46539/2019 “EUCLIDES, MIGUEL ANGEL (TF 48914-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, de noviembre de 2022

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 229/235 vta., el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones de la AFIP-DGI mediante las cuales se había determinado de oficio la responsabilidad del actor en su carácter de responsable solidario respecto del Impuesto a las Ganancias —período 2012—; del Impuesto al Valor Agregado —periodo 01/2012 a 12/2021— y del Impuesto a las Ganancias, salidas no documentadas, por los períodos fiscales 1/2012; 3 a 6/2012 y 11/2012, con más intereses y multas, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 46 y 47, incisos b, y c, de la ley 11.683, reduciendo su graduación al mínimo legal. Impuso las costas a la vencida, salvo en la proporción que se reduce la multa, aspecto en que se imponen por su orden.

Para así resolver señaló, en primer lugar, que la empresa Calidad Digital SRL había tenido la oportunidad de ejercer su derecho de defensa presentando por escrito su descargo y aportando la documentación respaldatoria de todas las operaciones realizadas con las empresas proveedoras observadas durante todo el tiempo que había abarcado el procedimiento determinativo de oficio, el cual no había ejercido. Asimismo, dejó sentado que las determinaciones dictadas en dicho procedimiento fiscal no habían sido objeto de recurso alguno por aquella empresa, quien tampoco había dado cumplimiento con la intimación de pago contenida en cada uno de dichos actos determinativos.

Por consiguiente, correspondía analizar los presupuestos fácticos y jurídicos que habilitaban la responsabilidad solidaria. Al respecto, consideró que, si bien no se advertía obstáculo legal alguno para que el Fisco comenzara el procedimiento de determinación de oficio con el objeto de verificar la eventual responsabilidad solidaria, de la lectura del art. 8º de la ley 11.683 se evidenciaba que ésta nacía sólo frente al incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago cursada por el organismo recaudador. En consecuencia, el Fisco sólo podía expedirse respecto de la responsabilidad del deudor solidario *una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al principal*. Sólo a su expiración podía tenerse por configurado el incumplimiento que habilitaba en forma subsidiaria la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena.

A su vez, del propio texto legal se desprendía que la causal eximente de responsabilidad era la demostración de que los propios entes

administrados los habían puesto en imposibilidad de cumplir en tiempo y forma con sus deberes tributarios. En tal contexto, correspondía al responsable solidario aportar la prueba irrefutable y concluyente apta y necesaria para desvirtuar ese principio.

Conforme se desprendía de las actuaciones administrativas agregadas a la causa, el Sr. Euclides había ocupado el cargo de gerente en la empresa Calidad Digital SRL durante los períodos fiscalizados y, además, disponía de los fondos.

En razón de ello, y toda vez que el actor no había negado haberse desempeñado en tal condición (vgr., gerente de la deudora principal) y tampoco había demostrado que se lo hubiese puesto en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, correspondía confirmar el acto.

En lo referente a la multa, concluyó que las sanciones aplicadas por el organismo habían sido correctamente aplicadas, toda vez que se había acreditado un proceder engañoso mediante hechos externos y concretos y el actor no había acompañado pruebas que demostrasen haber actuado conforme a derecho. No obstante, dada la falta de antecedentes sumariales previos, correspondía reducir la pena al mínimo legal previsto en el art. 46 de la ley de rito.

2º) Que, contra dicha resolución, apeló **el actor** y expresó agravios a fs. 249/258 vta., contestado a fs. 268/277.

En primer lugar, señala que las operaciones que Calidad Digital SRL llevó a cabo con los proveedores Construcciones Olimpia SRL, Construdar SRL, Corpseg SRL, IBC Market SA, Security Tecnologys SA y Vel Comunicaciones SA fueron efectivamente realizadas.

Al respecto, afirma que quedó suficientemente probado en autos que los referidos proveedores habían suministrado bienes y/o servicios a Calidad Digital SRL.

Sostiene que cumplió siempre con sus obligaciones.

Manifiesta que no se han ejecutado las acciones de cobro contra el deudor principal en forma previa a accionar contra el responsable solidario.

Argumenta que la responsabilidad personal y solidaria de los miembros de los órganos de administración no se presume en ningún caso y debe ser probada por quien la invoca.

Se agravia en cuanto a la tasa de interés aplicable y de las costas.

Finalmente, ofrece como prueba que se pida informes a la AFIP sobre el momento oportuno en que se colocó a la sociedad Vel Comunicaciones SA y a los restantes proveedores en el registro de Usina de Facturas Apócrifas

3º) Que, el responsable solidario es aquel sujeto que, si bien no es el realizador del hecho imponible, debe responder por un mandato expreso de la norma junto con el destinatario legal tributario, en razón de tener algún nexo económico o jurídico con éste.

La sociedad es el contribuyente, es decir el sujeto obligado al pago por realizar el hecho imponible, en tanto quienes la representan tienen a su cargo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tanto formales como materiales, es decir, presentar sus declaraciones juradas y pagar el tributo allí liquidado con los fondos que administran. De no cumplir con estos deberes, deben responder con sus propios bienes por el tributo no ingresado.

4º) Que, según los arts. 6° y 8° de la ley 11.683 (t.o vigente), para que proceda la responsabilidad solidaria deben darse las siguientes condiciones:

a) que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes,

b) que dicho incumplimiento le sea imputable a título de dolo o culpa.

c) que el deudor no cumpla con la intimación administrativa previa.

Este último requisito tiene como fin el resguardo del crédito fiscal, porque si la ley exigiera que el incumplimiento del que se trata fuera el de la determinación de oficio firme, ello importaría un amplio lapso que tornaría en ilusoria la posibilidad del Fisco de determinar la deuda tributaria a los responsables solidarios. El mencionado artículo no requiere en ningún lado que la determinación se encuentre firme, sino que basta a los fines de la ley con el incumplimiento de la mera intimación administrativa (cfr. Sala II del Fuero *in re:* "Troilo Mauro Gustavo" del 12/06/2007).

5º) Que, surge del art. 8º, inc. a, de la ley 11.683 que la responsabilidad del solidario nace sólo frente al incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago cursada por el organismo recaudador, es decir, su falta de cumplimiento habilita al organismo fiscal a extender la responsabilidad. La determinación de oficio cumplida respecto de aquél a quien se quiere hacer efectiva la responsabilidad solidaria *sólo* se puede dictar *una vez*

vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal, pues solamente a su expiración se podrá tener por configurado el incumplimiento que habilita —en forma subsidiaria— la extensión de la responsabilidad al encargado de deuda ajena, sin que se advierta obstáculo legal alguno para que el Fisco comience el procedimiento de determinación de oficio con el objeto de verificar la eventual responsabilidad personal y solidaria, aún antes de intimar de pago al deudor principal (*Fallos:* 327:769, del dictamen del Procurador al que remitió la Corte federal).

6º) Que, conforme surge de autos, a raíz de la fiscalización iniciada a la empresa Calidad Digital SRL se formularon cargos y se determinó de oficio su obligación tributaria por haber computado compras y gastos sin respaldo documental respecto de las proveedoras Construcciones Olimpia SRL, Construdar SRL, Corpseg SRL, IBC Market SA, Security Technologys SA y Vel Telecomunicaciones SA, las cuales fueron impugnadas por detectarse en ellas indicios graves de ser apócrifas.

Al término del plazo legal dispuesto en el acto administrativo la contribuyente no interpuso recurso alguno en los términos del art. 76 de la ley 11.683, por lo que quedó firme y, encontrándose impaga la obligación tributaria allí determinada, la AFIP se encontró habilitada para impulsar el procedimiento por responsabilidad solidaria, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 6º, 7º y 8 º de la precitada normativa, respecto del aquí actor, en su calidad de socio gerente de tal empresa.

En consecuencia, *toda vez que los actos de determinación se dictaron después de que se produjera el incumplimiento de la intimación de pago a la sociedad* (deudora principal), no se advierte obstáculo legal alguno que impida el dictado de la resolución que determinó la obligación de pago del actor como responsable solidario.

7º) Que, por otra parte, cabe señalar que la causal eximente de responsabilidad es la demostración de que los propios entes administrados han colocado a los responsables solidarios en imposibilidad de cumplir en tiempo y forma con sus deberes tributarios, correspondiendo a estos sujetos aportar la prueba en este sentido.

Al respecto es oportuno recordar que, tal como lo señaló el Tribunal Fiscal y no fue debidamente rebatido por la actor, éste tuvo injerencia tanto en el manejo comercial como financiero de la empresa Calidad Digital SRL además de ser su socio gerente.

Por consiguiente, toda vez que el actor no produjo prueba tendiente a demostrar que la empresa lo colocó en la imposibilidad de cumplir


#34047333#350489755#20221124105049744

correcta y oportunamente sus deberes, corresponde desestimar sus agravios ya que no se advierten razones para eximirlo de las responsabilidades societarias e impositivas que se le imputan, debiendo cargar con las correspondientes consecuencias tributarias de su conducta (cfr. artículo 13 de la ley 11.683 y doctrina del art. 902 del Código Civil). *Ello, sin perjuicio de la posibilidad que tiene, en su caso, de obtener el reembolso de lo pagado de la verdadera contribuyente que es la sociedad.*

8º) Que, admitido que corresponde al actor responder por las obligaciones tributarias de la empresa Calidad Digital SRL en su carácter de socio gerente, como responsable por deuda ajena, cabe analizar seguidamente sus agravios con relación a la determinación de oficio de la obligación tributaria de la empresa por los gastos y créditos provenientes de facturas apócrifas.

9º) Que, al respecto, cabe señalar que, tal como lo ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 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), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley de IVA) resulta indispensable que sea legítimo. En ambos casos, 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 (cfr. causa CSJ 119/2013"ADM Argentina SA c/EN –AFIP-DGI- Resol. 24/08 25/08 DV Dy R s/ Dirección General Impositiva", sent. del 10 de marzo de 2015). A tales efectos, resulta indispensable, según criterio de la Corte, acreditar LA CAPACIDAD ECONÓMICA DE LOS PROVEEDORES.

10) Que, según el art. 33 de la ley 11.683 (t.o. vigente), *"... todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos*".

11) Que, en el caso, el actor no ha logrado rebatir los argumentos sostenidos por el Fisco ni ha aportado elementos suficientes para tener por acreditada la veracidad de las operaciones y su realidad económica (*Fallos:* 314:745). Máxime, si se tiene en consideración que no desvirtuó los hechos y fundamentos sobre los que la fiscalización actuante efectuó el ajuste, en especial, en lo referente a la ausencia de capacidad operativa, comercial y financiera de los proveedores impugnados (cfr. causas CSJ 119/2013"ADM Argentina SA" y "Molinos Río de la Plata SA", sent. del 25/8/15, ya cit.).

12) Que, toda vez que el actor no ofreció prueba alguna que demostrara la existencia de las operaciones con los proveedores calificados como apócrifos corresponde desestimar los agravios esgrimidos al respecto.

13) Que, la valoración del Tribunal Fiscal respecto de la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, como principio, el conocimiento que compete a esta Cámara y, en el caso, no se ha probado que aquél hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión.

Por ello, y por considerar que no hubo error en la apreciación que se hizo en la sentencia apelada de los hechos, corresponde rechazar los agravios del actor pues, en última instancia, sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso; y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (*Fallos*: 273: 205; 274:35; 276:311, entre otros).

Por lo expuesto, corresponde desestimar los agravios esgrimidos por el recurrente y confirmar la resolución respecto de la procedencia de los tributos determinados con sus correspondientes intereses, de conformidad con el art. 37 de la ley 11.683 y multas, con la reducción dispuesta.

14) Que, finalmente, cabe rechazar las pruebas ofrecidas en esta Alzada pues, al haber tenido la oportunidad de ejercer ese derecho ante el Tribunal Fiscal y no haberlo hecho, no cabe admitirlo en esta instancia. Al respecto, vale recordar que, transcurrido el período de prueba sin que el recurrente intentara la producción de las informativas ordenadas en el pto. 5, de fs. 189, a fs. 197 se dio por decaído el derecho a su producción, sin que ofreciera otras probanzas que acreditaran sus dichos.

15) Que, en cuanto a las **costas,** corresponde su confirmación en atención a que no se advierten motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota (art. 68, primera parte del CPCCN).

Por las razones expuestas, el Tribunal **RESUELVE**: rechazar el recurso del actor y confirmar la resolución apelada, con costas (art. 68, primera parte del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 24/11/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#34047333#350489755#20221124105049744