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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-44995467-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 29 de Abril de 2025

Referencia: Expte. 49.437-I; RUIZ, CARLOS JOSE; SENTENCIA; SALA A VOC 1RA.

En el día de la fecha se reúne la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el Expte. **49.437-I** caratulado: "**RUIZ, CARLOS JOSE s/ Recurso de Apelación**"; y su acumulado **Expediente Nº 49.438-I "ARAMAYO, JOSE PABLINO s/ Recurso de Apelación".**

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que a fs. 24/38 y 86/100 los apelantes Carlos José Ruiz y José Pablino Aramayo interponen sendos recursos de apelación contra las Resoluciones N° 152/2018 (DV RSAL) y Nº 153/2018 (DV RSAL) respectivamente, ambas de fecha 26/10/2018, dictadas por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Salta de la Dirección General Impositiva Administración Federal de Ingresos Públicos.

Los apelantes impugnan las mencionadas resoluciones relativas a: la extensión de la responsabilidad personal y solidaria, en calidad de responsables solidarios por obligaciones atribuidas a la firma PERTERSER SRL, respecto del cual de determinó en ambas resoluciones un saldo a favor del Fisco Nacional relativo al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los periodos fiscales 01/2016 A 12/2016 por el importe de $ 6.711.547,24, con más la suma de $ 4.547.755,90, en concepto de intereses resarcitorios.

Que los recurrentes solicitan se haga lugar al recurso de apelación y se revoquen los actos administrativos en crisis por los fundamentos que a continuación se exponen.

Los recurrentes manifiestan que hay dos aspectos que les causan agravio: la emisión de facturas a nombre de las empresas cuestionadas y la acreditación de la veracidad de las compras y locaciones de servicios efectuadas por Perterser SRL.

Señalan que Perterser SRL hizo en cada caso la consulta respectiva en la base "validez de comprobantes emitidos" y siempre tuvo resultado "tiene autorización otorgada por la AFIP y vigente".

Sostienen que la pretensión de desconocer las operaciones probadas y reconocidas por los propios funcionarios por la mera sospecha sobre la situación de las empresas que contrataron con Perterser SRL en sus relaciones con terceros ajenos a la relación principal resulta exceso ritual por parte del organismo fiscal.

Explican que la empresa dio a los funcionarios fiscales elementos ciertos sobre la existencia de las relaciones comerciales y la realización de las operaciones que respaldan la documentación que se pretende impugnar.

Exponen que la realidad de las operaciones es indiscutible porque está acreditada no solo en las facturas, también la mercadería adquirida por la empresa al igual que los servicios recibidos.

En cuanto a la responsabilidad solidaria, argumentan que los suscriptos estaban más ocupados en las tareas técnicas que en las tareas administrativas.

Agregan que los administradores de esa sociedad no se encontraban en condiciones de conocer tales irregularidades, más aún cuando el organismo fiscal había autorizado la impresión de los comprobantes otorgando un aval de legitimidad a tales proveedores.

Además, entienden que antes de ejecutarse la deuda en cabeza de los presuntos responsables por la mera comprobación objetiva de su designación en el cargo de administrador, debe cumplirse con el procedimiento previo tendiente a la prueba que determina la responsabilidad solidaria que es de naturaleza penal.

Alegan que no tienen tal responsabilidad desde el momento en que sus funciones en la sociedad no eran la de ocuparse de tarea administrativa, sino que se encontraban en la realización de actos relacionados con el objeto concreto, técnico, de los servicios que la sociedad presta.

Consideran que las actuaciones están incorrectamente dirigidas a ellos porque en la fiscalización los funcionarios de la inspección no hicieron averiguaciones sino que -dicen- se limitaron a tomar nota de los cargos gerenciales sin especificar las funciones de cada uno.

Expresan que no existe la obligación que se imputa en cabeza del responsable principal toda vez que no son incumplimientos sino impugnaciones de algunas facturas por trabajos y provisiones realizados.

Acompañan documental y ofrecen prueba informativa. Citan jurisprudencia que entienden aplicable al caso y formulan reserva del caso federal.

Por lo expuesto precedentemente, solicitan se haga lugar al recurso de apelación en todas sus partes y se revoque la determinación de oficio. Con costas.

II.- Que a fs. 45/55vta y 108/119vta contesta los traslados la representación fiscal solicitando, por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de los recurrentes y que se confirmen los actos apelados, con costas.

La representación fiscal manifiesta que niega en forma terminante todos y cada uno de los hechos, documentación y fundamento esgrimido en la demanda, que no sean objeto de aceptación o de un expreso reconocimiento de su parte.

Señala que los actos administrativos determinativos de oficio, son consecuencia de haber quedado su mandante habilitado para impulsar el procedimiento conforme la responsabilidad personal y solidaria que prima facie le cabe a los actores, conforme lo establece el art. 6 inciso 1 punto d), 7 y 8 inciso a) de la Ley de rito, sobre las obligaciones tributarias adeudadas por la firma Perterser SRL.

Expresa que de la consulta al sistema e-Fisco, se observó la presentación de declaraciones juradas rectificativas por el gravamen y periodos fiscales en trato, en fechas 25/05/2018 y 29/08/2018, conformando los saldos a ingresar determinados de oficio.

Agrega que, a la fecha de la resolución determinativa de oficio de la responsabilidad solidaria de los actores, se

encontraba incumplida la intimación de pago, y se encuentra firme la determinación de oficio dictada contra la deudora principal Perterser SRL.

Sobre la cuestión de fondo, sostiene que los actores analizan subjetivamente el criterio fiscal y agrega que en el caso de autos corresponde la inversión de la carga de la prueba siendo el responsable quien debe probar los argumentos que sostiene.

Explica que Perterser SRL conformó el ajuste luego de dictada la determinación de oficio, y que, la deudora principal aportó información y la fiscalización en la verificación realizó tareas de auditoría sobre las operaciones de compra, circularizando a proveedores relevantes, y a bancos con los que operaba el circuito de pago de las operaciones de compra y gastos, observando que un gran porcentaje se abonaba en efectivo y otras con cheques.

Además, indica que la facturación apócrifa no es la factura "trucha" o falsa, sino que es toda una operatoria con visos de manifiesta legalidad que tiene por finalidad documentar una operación comercial que no existió.

Expresa que la inclusión en la base APOC de los sujetos observados pueden ser de fecha posterior a la fecha de las facturas cuestionadas, toda vez que su inclusión surge como consecuencia de procedimientos de verificación que realiza el organismo.

Añade que los proveedores citados evidencian la existencia de anomalías lo que debe merituarse con un cúmulo de probanzas de las que se valió la fiscalización para fundamentar tal caracterización.

Esgrime que la firma Perterser SRL computó a los efectos de la liquidación del Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales 01/2016 a 12/2016 "créditos fiscales improcedentes en razón de tratarse de comprobantes emitidos por proveedores observados como emisores de comprobantes apócrifos, créditos fiscales provenientes de facturas con la misma numeración emitidas a distintos sujetos".

Señala que mediante acto determinativo se intimó a la deudora principal para que dentro del plazo legal ingresara las sumas adeudadas en concepto de impuestos e intereses resarcitorios y posteriormente Perterser SRL rectificó las declaraciones juradas del impuesto en trato el 25/08/2018 y el 29/08/2018, pero hallándose impagas las obligaciones resultantes.

Por otro lado, manifiesta que Carlos José Ruiz ejercía en Perterser SRL durante los periodos fiscalizados el cargo de socio gerente conforme se desprende de la siguiente información: Dicha sociedad se encuentra inscripta con fecha 18/09/92 en el Juzgado de Primera Instancia en lo Comercial de Registro de la Provincia de Salta folio 333/35 asiento 2543 del libro 9; además surge que mediante Acta de Asamblea General Ordinaria del 21/08/2015 resultaron elegidos socios gerentes de la firma Perterser SRL, José Pablino Aramayo, Carlos José Ruiz, Ramón Chavez y Andrés Orlando Ayala.

Que el señor Carlos José Ruiz se inscribió ante el organismo fiscal en la actividad de: "servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de cuerpos de dirección en sociedades excepto las anónimas (código 702092)"

Indica que, según las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, el responsable Carlos José Ruiz, desempeñó la representación de la sociedad Perterser SRL ostentando el carácter de Socio Gerente al momento en que se generaron las obligaciones tributarias de la misma y también dice que del acta 01500002017077585702 surge que el actor se identificó frente a los inspectores, como socio gerente titular de la firma Perterser SRL (fs. 231 cpo. Resp. Solidaria).

Sostiene que el señor José Pablino Aramayo ocupaba el cargo de socio gerente, siendo partícipe efectivo de la administración de Perterser SRL (teniendo protagonismo en las decisiones societarias, actuando en nombre y representación de la misma). Agrega que en la presente instancia de apelación, el responsable solidario no niega ni controvierte el extremo constitutivo de la presente litis.

Menciona que a fs. 372 de los antecedentes administrativos que el señor Aramayo actuó en su carácter de socio gerente ejerciendo funciones de administración y disposición de fondos de Perterser SRL.

Asimismo, manifiesta que en el Acta celebrada en el domicilio fiscal de Perterser SRL con su apoderado el señor Dante Italo Andriano, éste expresa que la función de administración y disposición de los fondos de la sociedad en el año 2016 la llevaban a cabo los cuatro socios en forma indistinta, entre los que se encuentran los recurrentes.

Expone que, por lo antedicho, los señores Carlos José Ruiz y José Pablino Aramayo resultan responsables en forma personal y solidaria de la firma Perterser SRL conforme el art. 6 inciso d) de la Ley 11.683.

Pone de resalto que los actores debieron arbitrar los medios de prueba que permitieran considerar excluida la responsabilidad en torno a los hechos o bien, acreditar la imposibilidad en que hubiese sido colocado por el deudor principal para cumplir las obligaciones a su cargo.

Asimismo, expresa que debe considerarse sus conductas como dolosa de quien no desempeña debidamente su cargo directivo por no haber dado cumplimiento a las obligaciones fiscales de su administrada.

Respecto de los intereses resarcitorios indica que el actor no expresa agravio alguno.

Acompaña antecedentes administrativos, se opone a la prueba informativa ofrecida por los recurrentes, hacen reserva de la cuestión federal y solicitan se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 126 el Tribunal resuelve acumular el expediente Nº 49.438-I al que lleva el Nº 49.437-I. Que a fs. 160 el Tribunal resuelve poner a disposición de la actora las actuaciones a fin de que manifieste si éstas contienen la información cuya obtención persigue con la prueba informativa bajo apercibimiento de no hacer lugar a la misma. Que a fs. 164, visto que la actora no cumplió con lo dispuesto a fs. 160, el Tribunal resuelve hacer efectivo el apercibimiento dispuesto y en consecuencia no hacer lugar a la prueba informativa ofrecida por la actora afs 37vta pto IX y 99vta pto IX.

IV.- Que en atención al estado de la causa a fs. 170 se elevan los autos a consideración de la sala “A”, y a fs. 176/177 se llaman los autos para sentencia.

V.- Que expuesto lo que antecede, cabe resaltar que los presentes actuados tienen su génesis en la fiscalización a la contribuyente principal PERTERSER SRL, quien declara como actividad alquiler de maquinaria y equipo ncp, sin personal y actividades secundarias servicios de apoyo para la extracción de petróleo y gas natural, servicio de transporte por camión cisterna, construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales, construcción, reforma y reparación de obras hidráulicas, construcción, reforma y reparación de redes de distribución de electricidad, gas, agua, telecomunicaciones y de otros servicios públicos y perforación de pozos de agua.

La contribuyente había presentado sus declaraciones juradas originales y rectificativas del Impuesto al Valor Agregado de los periodos bajo fiscalización. En el proceso de fiscalización, la verificada aportó acta de constitución y funcionamiento de sociedad de responsabilidad limitada y acta de asamblea general ordinaria de socios de firma Perterser SRL a través de las cuales se designan en el carácter de socios gerentes a los señores: Ayala, Andrés Orlando; Ruiz, Carlos José; Espínola, Sixto Armando; Aramayo, José Pablino. Se solicitó al contribuyente información y documentación de respaldo respecto del circuito de pago de las operaciones de compras y gastos resultando una importante cantidad de compras abonadas en efectivo y otras con cheques.

El día 16/11/2017 se labró acta con el señor gerente de la fiscalizada Carlos José Ruiz quien accedió a que se le preguntara respondiendo que presta servicios técnicos de conocimiento de equipos y manejo de los mismo, servicios de apoyo a la industria del petróleo, servicios de administración y gerencia a Perterser SRL, le facturó servicios que incluyen honorarios en el carácter de socio gerente, en cuanto a la modalidad de cobro respondió que se realizan mediante depósitos en su cuenta bancaria que posee en Banco Macro SA. Prueba de vinculación a la administración de la

inspeccionada se encuentran en el expediente fotocopias de cheques emitidos por la firma periodo fiscal 2016 y suscriptos en su calidad de responsables entre otros por el señor Carlos José Ruiz certificadas por el Banco Nación y el Banco Mas Ventas, las cuentas con movimientos financieros informados que se audita registra como integrante de las mismas en su calidad de firmante Carlos José Ruiz.

Por otro lado, se labró acta con otro socio gerente de la fiscalizada, señor Aramayo José Pablino quien respondió, que sus actividades económicas fueron en el 2016 y actualmente: socio gerente operativo realizando tareas de supervisión de los trabajos que realiza Perterser SRL desde su etapa inicial hasta su finalización, que no desarrolla tareas para otra empresa, solo la de socio gerente de la fiscalizada, que emite facturas a Perterser SRL por dichos servicios, que la modalidad de cobro fue depósito en caja de ahorro de Banco Macro SA de su titularidad, mediante cheques de la firma Perterser SRL y pago en efectivo, que no posee empleados en relación de dependencia a su cargo, que para el desarrollo de las tareas utiliza herramientas y estructura de la firma Perterser SRL. Prueba de vinculación a la administración de la inspeccionada, se encuentran en el expediente de fotocopias de cheques emitidos por la firma y suscriptos en su calidad de responsables entre otros por el señor José Pablino Aramayo en la que se detalla su vinculación económica con la firma Perterser SRL en el año 2016 afirmando entre otras cosas que su actividad es la de socio gerente operativo, realizando tareas de supervisión de los trabajos que realiza la empresa fiscalizada desde su etapa inicial hasta su fiscalización.

Se intimó a la firma Perterser SRL para que ingrese los montos consignados en la determinación de oficio en concepto de Impuesto al Valor Agregado periodos fiscales 01/2016 a 12/2016. Las obligaciones determinadas se encuentran firmes y consentidas por la contribuyente mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas. No obstante, se encuentra incumplida la intimación de pago dispuesta en la resolución.

En virtud de ello, son responsables del incumplimiento de la deuda ajena y están obligados a pagar el tributo con los recursos que administran o disponen, entre otros los gerentes y demás responsables de las personas jurídicas.

VI.- Que debe este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo con los términos en que ha quedado trabada la litis. Ello así, la materia a considerar en el caso sub examine recae en los presupuestos fácticos y jurídicos que habilitan la responsabilidad solidaria del recurrente. En consecuencia, corresponde determinar si la responsabilidad personal y solidaria atribuida a los apelantes se ajusta a derecho.

Que, la materia a analizar en el caso sub examine recae en los presupuestos fácticos y jurídicos que habilitan la responsabilidad solidaria del recurrente, ya que carecen de aptitud aquellos enderezados a cuestionar la legitimidad de la determinación de oficio efectuada por el Fisco respecto del deudor principal, toda vez que este Tribunal Fiscal debe acotar su examen a los aspectos que permitan clarificar la actuación del hoy recurrente en orden a su eventual responsabilidad tributaria solidaria. Sin perjuicio de ello, cabe señalar que tampoco el recurrente de autos ha aportado elementos probatorios hábiles que permitan desvirtuar las conclusiones a las que arribara el Organismo Fiscal respecto de la impugnación de los proveedores de la contribuyente principal y que diera lugar a los ajustes determinados, quedando sus manifestaciones respecto de haber demostrado acabadamente que las operaciones objeto de cuestionamiento, se encuentran debidamente documentadas y respaldadas y que fue acreditado el circuito económico, como meras afirmaciones dogmáticas sin respaldo probatorio que permita concluir que los proveedores cuestionados hayan provisto los bienes y/o servicios a la deudora principal.

Que, para un mejor esclarecimiento de la cuestión, cabe detenerse sobre la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria, para de ello extraer los presupuestos a los que la ley subordina el nacimiento de la categoría del deudor solidario. Al respecto, sabido es que la doctrina tradicional, al delinear la figura del responsable, tuvo en cuenta que en las diversas legislaciones además del sujeto pasivo del impuesto, se declara obligado al pago del tributo (o también, al cumplimiento de otros deberes fiscales) a una persona diversa, en razón de una relación de hecho o derecho del "responsable" con el contribuyente (en este sentido, y entre muchas otras, véanse las obras de Gianninni "Istituziuni di Diritto Tributario" y Martínez "Estudios de Derecho Fiscal")."

Que, como lo señala Jarach ("El hecho imponible", p.177/179), 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.

Que, se agrega que el mecanismo legal antes descripto fue así trazado por la ley de procedimiento tributario. De acuerdo con la norma del art. 6 de la Ley Nº 11.683 están obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representantes, 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 patrimonios a que se refiere el art. 5 en sus inc.2° y 3° (incisos b) y c) del artículo 5, texto según Ley Nº 27.430).

Que, a su vez, el art. 8 de la ley dispone que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo si los hubiere, y con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, amen de otros sujetos, todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del art. 6 (puntos a) a e) del inciso 1 del artículo 6º, según texto Ley Nº 27.430) cuando, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes tributarios no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar la situación fiscal.

Que, debe advertirse que la responsabilidad no es objetiva -esto es, impuesta por el mero hecho de haber sido apoderado o representante de una entidad- ni que deriva de la simple vinculación existente entre los responsables y el deudor del tributo. Por el contrario, el presupuesto legal de la responsabilidad a título personal de los apoderados es el incumplimiento de sus deberes; en otros términos, no basta que haya incumplimiento; es menester, además, que éste le sea imputable. Esta es la recta hermenéutica que cabe asignar al art. 8° de la Ley Nº 11.683, t.o. en 1998, en cuanto establece que no existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que no les es imputable subjetivamente.

Ahora, si bien no se advierte obstáculo legal alguno para que el Organismo Recaudador comience el procedimiento de determinación de oficio con el objeto de verificar la eventual responsabilidad personal y solidaria aludida en el art. 8, inc. a), de la ley 11.683, de la lectura del artículo 8° de la citada norma, se evidencia que la responsabilidad del deudor solidario nace sólo frente al incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago cursada por el organismo recaudador. En consecuencia, el Fisco sólo puede dictar la responsabilidad del deudor solidario una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena (conf. “Brutti, Stella Maris c/ D.G.I.” - C.S.J.N., de fecha 30/03/2004). Ello es lo acontecido en autos.

Que, en este contexto, corresponde al responsable solidario aportar la prueba irrefutable y concluyente, apta y necesaria para desvirtuar este principio de responsabilidad e incumbencia que viene dado por la posesión del cargo y, de esa forma, permitir desarticular la responsabilidad solidaria imputada desde la óptica de su actuación concreta y específica en el seno de las sociedades, es decir, desde el plano de la imputación subjetiva.

Que cabe señalar que de acuerdo a los antecedentes administrativos cuyo detalle se efectuó en el considerando V de la presente, en lo atinente a la vinculación de los Señores Carlos José Ruiz y José Pablino Amarayo con la deudora principal PERTERSER SRL, que surge que mediante Acta de Asamblea General Ordinaria del 21/08/2015 (fs. 31/32) resultaron elegidos gerentes de la firma Perterser SRL los socios José Pablino Aramayo, Carlos José Ruiz, Ramón Chavez y Andrés Orlando Ayala.

Del mismo modo, se encuentran en el expediente fotocopias de cheques emitidos por la firma periodo fiscal 2016 y suscriptos en su calidad de responsables Carlos José Ruiz y José Pablino Aramayo.

Como resultado de las verificaciones efectuadas, se determinó que los señores Carlos José Ruiz y José Pablino Aramayo, tuvieron injerencia tanto en el manejo comercial como financiero de la empresa PERTERSER SRL., no sólo por su carácter de socios gerentes sino también como administradores de la sociedad y se encontraban habilitados para actuar como firmantes y representantes legales en lo que respecta a las cuentas bancarias de la firma y, como tal, responsables del manejo de fondos de la operatoria desarrollada por su representada durante el período fiscal objeto de la verificación.

Que, sentado ello, cabe advertir que la carga probatoria de los aspectos o circunstancias en las cuales el presunto responsable solidario pretende hacer recaer en las causales exonerativas de dicha responsabilidad, recae en el propio contribuyente, debido a que así resulta también de la clara letra de la ley cuando en el art. 8, inc. a) de la Ley N° 11.683 se establece que no existirá responsabilidad personal y solidaria, con respecto a quienes demuestren debidamente a la Dirección General que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales; esto es que el onus probandi se coloca en cabeza de quien pretende eximirse de responsabilidad, como lo intenta sin éxito la recurrente.

Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal in re “Escobar, Roberto Ricardo” (9/12/2008) confirmó el acto apelado, pues concluyó que el recurrente no logró demostrar que tuvo voluntad de pagar los impuestos y que no lo pudo hacer debido a la oposición de los otros integrantes de la sociedad, a lo que cabe agregar que no se ha alegado que no tuviera manejo de los fondos de la sociedad que debían destinarse al pago del impuesto en el momento en que se le imputa la responsabilidad, ni que carecía de facultades de decisión en la materia tributaria (sumario Errepar on line).

Que, a mayor abundamiento, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal in re “Méndez, Ernesto Juan” (9/3/2010), textualmente dijo: “Que tal como fue resuelto por el a-quo, decisión que se mantiene en esta instancia, se confirmaron las resoluciones dictadas por el Fisco Nacional en cuanto determinaron de oficio la obligación de las empresas involucradas atento las inexactitudes detectadas respecto de las declaraciones juradas presentadas, como así también la determinación de los saldos de impuesto a ingresar por aquellos períodos en que no hubo presentación. En esas condiciones, resulta de aplicación lo previsto en el artículo 7° de la ley 11.683 t.o. en 1998 cabiendo pues, imponer a los Sres. Méndez, Cabariti y Arraña la responsabilidad solidaria frente al cumplimiento de la obligación, de la que sólo se hubiera podido desligar si hubiese demostrado debidamente ante la administración que su representante lo colocó en la Imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales (art. 8º, ley cit.). Que esta responsabilidad solidaria no resulta más que la aplicación del principio general en materia de sociedades contenido en la ley 19.550, que en su artículo 59 establece que los administradores y representantes de aquéllas "que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión" .Los matices que contienen cada una de las normas no modifican el análogo tratamiento que se le acuerda, tanto en la ley comercial como en la tributaria a la conducta de quienes representan a la sociedad (conf. esta Sala, 10-12-2002, "Petrone, Juan Antonio".). Además, los señores Méndez, Cabarlti y Arraña en ningún momento han intentado demostrar, la Imposibilidad de cumplir la obligación que sobre ellos pesaba de pagar el tributo correspondiente con los fondos de la empresa, teniendo en cuenta, asimismo, que aceptaron ser apoderados de la sociedad con todas las consecuencias, societarias y fiscales que de tal acto se derivaban.”

Que en función de lo expuesto, no habiendo cuestionado los recurrentes haberse desempeñado como socios gerentes de la deudora principal, que ésta ha incumplido la intimación de pago realizada por el Organismo Fiscal en las determinaciones de oficio que le fueran practicadas, y que los recurrentes de autos no han producido prueba alguna en la presente causa tendiente a demostrar que han sido colocados por la contribuyente en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales; corresponde confirmar los actos recurridos en cuanto determinan la responsabilidad solidaria de los señores Carlos José Ruiz y José Pablino Aramayo.

VII.- Que, por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación. No obstante, ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos efectuado por el Vocal Instructor y a la solución a la que arriba, bien que con sustento en las consideraciones de hecho y derecho que paso a exponer.

A mi modo de ver, dos son los planteos efectuados por los recurrentes. Por un lado, la procedencia del ajuste y por el otro, la de su responsabilidad solidaria.

Por un lógico orden de preeminencia, debe analizarse en primer término, ésta última, para luego establecer si se ajusta a derecho la deuda intimada.

II.- Que aclarado ello, corresponde analizar la procedencia de la responsabilidad solidaria determinada a los recurrentes, quienes alegan que aquella no les puede ser imputada en tanto su vinculación como miembros de la sociedad se limitaba a la realización de actos tendientes a cumplir con el objeto concreto y técnico de la sociedad y no con su administración. Efectúan un análisis de la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria en el ámbito del derecho tributario.

En ese contexto, entiendo que 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).

III.- Que deben precisarse entonces cuáles son los requisitos necesarios para que dicha responsabilidad pueda determinarse en cabeza del recurrente.

En ese 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).

IV.- Que, en ese contexto, como señala el Dr. Pérez en su voto, se encuentra probado que los recurrentes fueron elegidos gerentes de la firma Perterser S.R.L. Asimismo, obran copia de los cheques suscriptos por ambos en su calidad de responsables ante las entidades financieras.

Esos elementos son hábiles para derribar la alegada falta de injerencia en la administración de la sociedad, pues ha quedado acreditado que en su calidad de socios gerentes y administradores, se encontraban habilitados para actuar como representantes legales y autorizados para el manejo de los fondos de la empresa durante el período fiscal bajo análisis. Elementos probatorios que no han sido destruidos por prueba alguna en esta instancia, obligación que les competía en el ejercicio de su derecho de contradicción.

Con sustento en lo expuesto no cabe más que confirmar las resoluciones venidas en recurso en cuanto atribuyen

responsabilidad solidaria.

V.- Que sentado lo que antecede, corresponde analizar la procedencia de la deuda determinada, toda vez que disiento con la postura expuesta en el voto precedente en tanto limita la defensa del responsable solidario en el entendimiento que no tiene aptitud para cuestionar la legitimidad de la determinación de oficio efectuada al deudor principal, debiendo este Tribunal limitar su examen a los aspectos que permitan clarificar su eventual responsabilidad solidaria.

En efecto, sobre la cuestión en debate, comparto lo expuesto en un antiguo fallo de este Tribunal –citado precedentemente- por el Dr. Francisco Martínez, en el que, explicó que en casos como el presente, *"lo que interesa verdaderamente para llegar a la solución correcta es la naturaleza del derecho a la relación jurídica que ha sido controvertida, ya que "la eficacia refleja del juzgamiento no pertenece al campo procesal, sino que se determina y se regula según las diversas normas que rigen las relaciones singulares y establecen sus vínculos recíprocos"….Si la pretensión del Fisco Nacional contra los exdirectores de aquellas entidades supone, entre otras cosas, la existencia de la relación jurídica impositiva respecto de la entidad social, la declaración de esta última a través del acto administrativo o el reconocimiento de su existencia por ente social, no autoriza al Fisco a pretender, "sin más, existe su relación" con los ex directores de la sociedad. Para decirlo con el ejemplo de Chiovenda, respecto del fidejusor, aquella declaración "importa sólo que A debe 100 a B; pero respecto de C, ya sea justa o injusta la sentencia entre A y B, la relación debe volver a examinarse exnovo"* (Quatrocchi, Antonio Serafin, 27/9/66).

Por tal razón, el legislador estableció la obligación de seguir el procedimiento de determinación de oficio "respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8", no restringiendo las defensas que estos puedan oponer.

VI.- Que sentado lo que antecede, y del relato efectuado en el voto del Dr. Perez, cabe afirmar que en lo que se refiere a la procedencia de la deuda, el debate se centra en dos cuestiones: a) la emisión de facturas a nombre de las empresas cuestionadas y b) la acreditación de la veracidad de las compras y locaciones y servicios efectuadas por Perterser S.R.L.

Asimismo, de los elementos reseñados en los actos en crisis, cabe colegir que el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas irregularidades de algunos proveedores de la contribuyente Perterser S.R.L. que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones inexistentes e impugnables.

Ello así, en puntual contestación a los argumentos de los recurrentes, cabe traer a colación lo sostenido por la Sala B de este Tribunal, en su anterior conformación, in re "Vialbo Construcciones S.A.", 11/2/2002, donde señaló que en la medida que el Fisco había formulado concretas y graves impugnaciones a los proveedores, el actor no podía limitarse a afirmar que no se encontraba obligado a conocer o verificar la situación fiscal de aquellos con quienes contrata. Allí, advirtió que *"…no pueden considerarse las impugnaciones del Fisco Nacional en forma aislada y someterlas a un análisis singular, como pretende equivocadamente la apelante, para concluir si tenía obligación de conocerla o no, cuando la realidad indica que se trata de situaciones reiteradas, irrazonables desde el punto de vista del supuesto trato comercial (que habría abarcado más de cuatro años), que se conjugan con un racimo de otras anomalías propias de operaciones falsas...claramente, una cosa es reputar de apócrifa una factura por el mero hecho de que el proveedor no haya presentado las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado y/o al Impuesto a las Ganancias, o que las haya presentado en forma constante con saldo a su favor, circunstancias éstas que resultan completamente ajenas al adquirente de tales bienes o servicios y que no bastan, por sí solas, para calificar de falso instrumento alguno (cfr. Doctrina Jurisprudencial emergente de la causa "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 17/3/02)...otra muy distinta es la situación que se presenta cuando se dan, concomitantemente, una serie de indicios comprobados, graves y precisos, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas...y como corolario una actitud de la apelante que se limita a aseverar dogmáticamente que no le compete el control de la situación fiscal de aquellos con quienes contrata, sin aportar dato adicional alguno...tendiente a profundizar la investigación en terrenos que resulten de su exclusivo interés".*

VII.- Que en cuanto a la impugnación de los créditos fiscales cabe recordar la importante doctrina sentada por esta Sala, en su anterior integración, en la que explicó que "de la economía propia del impuesto al valor agregado surge la doctrina de la concurrencia de los elementos material- formales del crédito fiscal" (vid. por todos, "Impulso S.A.", 27/3/98). En efecto, para que un crédito fiscal revista la calidad de computable, es menester la concurrencia del aspecto material (existencia de las operaciones) y formal (discriminación del impuesto, cuando correspondiere por expresa disposición legal).

Este criterio fue convalidado por Nuestro Máximo Tribunal entre otros, en las causas "ADM Argentina SA" y "Molinos Rio de la Plata S.A." de fechas 10 de marzo de 2015 y 25 de agosto de 2015, respectivamente, en donde se estableció que *"...a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), resulta indispensable que sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente"*.

En esta inteligencia, corresponde al actor acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales.

Cabe recordar que la Alzada ha tenido oportunidad de expresar reiteradamente que "*... ante las fundadas observaciones efectuadas por el Fisco, pesaba sobre la parte actora, la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal, a lo que debe añadirse que, los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las negociaciones* (conf. esta Sala, Causa Nº43037/2011, in re "Lim Sur SA (TF 24762-I) C/DGI", del 20/11/2012; Causa Nº 7795/08, in re "Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI", del 03/04/12; y Sala II, Causa Nº32.350/2012, in re "Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", del 29/11/2012).

Y, agregó "*....no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones* (conf. esta Sala, in re "Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento", del 3-7-12; y "Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI", del 11-9-12; en el mismo sentido, CNACAF, Sala I, causa "Nidera SA", expte. nro. 41858/2005, del 20/03/2012 y Sala IV, causa "Agrocomercial Ramallo SA", expte. nro. 5341/2015, sentencia del 11/08/2015, entre muchos otros)".

Bajo ese marco, correspondía a los recurrentes acompañar la documentación y acreditar fehacientemente la existencia de las operaciones con sus proveedores, lo que no ocurrió en autos, razón por la cual corresponde confirmar la postura fiscal frente al impuesto al valor agregado.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones venidas en recurso, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos. Con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.04.29 12:24:52 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 Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.04.29 13:02:12 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: 2025.04.29 15:34:00 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.29 15:34:25 -03:00