



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

Sentencia Definitiva

Expediente N° 67952/2018

**AUTOS: NANCY RIVERO Y RICARDO TERAMO S.H. Y OTROS c/
ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS s/IMPUGNACION DE
DEUDA**

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a los, , reunida la Sala Segunda de la Excelentísima Cámara Federal de la Seguridad Social para dictar sentencia en estos autos, se procede a votar en el siguiente orden:

EL DOCTOR JUAN A. FANTINI ALBARENQUE DIJO:

Llegan las presentes actuaciones ante esta Sala, en virtud de los recursos de apelación interpuestos por la Sra. Nancy Rivero y por el Sr. Ricardo Marcelo Teramo contra la resolución 9/17 (DV RRP), dictada con fecha 14 de junio de 2017, por medio de la cual se decidió desestimar la impugnación presentada con fecha 20 de septiembre de 2016. Ello, en razón de no haber demostrado la improcedencia de los cargos formulados, por lo que se dispuso mantener los cargos en las actas de inspección N° 0133446530101 e infracción N° 0133446530101 (F.8480/1 y F 8480/2). En consecuencia, se intimó a los contribuyentes a ingresar la suma de \$ 4.952.705,94.- en concepto de capital de aportes y contribuciones del régimen nacional de la seguridad social, con más sus intereses. También, se la intimo a ingresar la suma de \$ 495.629,68.- en concepto de multa prevista en el segundo párrafo del art. 5 de la RG 1566 AFIP por los periodos 06/2006 al 02/2010 y la suma de \$ 2.643.698,48 en concepto de multa prevista en el segundo párrafo del art. 5 de la RG AFIP 1566 por los periodos 03/2010 a 12/2014. Montos que actualizados al 4/9/2017, fecha de presentación del recurso de apelación, arrojan en su conjunto la suma de \$ **8.926.980,51** (v. reliquidación obrante a fs. 97/101).

En atención a que ambos recursos de apelación son de similar tenor, procederé a darles tratamiento de manera conjunta. Los recurrentes, en sus memoriales de agravios, solicitan se les admitan sus libelos recursivos sin necesidad de depositar la supuesta deuda que se les imputa.

A tales fines, plantean la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 26 de la ley 24.463, 12 de la Ley 21.864 y 9.3 del anexo R.G. AFIP 79 y 39 bis del decreto-ley 1285/58, en tanto y en cuanto limitan el acceso a la justicia. Supletoriamente, solicitan se traten sus recursos en atención a la inexistencia de la supuesta sociedad de hecho contribuyente, creada por el organismo fiscal, conducta que consideran de ilegítima. Asimismo, destacan el estado falencial en que se encuentran, lo que torna imposible materialmente el pago de las sumas reclamadas. Por otro lado, resaltan que la determinación de deuda se ha impuesto





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

en el marco de un procedimiento nulo, por lo que solicitan, se declare la inaplicabilidad del depósito previo. Manifiestan, también, la imposibilidad de pago en virtud de la magnitud del monto reclamado con relación a la concreta capacidad económica de los apelantes, alegando que existe un supuesto propósito persecutorio y desviación de poder por parte del organismo reclamante. Sostienen que la suma reclamada lo es a una sociedad de hecho que fuera creada arbitrariamente por el organismo fiscal en el año 2015 (integrada por el Sr. Teramo y la Sra. Rivero), con el objeto de subsanar supuestas irregularidades del proceso penal y evitar el proceso falencial.

Arguyen, además, que del simple análisis de las actuaciones administrativas surge que muchos de los periodos reclamados en concepto de aportes y contribuciones se encuentran cancelados por los verdaderos contribuyentes, lo que implicaría un enriquecimiento sin causa por parte de la administración, al pretender el cobro por duplicado de una única e idéntica obligación. En otro orden, solicitan la declaración de nulidad de la totalidad del procedimiento ante la inexistencia de contribuyente y ante la ilegalidad del proceder del organismo fiscal. Relatan que el organismo procedió con fecha 17/1/2015 a efectuar denuncia penal por un supuesto delito de evasión previsional por el periodo 12/2014 por la suma de \$132.485,01.- contra la Sra. Nancy Rivero, su hija Florencia Belén Teramo y el Sr. José Luis Galinal (contador de las personas físicas y jurídicas implicadas en la denuncia penal). Sobre esta denuncia, el magistrado con competencia penal, ordenó diversas medidas de prueba y allanamientos, lo que derivó en el pedido al organismo fiscal a que proceda a efectuar la determinación de deuda previa conforme lo exige el art. 18 de la ley 24.769.

A tales efectos se inició la apertura de fiscalización bajo la OI 1341624 a la Sra. Rivero y al Sr. Teramo SOCIEDAD DE HECHO CUIT n° 30-71476391-8, creada de oficio por el organismo Tributario en el año 2015. Estos sucesos –según sostienen- implicaron la vulneración de su derecho constitucional a no auto incriminarse, visto que el propio organismo recaudador primero efectuó la denuncia penal ante la Justicia Federal de Mar del Plata (Causa “Gutierte SA s/Infracción Ley 24.769”) para luego iniciar la inspección y posterior procedimiento, lo que provocó una clara y manifiesta transgresión a sus derechos constitucionales. Con lo cual, solicitan se proceda a la declaración de nulidad de la determinación de deuda efectuada, por haberse creado de oficio en el año 2015 una supuesta sociedad contribuyente denominada “NANCY RIVERO Y RICARDO TERAMO SOCIEDAD DE HECHO” asignándole a tal fin una CUIT y un domicilio fiscal –el del domicilio familiar de sus integrantes-, a efectos de presumir a posteriori una determinación de deuda en concepto de aportes y contribuciones por el termino de diez años.

Por otro lado, señalan que del expediente administrativo no surge presunción valida alguna y, mucho menos, prueba fehaciente de la existencia de una sociedad de hecho, refiere que del informe de fiscalización de la OI N° 01334465 de fecha 26 de septiembre de 2016 (fs. 434/445), surge que a los efectos de ajustar las declaraciones juradas presentadas

Fecha de firma: 30/10/2023

Firmado por: WALTER FABIAN CARNOTA, JUEZ DE CÁMARA SUBROGANTE

Firmado por: JUAN A FANTINI ALBARENQUE, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: NORA CARMEN DORADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: AMANDA LUCIA PAWLOWSKI, SECRETARIA DE CAMARA



#31730112#380870070#20231023134755143



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

durante el año 2013 por las firmas “Dulce Amor SA” y “Polichinela Mayorista SA” se tomaron por muestreo 28 CUILes, cuyos titulares fueron citados a fin de tomarles declaración testimonial, aunque solo se recibieron 8 de ellas, y que dicha prueba recolectada por el organismo fiscal fue efectuada sin control de su parte ni del defensor oficial interviniente en las actuaciones penales. En apoyo de sus posturas también refieren que con fecha 24 de junio de 2009 se dictó la quiebra de la Sra. Rivero en el expte 83152, tramitado por ante el Juzgado Civil y Comercial N°4 del Departamento Judicial de Mar del Plata y con fecha 12 de agosto de 2009 se dictó la quiebra del Sr. Teramo bajo el expte 17036, que tramitó ante el Juzgado Civil y Comercial N°11 del mismo departamento judicial de la ciudad de Mar Del Plata.

Ello, según señalan, demuestra que se pretende crear una sociedad de hecho a efectos de evitar el proceso falencial mencionado, debiendo el organismo fiscal presentarse e iniciar el correspondiente tramite de verificación tardía. En otro apartado de sus agravios indican que según surge de la resolución cuestionada se le imputa a la sociedad de hecho -cuestionada- la determinación e intimación por aportes y contribuciones de la seguridad social declarados en su F 931 respecto de las sociedades Arlequín Mayorista SA, Dulce Amor SA, Gutieste SA y Polichinela SA por los periodos 06/2006 a 12/2012.

Asimismo, se imputan los aportes y contribuciones declarados por las firmas Polichinela SA, Dulce Amor SA, respecto de los periodos 01/2013 a 12/2014 ajustados en virtud de las planillas de liquidación mensuales que resultaron materia de la documentación –allanada- ante lo cual se procedió a liquidar la remuneración mensual de los trabajadores, tomando como base del cálculo un jornal de 8 hs diarias, incluyendo asimismo los importes consignados en concepto de “Comisión por ventas”. Ahora bien, destacan que, más allá de que la Sra. Rivero y el Sr. Teramo nada tienen que ver con las sociedades referidas, no se advirtió que muchos de los periodos imputados se encuentran cancelados o incluidos en planes de pago formulados por las sociedades respectivas, lo que demuestra un accionar malicioso por parte del organismo. Efectúan además una serie de consideraciones en torno a las transferencias de fondos de comercio que existieron entre las firmas “Arlequin Mayorista SA”, “Firulay SA”, “Dulce Amor SA” y “Alto Aracoelis SA”, concluyendo que el organismo, de tener objeción alguna, debió presentar oposición fundada en el momento oportuno.

A modo de resumen de sus relatos expositivos, alegan la existencia de diversos vicios en el procedimiento que afectaron las actuaciones administrativas. Para concluir, apelan la multa de la Resolución General 1556 por entender que la esencia del acto es irrazonable y por ende inconstitucional. Entienden también que la base de cálculo de la multa aplicada es ilegítima, toda vez que se calculó sobre montos que ya fueron oportunamente ingresados por otros contribuyentes.

El organismo, por su parte, en su escrito de réplica inicialmente destaca que el contribuyente no ha integrado la suma debida en calidad de depósito previo, por lo que





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

correspondería se declare desierto el recurso impetrado. Subsidiariamente, contesta los agravios y señala que no constituyen una crítica concreta, sostiene que el recurrente no ha hecho más que manifestar su disconformidad con la determinación de deuda impuesta por su accionar infractor al sistema de ingreso de las contribuciones de Seguridad Social. Posteriormente, resalta que la recurrente se agravia por la creación de oficio -por parte de la AFIP- de una sociedad de hecho integrada por NANCY NOEMI RIVERO Y MARCELO RICARDO TERAMO -asignándole una CUIT- y por el hecho de que el organismo recaudador primero lo denunció penalmente ante la Justicia Federal de Mar del Plata, para luego iniciar la inspección, lo cual vulnerarían y lesionan—según entiende- derechos constitucionales.

Al respecto, manifiesta, que en el marco de la causa penal en trámite ante la Secretaría N° 8 del Juzgado Federal N° 3, autos caratulados "GUTIESTE SA s/EVASION PREVISIONAL" - Expte. N° 63/2015, el magistrado interviniente fue quien ordenó al Fisco determinar la deuda en relación a los contribuyentes denunciados. Por ello, con el fin de satisfacer la manda judicial se generó la Orden de Intervención N° 01334465, que culminó en el labrado de las actas de constatación e infracción aquí cuestionadas. Con lo cual, sostiene que ha sido decisión del juez ordenar al organismo recaudador la determinación de la deuda previsional insinuada en la denuncia penal oportunamente formulada, aun cuando ésta ejerciera el rol de parte querellante en la causa penal. Sostiene que la AFIP no se encuentra practicando una "aventura jurídica" unilateral, sino cumplimentando una manda judicial. Los cuestionamientos vinculados a la aptitud o idoneidad del Fisco para cuantificar la deuda previsional, deberán ventilarse en la causa penal, en el marco de la cual se libró la manda judicial referenciada. Relata que fue el magistrado instructor quien ordenó al Organismo determinar deuda en relación a los contribuyentes denunciados.

Explica, que en oportunidad de formularse la denuncia se indicó "... se han colectado fuertes evidencias que permiten concluir que la actividad comercial desplegada en nombre del establecimiento cuyo nombre de fantasía es "POSITIVO" -uno de los principales exponentes de su sector económico, abarcando principalmente actividades de rubro textil-, como en nombre de "RONNY STEAK HOUSE & BAR" -que constituye un emblemático y muy reconocido restaurante marplatense-, es realmente llevada adelante por los Sres. NANCY NOEMI RIVERO Y RICARDO MARCELO TERAMO, quienes resultarían ser los verdaderos empresarios que se benefician con las rentas obtenidas de la operatoria que en ambos locales tiene lugar". A continuación, se cita una serie de personas jurídicas que se reputaron interpuestas, sin sustancia, meras sociedades pantalla que encubrían a los verdaderos explotadores comerciales de la actividad (ARLEQUIN MAYORISTA SA, POLICHINELA MAYORISTA SA, DULCE AMOR SA Y GUTIESTE SA.). Refiere que -teniendo en cuenta lo expuesto- mal podría determinarse deuda a sociedades aparentes, sin sustancia, integradas por testaferros.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

Por el contrario, a efectos de cumplir con la manda judicial indicada, se constituyó un nuevo contribuyente, a fin de reflejar la realidad económica de la operatoria desplegada: una sociedad de hecho integrada por Nancy Noemí RIVERO y Marcelo Ricardo TERAMO, a la que se le atribuyó la CUIT 30-71476391-8. Esta sociedad de hecho es la contribuyente a la que deben atribuírsele las obligaciones tributarias y previsionales generadas a partir de la explotación de POSITIVO y RONNY. Con lo cual, en ejercicio de las facultades propias del Organismo Fiscal, se arribó a esa conclusión por aplicación del principio de realidad económica (art. 2 de la Ley 11.683), ya que el entramado de personas interpuestas, tenía por finalidad ocultar a los verdaderos titulares de la explotación, los Sres. Nancy Noemí RIVERO y Marcelo Ricardo TERAMO.

En relación con el agravio vertido en torno al estado falencial de Rivero y Teramo, pone de resalto que la actora está pasando por alto la ausencia de identidad entre la persona física y la persona jurídica que integran. En efecto, en este caso se está determinando deuda previsional al ente ideal que el actor integra y -es por ello- que no se exigirá su cobro en el marco de la quiebra de la persona física. Por lo que, concluye, el agravio debe ser rechazado. Ahora bien, en cuanto a que la apelante se agravia al entender que la determinación de deuda no corresponde, por carecer de motivación suficiente, violentándose así su derecho de defensa y solicita, por ello, la nulidad de todo lo actuado. Sostiene que, de la sola lectura del escrito impugnatorio, se infiere que el contribuyente ha tenido acabado conocimiento de los conceptos por los que se han realizado la determinación de deuda y se ha calculado la multa correspondiente y, por tanto, la falta de fundamentación que se alega en nada lo ha perjudicado. Por ello, sostiene que este agravio debe ser rechazado.

Respecto de la exorbitancia de la sanción aplicada, destaca que Res. 1566/03 no es una norma ni una ley penal, sino que se trata de una disposición que se limita a fijar el quantum de la sanción entre un máximo y un mínimo establecido por la Ley 17.250, con el fin de evitar la discrecionalidad de los funcionarios en la aplicación de ésta, por lo que este agravio también debe ser desestimado.

Ceñida la cuestión a resolver, corresponde en primer término me expida respecto de los aspectos formales y el requisito de admisibilidad

I.- Depósito Previo.

Cabe advertir que la parte recurrente solicita se la exima de su pago, en atención a la magnitud de los montos en discusión respecto de la concreta capacidad económica de los apelantes. A su vez, y lo que no es un dato menor, cabe resaltar, que se encuentra bajo debate la legalidad en la creación de la sociedad de hecho a la que se le imputa la infracción. También resulta relevante, que los presuntos integrantes de esta sociedad de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

hecho atravesaron procesos falenciales, en los que se decretó la quiebra, tanto de la Sra. Rivero como del Sr. Teramo, lo que en principio demostraría las dificultades económicas alegadas. Sumado a ello que -según manifiestan- varios de los periodos reclamados se encontrarían cancelados por sus verdaderos contribuyentes y a que pesa sobre ellos dos medidas cautelares preventivas en la causa “Fisco Nacional –AFIP C/ Rivero Nancy Noemi s / Ejecucion Fiscal” Expte. 24744/16 y en la causa “Fisco Nacional – AFIP c/ Teramo Marcelo s/ Ejecucion Fiscal” Expte. 23572/2016, ambas en trámite ante el Juzgado Federal N°4 de Mar del Plata.

Por lo expuesto, carecería, a su entender, de sentido la exigencia del depósito previo a una sociedad de hecho (que fuera arbitrariamente creada -según la recurrente-), cuyo monto, para una sociedad creada en el año 2015, en principio, sería de desproporcionada magnitud, en relación con la concreta capacidad económica del recurrente. En efecto, como bien señala la propia administración (Ver dictamen jurídico 732/16 DV JUMA obrante a fs. 19/22 de las actuaciones papel), no debe perderse de vista las particulares circunstancias que rodean el origen de la sociedad de hecho, la cual fue creada compulsivamente en sede administrativa a fin de reflejar la realidad económica de la explotación comercial desplegada por los Sres. Teramo y Rivero, a través de la supuesta interposición de personas física y/o jurídicas. Por lo tanto, obligarlas al cumplimiento de este requisito por parte de la SOCIEDAD DE HECHO, podría significar compelerlos a violar el secreto fiscal que protege al contribuyente en cuanto nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo (Fallos 344:1411).

Elementos que analizados en conjunto y frente a las excepcionales circunstancias que rodean la cuestión me llevan a exceptuarlos de este requisito de admisibilidad y propiciar la apertura de esta instancia. Ello así, teniendo en miras garantizar el pleno ejercicio del derecho de acceso a la jurisdicción y una atenta observancia de las disposiciones del art 18 de la CN. El cual garantiza el derecho constitucional de defensa en juicio.

III. Análisis del recurso

En primer término, cabe señalar, que toda vez que los jueces no están obligados a seguir todas las argumentaciones vertidas por las partes (CS, nov. 4/97 “Wiater c/ Min. de Economía”, La Ley, 1998-A, 281 y Fallos: 272:225; entre muchos otros), se dará tratamiento únicamente a los agravios que resulten conducente para esclarecer los hechos y resolver correctamente el diferendo.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

En cuanto al fondo de la cuestión a resolver, que gira en torno a la conducta asumida por el organismo recaudador, de crear una sociedad de hecho a nombre de la Sra. Rivero y el Sr. Teramo, imputándole la infracción detectada, no puedo dejar de señalar que la sanción bajo análisis fue iniciada con motivo de la causa penal N°63/2015 caratulada “GUTIESTE SA s/ EVASION PREVISIONAL”, tramitada ante la Secretaria N°8 del Juzgado Federal N°3 de Mar del Plata, a raíz de la denuncia efectuada por el Director (Int.) de la Dirección Regional de la AFIP-DGI de la Ciudad de Mar del Plata, mediante la que se dió cuenta de la comisión de diversas maniobras en infracción a la ley 24.769 y las que habrían sido llevadas a cabo por los responsables de los establecimientos comerciales denominados “RONNY BAR” -ubicado en Roca N° 1353 de esta ciudad- y “POSITIVO” -localizados en Catamarca N° 1733, Güemes N° 3361, San Martín N° 2399 y Rivadavia N° 2420, todos de esa ciudad.

A los recurrentes se les han imputado los siguientes hechos:

“Haber formado parte, por lo menos desde el mes de abril de 2006, sin descartar que hayan formado parte con anterioridad, de una organización compuesta en principio por Nancy Noemí RIVERO, Ricardo Marcelo TERAMO, Alan Marcelo TERAMO RIVERO, Viviana Beatriz RIVERO y José Luis GALLINAL, sin descartar la participación de otras personas, destinada a cometer, colaborar o coadyuvar delitos tributarios y previsionales indeterminados, interponiendo en dicho contexto, diversas personas físicas y jurídicas en la realización de las actividades comerciales desarrolladas por los establecimientos que giran bajo el nombre de fantasía “POSITIVO” y “RONNY STEAK HOUSE & BAR”, de los cuales los nombrados serían los verdaderos responsables.

Asimismo se les imputó “Haber evadido el Impuesto al Valor Agregado, ejercicios fiscales 2007 a 2014, por las sumas de \$279.251,74.-, \$374.900,42.-, \$397.015,02.-, \$479.629,00.-, \$1.001.531,00.-, \$940.559,23.-, \$1.217.958,13.- y \$1.979.321,15.- respectivamente, mediante la falta de presentación de las correspondientes declaraciones juradas originales del contribuyente Nancy RIVERO y Fecha de firma: 21/11/2018 Ricardo TERAMO Sociedad de Hecho (CUIT n° 30-71476391-8), habiendo presentado declaraciones juradas engañosas del IVA por intermedio de sociedades comerciales interpuestas (ARLEQUIN MAYORISTA SA, POLICHINELA MAYORISTA SA, DILCE AMOR SA, y GUSTIESTE SA) -en las que declararon débitos fiscales menores a los originados por las ventas gravadas reales de los locales explotados bajo las denominaciones POSITIVO y RONNY STEAK HOUSE & BAR (diferencias determinadas a partir de la lectura de los respectivos controladores fiscales)- desplegando de tal manera maniobras fraudulentas con el objeto de evadir la real carga impositiva que le correspondía ingresar al Fisco a la sociedad de hecho y provocando con este accionar el encubrimiento del verdadero hecho imponible, al utilizar a distintos responsables que resultaban insolventes,

Fecha de firma: 30/10/2023

Firmado por: WALTER FABIAN CARNOTA, JUEZ DE CÁMARA SUBROGANTE

Firmado por: JUAN A FANTINI ALBARENQUE, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: NORA CARMEN DORADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: AMANDA LUCIA PAWLOWSKI, SECRETARIA DE CAMARA



#31730112#380870070#20231023134755143



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

logrando así ocultar ante el Fisco a los verdaderos responsables de las mentadas explotaciones comerciales; ello con la intervención en la toma de decisiones al efecto y en el manejo económico y financiero de los integrantes de la sociedad de hecho, de sus familiares Alan Marcelo TERAMO RIVERO y Viviana Beatriz RIVERO y del asesor contable de los mismos José Luis GALLINAL”.

Creo necesario resaltar que lo aquí debatido, fue fruto de un pedido de determinación de deuda previsto en el art. 18 de la ley 24.769, y que, a la hora de materializarla, fuera ordenada por el Juzgado Federal de Mar del Plata, debiendo individualizarse a los contribuyentes denunciados, Sra. RIVERO y el Sr. TERAMO, sin embargo, el organismo fiscal fue más allá de esa orden judicial y dispuso la creación de una SOCIEDAD DE HECHO, la que integró con los sujetos denunciados, generándoles un numero de CUIT y un domicilio fiscal, todo ello se advierte, en la orden de intervención 1341624 que derivo en la resolución n° 9/17/M (DV RRMP).

Como bien señala el Sr. representante del Ministerio Público, mal podrían los apelantes consentir la resolución atacada, cuando ello implicaría el reconocimiento tácito de un cuestionable obrar del organismo, en cuanto creó oficiosamente un sujeto distinto a las personas fiscales, a fin de imputarle la infracción aquí en discusión.

El organismo administrador pudo haber efectuado la orden de intervención centrada en las personas físicas imputadas en la causa penal o en las empresas que aparentemente habrían conformado un conglomerado empresario, con la finalidad de evadir cargas impositivas y previsionales, sin embargo, optó por la creación de una ficción jurídica, justificando su proceder en el principio de la realidad económica, sin evaluar la posible afectación de los derechos de defensa de los imputados y el debido proceso.

En este orden de ideas, el principio de la realidad económica constituye una pauta interpretativa de excepción, que solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria, cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado, pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, “debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares”.

Ahora bien, lo aquí debatido, gira en torno de determinar si la facultad legal del organismo recaudador, de desconocer las formas y estructuras utilizadas por los contribuyentes, puede ser ejercida sólo cuando sea manifiesta su falta de adecuación con las formas y estructuras que el derecho ofrece y, si en caso de duda, debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares.

Fecha de firma: 30/10/2023

Firmado por: WALTER FABIAN CARNOTA, JUEZ DE CÁMARA SUBROGANTE

Firmado por: JUAN A FANTINI ALBARENQUE, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: NORA CARMEN DORADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: AMANDA LUCIA PAWLOWSKI, SECRETARIA DE CAMARA



#31730112#380870070#20231023134755143



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

En esta inteligencia, y tras examinar la creación de la sociedad de hecho realizada por el ente recaudador, la cual se basó en una serie de presunciones que, de ser admitidas sin más, podría significar otorgar al organismo fiscal el privilegio de alegar una simple sospecha acerca de la existencia de fraude, para que el peso de la prueba en contrario recayera sobre el administrado, cuestión que, entiendo, resulta intolerable.

Por lo que, la interpretación de las normas tributarias por la realidad económica, no es posible, sin el aporte de argumentaciones contundentes que permitan desandar el encuadre jurídico otorgado por el contribuyente a sus negocios.

El hecho de estructurar el procedimiento únicamente en base a las presunciones señaladas, aparece cuanto menos dogmático frente a la complejidad de la materia a analizar y la imperiosa necesidad de contar con mayores elementos de juicio. La utilización de estas presunciones, no debe ser entendida como la instauración del principio de la responsabilidad objetiva, sino, como un régimen probatorio característico de la figura tributaria (en similar sentido ver Fallos: 312:149). Por lo cual, ante la ausencia de elementos probatorios conducentes, en lo que hace a la comprobación de las presunciones que sustentan el reclamo, se impone descalificar el proceder llevado a cabo por el organismo administrativo tributario.

Ahora bien, resulta interesante el reconocimiento efectuado por parte de la administración, en cuanto a que el magistrado con competencia penal le ordenó al organismo determinar la deuda en relación a los contribuyentes que denunciara. Pero reconoce que teniendo en cuenta la situación fáctica descrita en torno a la supuesta interposición de personas, mal podría determinarse deuda a sociedades aparentes, sin sustancia, integradas por testaferros. Por el contrario, a efectos de cumplir la manda judicial indicada, se constituyó un nuevo contribuyente, a fin de reflejar la realidad económica de la operatoria desplegada, una sociedad de hecho integrada por Nancy Rivero y Marcelo Ricardo Teramo a la que atribuyó la CUIT 30-71476391-8. Esta sociedad de hecho –a su entender- es la contribuyente a la cual deben atribuirse las obligaciones tributarias y previsionales, generados a partir de la explotación de POSITIVO y RONNY. Arriba a esa conclusión por aplicación del principio de la realidad económica (art. 2 de la ley 11.683), ya que el entramado de personas interpuestas tenía por finalidad ocultar a los verdaderos titulares de la explotación, los Sres. Rivero y Teramo.

En este escenario, se ha manifestado la Excma. C.S.J.N. respecto a la temática en cuestión, así, ha dicho que “la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

contributiva, y es por ello, que ‘requieren un uso inteligente, concreto y racional’. Es en el supuesto de las presunciones denominadas iuris et de iure, en el que la cuestión adquiere "su mayor dramatismo", pues hay veces que el legislador para 'simplificar', acude al resolutivo método de no admitir la prueba en contrario, cercenando la posibilidad de que el contribuyente utilice, frente a la Administración, algunos de los medios jurídicos de defensa. Que con esto se consigue seguridad jurídica es indudable; pero tal vez la aplicación del principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado por tales 'aseguramientos'" (Salvador del Castillo Álvarez-Cedrón, "Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva", Revista de Administración Pública, n° 62, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1970, en especial, págs. 100, 104 y 136)."

En este orden de ideas, es pertinente recordar que la Corte ha justificado la existencia de esta clase de mecanismos presuntivos, pero al así hacerlo, ponderó la existencia de excepcionales circunstancias. (En tal sentido ver “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional -Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25.063 s/ proceso de conocimiento – Fallo: 333:993 -cons. 12 y 13 -Sent. del 15.06.2010)

Considero que la brecha que media entre la realidad y la ficción diseñada por el organismo, evidencia que se prescindió ponderar la afectación del derecho de defensa de los apelantes y de las reglas de un debido proceso, lo que lo conllevó, prácticamente, a su desconocimiento, y lo condujo –en definitiva- a dar primacía a la ficción sobre la realidad.

En este sentido, cabe destacar también lo que tiene dicho el Máximo Tribunal, en cuanto destaca que el control de constitucionalidad se centra en “que el ejercicio de las potestades de los restantes poderes del Estado se mantenga dentro de los límites de la garantía de la razonabilidad que supone que tales actos deberán satisfacer un fin público, responder a circunstancias justificantes, guardar proporcionalidad entre el medio empleado y el fin perseguido y carecer de iniquidad manifiesta” (Voto de los Dres. Juan Carlos Maqueda y Elena I. Highton de Nolasco) (Fallos: 328:690).

Con lo cual, al no haber arbitrado el organismo, los medios indispensables que tenía a su alcance, tendientes a corroborar la veracidad de los hechos invocados por las recurrentes, mal puede ahora, pretender aplicar a la parte accionante una multa por diversas irregularidades detectadas a una sociedad de hecho, creada por quien imputa la infracción. El proceder del ente recaudador resultó irrazonable por ende arbitrario.

No se trata de cumplir con un ritualismo procedimental, sino de satisfacer el orden público para arribar a la verdad material, mediante el aseguramiento del derecho de defensa del interesado.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

Las normas constitucionales, y en particular aquellas que establecen los derechos de los individuos frente al Estado, son imperativas; es decir, existen y deben ser aplicados, precisamente porque ellos integran un orden jurídico constitucional superior al Estado.

En este sentido se expidió esta Sala —en su anterior integración— en autos “INGENIO RÍO GRANDE S.A. c/ D.G.I.” sent. 81407 del 31.10.00 en cuanto sostuvo que “...El proceso administrativo debe brindar protección jurídica al particular a la par que asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general. Es por ello que la observancia de la regla del debido proceso adjetivo debe acentuarse aún más cuando el órgano administrativo resulta, al mismo tiempo, parte y juez dentro de una misma causa, pues en esa doble condición posee más información -inclusive de sus propios registros- que le facilita la constatación de las afirmaciones que efectúe el administrado. Por esa razón, el procedimiento administrativo recursivo debe ser abierto a prueba tanto cuando el órgano administrador lo crea necesario como cuando el administrado así lo solicita a fin de acreditar los hechos que invoca. Sólo así se garantiza su derecho de defensa, arribando a una mayor racionalización y eficacia de los trámites cumplidos, valorando las probanzas aportadas y conducentes para incursionar a fondo en la realidad económica analizada, primando así el principio de la verdad material o real, rector indiscutido de la labor fiscalizadora del cumplimiento de las obligaciones tributarias en general.”

El procedimiento administrativo debe ser transparente, debiendo asegurarse el pleno y cabal conocimiento del interesado de la gestión que se lleve a cabo, permitiéndole argumentar, producir y controlar todas las medidas de prueba que proponga y hagan a su derecho, como así también las que la propia administración impulse en su búsqueda de la verdad. Con ello, no sólo se garantiza el derecho de defensa de éste, sino una mayor racionalización y eficacia de los trámites administrativos, facilitándose a los funcionarios que deben expedirse una información más amplia y completa. Posteriormente, compete al organismo administrativo apreciar las probanzas producidas, no ya en base a principios rígidos, sino de manera lógica y natural, aquilatando cada una de ellas en su individualidad y dentro del conjunto de la rendida.

Con lo cual, dentro del sistema jurídico argentino, sin prescindir de los niveles de jerarquía normativa que estructura el artículo 31 de la Constitución Nacional, se debe observar una confluencia armónica del principio de razonabilidad y no abuso del derecho (art. 14 y 28 CN) y la pauta de la realidad económica prevista en el artículo 2º de la ley 11.683, confluencia que no advierto en los presentes actuados, toda vez que esta última pauta de realidad económica avasalló a los primeros.

Fecha de firma: 30/10/2023

Firmado por: WALTER FABIAN CARNOTA, JUEZ DE CÁMARA SUBROGANTE

Firmado por: JUAN A FANTINI ALBARENQUE, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: NORA CARMEN DORADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: AMANDA LUCIA PAWLOWSKI, SECRETARIA DE CAMARA



#31730112#380870070#20231023134755143



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

Por las consideraciones vertidas y de conformidad con el minucioso dictamen del ministerio público fiscal, corresponde revocar la resolución recurrida.

Finalmente, en cuanto a las costas, en atención a las particularidades presentadas en la causa y lo novedoso de la cuestión debatida, corresponde que se impongan las mismas por su orden.

Con respecto a la regulación de honorarios que ordenan los artículos 163 y 164 del C.P.C.C.N., cabe tener presente que la Ley 27.423 no puede ser aplicada en autos en forma mecánica, dado que dicho texto legal no contempla expresamente el proceso de impugnación de deuda. Ello así, teniendo presente lo expresado por el Superior Tribunal de la Nación, en cuanto a que la regulación de honorarios, no debe depender exclusivamente del monto del reclamo, sino que deberá ser ponderado por los jueces, bajo pautas de razonabilidad, atendiendo a la naturaleza, complejidad del asunto, mérito de la causa, calidad, eficacia y extensión del trabajo realizado (Fallos 257:142; 296:126; 302:534 y sus citas, 320:495; 339:216; entre otros) y lo dispuesto por el artículo 1255 del Código Civil y Comercial de la Nación y lo establecido por el Alto Tribunal en “Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.A. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa” Sentencia del 4 de septiembre de 2018, se regulan los honorarios correspondientes a la dirección letrada de la parte actora por sus actuaciones en la presente causa en 5 UMA -equivalente a \$ 126.865 (conf. Acordada C.S.J.N. N° 30/2023 y Resolución CSJN SGA N° 2722/2023). Importes a los que se adicionara el IVA en caso de corresponder (cfr. Excma. C.S.J.N. “Compañía General de Combustibles S.A. s/ recurso de apelación”, sent. Del 16/06/93, Fallos 316:1523). Con relación a los honorarios correspondientes a la representación letrada de la demandada deberá estarse a lo dispuesto por el art. 2 de la Ley 27423.

Por las consideraciones vertidas precedentemente, propicio 1) Declarar la habilitación de la presente instancia; 2) Revocar la resolución recurrida y ordenar al organismo que lleve a cabo nuevamente un procedimiento en el que respete estrictamente el debido proceso adjetivo en base a los argumentos esgrimidos precedentemente, 3) Imponer las costas por su orden (conf. art. 68 2do. párrafo CPCCN.), 4) Regular los honorarios de la dirección letrada de la parte actora por sus actuaciones en la presente causa en 5 UMA -equivalente a \$ 126.865 (conf. Acordada C.S.J.N. N° 30/2023 y Resolución CSJN SGA N° 2722/2023). Con relación a los honorarios correspondientes a la representación letrada de la demandada deberá estarse a lo dispuesto por el art. 2 de la Ley 27423. 5) Devolver las presentes actuaciones al organismo de origen a sus efectos.

LA DOCTORA NORA CARMEN DORADO DIJO:

Adhiero al voto que antecede.

Fecha de firma: 30/10/2023

Firmado por: WALTER FABIAN CARNOTA, JUEZ DE CÁMARA SUBROGANTE

Firmado por: JUAN A FANTINI ALBARENQUE, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: NORA CARMEN DORADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: AMANDA LUCIA PAWLOWSKI, SECRETARIA DE CAMARA



#31730112#380870070#20231023134755143



Poder Judicial de la Nación

CAMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL - SALA 2

EL DOCTOR WALTER F. CARNOTA DIJO:

Adhiero al voto del Dr. Fantini

En mérito de lo que resulta del presente acuerdo/ acuerdo de la mayoría, el Tribunal **RESUELVE:** 1) Declarar la habilitación de la presente instancia; 2) Revocar la resolución recurrida y ordenar al organismo que lleve a cabo nuevamente un procedimiento en el que respete estrictamente el debido proceso adjetivo en base a los argumentos esgrimidos precedentemente, 3) Imponer las costas por su orden (conf. art. 68 2do. párrafo CPCCN.), 4) Regular los honorarios de la dirección letrada de la parte actora por sus actuaciones en la presente causa en 5 UMA -equivalente a \$ 126.865 (conf. Acordada C.S.J.N. N° 30/2023 y Resolución CSJN SGA N° 2722/2023). Con relación a los honorarios correspondientes a la representación letrada de la demandada deberá estarse a lo dispuesto por el art. 2 de la Ley 27423. 5) Devolver las presentes actuaciones al organismo de origen a sus efectos.

Regístrese, protocolícese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

NORA CARMEN DORADO

Juez de Cámara

WALTER FABIAN CARNOTA

Juez de Cámara Subrogante

JUAN FANTINI ALBARENQUE

Juez de Cámara

ANTE MÍ: AMANDA LUCIA PAWLOWSKI

Secretaria de Cámara

JSM

Fecha de firma: 30/10/2023

Firmado por: WALTER FABIAN CARNOTA, JUEZ DE CÁMARA SUBROGANTE

Firmado por: JUAN A FANTINI ALBARENQUE, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: NORA CARMEN DORADO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: AMANDA LUCIA PAWLOWSKI, SECRETARIA DE CAMARA



#31730112#380870070#20231023134755143