Con motivo de las tareas realizadas, en virtud de las irregularidades detectadas se impugnó el gasto deducido en ganancias, períodos fiscales 2012 y 2013 y, asimismo se impugnó el crédito fiscal computado en IVA por los períodos fiscales 7/2011 a 6/2013.

V. Que de acuerdo con el relato efectuado en autos, como consecuencia de las tareas que le son propias, el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades de algunos proveedores de la recurrente que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones impugnables.

Resulta pertinente destacar que parte de la defensa de la actora a lo largo de su escrito recursivo consistió en sostener que se pone en cabeza de los contribuyentes controles que sólo puede ejercer la administración fiscal ya que la legislación tributaria impide que el contribuyente recabe datos fiscales del proveedor.-

Sobre el particular, como viene sosteniendo la suscripta, si bien de manera alguna puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de obligación delegada o sustitutiva de sus propias obligaciones referidas a este aspecto (en particular aquellas que se vinculan con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma emisora de las facturas y su inclusión en la base de datos del organismo de proveedores apócrifos), lo cierto es que la impugnación de las operaciones con ciertos proveedores de la recurrente se realizó sobre la base de una serie de indicios graves y concurrentes, tales como la no localización de alguno de los proveedores, falta de capacidad operativa de los mismos, la falta de acreditación del circuito de pagos, inexistencia de bienes registrables y cuentas bancarias, la falta de presentación de declaraciones juradas y pago de impuestos, etc, elementos que en su en su conjunto llevaron al organismo fiscal a concluir sobre la inexistencia de las mismas por lo que no pudieron desarrollar la actividad económica alegada.

Ello así, del texto del artículo 12 de la ley del I.V.A. y normas complementarias, resulta necesario a los fines de que se pueda computar el crédito fiscal que éste sea imputable al período fiscal en que hubiera sido facturado y discriminado; que se encuentre facturado y discriminado en la factura o el documento equivalente; que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes; que sea computable hasta el límite que surge de aplicar a la base imponible la alícuota respectiva; que se vincule con operaciones gravadas cualquiera que fuese la etapa de su aplicación; que quien esté en condiciones de efectuar el cómputo sea responsable inscripto frente al I.V.A. y que las operaciones que originan crédito fiscal hubieran generado para el vendedor, importador, locador o prestador el débito fiscal respectivo.

En atención a lo expuesto, el *thema decidendum* queda delimitado a una cuestión de hecho y prueba a fin de establecer con un grado de certeza la realidad de los hechos tenidos en cuenta por la administración y negados por la recurrente y ello es así porque descriptas las irregularidades, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales, por distintas vías, independientemente de la identidad del presunto proveedor.

Resulta oportuno recordar que la carga de la prueba constituye tanto una regla de juicio para el juez, pues le indica cómo debe fallar en atención a los hechos probados y una regla de conducta para las partes, toda vez que advierte y delimita los hechos que serán objeto de prueba a fin de que el juez los considere como ciertos.

Ello así, aquélla no logró 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. En efecto, si bien ofreció prueba, ante su inactividad, a fojas 353 se la tuvo por desistida.

En orden a lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste efectuado en el impuesto al Valor Agregado, y en atención a que el ajuste atinente al impuesto a las ganancias reposa en la inexistencia de las operaciones realizadas con los proveedores impugnados, corresponde que sea confirmado, pues como ha quedó dicho no se ha logrado probar la veracidad de aquellas.

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

VI. Que sentado lo que antecede, cabe resolver la sanción impuesta con sustento en el artículo 46 y 47 inc. a) y b) de la ley 11.683 (t.v.).Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

Con respecto, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño; con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina,

“el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.” (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

VII. Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió para encuadrar la conducta del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquélla operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es - generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (“presumtio sumitir ex so quo prelumque fit”), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Al amparo de lo expuesto, analizadas las actuaciones administrativas, los informes finales de inspección y en atención a lo resuelto en Considerandos precedentes, el Fisco Nacional actuó correctamente al encuadrar la conducta de la recurrente. En efecto, imputa a la apelante la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas toda vez que “media una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surgen de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11” y porque allí “se consignan datos inexactos que ponen una grave incidencia sobre la determinación de la materia

imponible".

Frente a ello, los argumentos que ensaya no tienen entidad para enervar la ausencia de una conducta dolosa. Baste para ello destacar que sus declaraciones juradas originales no reposaban en documentación fidedigna, pues se encontraban declarados créditos fiscales y gastos que no contaban con el debido respaldo documental que significaron un importante ajuste en su determinación de la obligación tributaria.

Asimismo, y en puntual contestación a los argumentos esgrimidos, cabe señalar que –más allá de que la figura que se les enrostra no lo admite como causal de exculpación- que no se encuentra configurado el alegado error excusable. Ello por cuanto, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie.

En consecuencia, habiendo quedado comprobada la presencia del elemento objetivo y subjetivo que exige la figura penal que se le enrostra, corresponde confirmar la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado - período fiscal julio/2011 a junio/2012- y en el impuesto a las ganancias, período fiscal 2012; la que –por otra parte- se advierte ha sido correctamente cuantificada. Con costas.

VIII. Que debo expedirme entonces, para una mejor exposición, sobre los agravios dirigidos contra las resoluciones que establecieron la responsabilidad personal y solidaria de Mario Oscar Bocchetto, 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 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).

IX. 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).

X. Que bajo tales pautas corresponde analizar los agravios esgrimidos por el responsable. En su defensa arguye que se aplicó de manera automática, que se extendió la aplicación de las multas impuestas a la firma omitiendo realizar un análisis fundado de la propia conducta de los directores vinculada con el incumplimiento de los respectivos deberes tributarios. En ese sentido, afirma que el único elemento tomado es el contrato social donde consta la designación de gerente.

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.

En efecto, de acuerdo a las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, se verificó que el Sr. Bocchetto tenía a su cargo el manejo de los fondos sociales a través de las cuentas corrientes bancarias del Banco Francés y del Standart Bank al haberse constatado que emitía los respectivos cheques; asimismo se constató que era el titular del 95% del capital de la entidad, y era quien firmaba los Estados Contables en su carácter de socio gerente. Por otra parte, de las actas de asambleas se verificó su intervención directa en la administración, concluyéndose su participación en los manejos comerciales, financieros e impositivos de la firma.

A eso se le añade que presentó las declaraciones juradas de la firma y es quien se presenta en estas actuaciones como Presidente de la Sociedad.

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

En efecto, el recurrente 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, los actos apelados en este punto, se ajustan a derecho por cuanto se ha cumplido con los requisitos de fondo y forma exigidos por la ley para determinar la responsabilidad del actor.

Por todo lo expuesto corresponde confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan la responsabilidad solidaria del Sr. Bocchetto. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al relato de los hechos y a la solución propiciada por la Vocal preopinante.

Que respecto de las sanciones aplicadas voto en el mismo sentido, salvo en lo atinente a su graduación, las que deberán reducirse a su mínimo legal en atención a la carencia de antecedentes sumariales según las constancias de autos. 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.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán. Al respecto, cabe aclarar en cuanto a las sanciones aplicadas que si bien según las constancias de autos la recurrente carece de antecedentes sumariales, entiendo que en atención a las particularidades del caso las multas han sido adecuadamente graduadas por parte del Fisco Nacional.

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

Confirmar las resoluciones apeladas en todos sus términos. Con Costas.

Regístrese, notifíquese y archívese

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.03.11 12:33:09 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: 2025.03.11 13:01:31 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: 2025.03.11 13:04:35 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: 2025.03.11 13:05:03 -03:00