República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-38621510-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 21 de Abril de 2022

Referencia: Fernandez Marina Josefa. Sentencia.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Ruben A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 32.054-I caratulado “Fernández, Marina Josefa”.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 87/136 se interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 33/08 (DV ORR1) dictada por la AFIP-DGI mediante la cual se determinó la responsabilidad personal y solidaria de la recurrente, respecto de los gravámenes dejados de ingresar por el contribuyente Seid, David Oscar y en consecuencia se le determinó de oficio su obligación tributaria en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01/2002 a 09/2005 e impuesto a las ganancias, por los períodos fiscales 2002, 2003 y 2004, con más sus intereses resarcitorios.

En primer lugar, explica que el organismo fiscal efectuó un ajuste a la firma COMPUMAR.COM S.R.L. en el impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales 01/2002 a 09/2005 e impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2002, 2003 y 2004 pero que, en virtud del principio de “realidad económica”, la AFIP resolvió desconocer la existencia de dicha empresa a los fines tributarios, y asignar el mencionado ajuste en cabeza del Sr. Seid.

Luego, expone que dicho organismo recaudador resolvió considerarla responsable personal y solidaria en calidad de administradora de la actividad desarrollada por el contribuyente David Oscar Seid en los términos de los arts. 6, inc. e) y 8, inc. a) de la ley 11.683.

Aduce que, no obstante haber manifestado y acreditado debidamente no haber tenido ninguna participación en la sociedad COMPUMAR.COM S.R.L., ni ninguna vinculación con el Sr. David Oscar Seid, el Fisco resolvió de una manera injusta y sin ningún sustento ni fáctico, ni jurídico, atribuirle la responsabilidad personal y solidaria en calidad de administradora de la actividad desarrollada por el contribuyente Seid, David Oscar.

Sostiene que, la única vinculación que tiene con la firma Compumar.com S.R.L. es a través de su pareja, quien brindaba servicio de asesoramiento informático y de management al Sr. Seid.

Afirma que no desarrolla actividades comerciales ni lucrativas de ningún tipo.

Explica que fue su pareja, quien en el año 1997 le pidió como favor personal, la realización de los trámites ante el Instituto Nacional de la Propiedad Intelectual a fin de obtener la marca Compumar.com S.R.L., para poder brindársela como un servicio a sus clientes cuando se presentara la oportunidad.

Señala que, una vez obtenida la marca, procedió a cedérsela a su pareja, a través de un instrumento privado con firma certificada por escribano a efectos de que la pueda comercializar.

Aduce que, tiempo después, su marido se la cedió al Sr. Seid, a quien asesoraba en su actividad comercial.

Respecto al movimiento de las cuentas bancarias afirma que, a fin de colaborar con su marido, lo acompañaba a los bancos y extendía algunos cheques, de montos insignificantes para el movimiento del negocio y con la finalidad de no entorpecer el flujo comercial de los clientes que querían pagar mediante depósitos hasta que el Sr. Seid abriera sus propias cuentas a nombre de su empresa Compumar.com S.R.L. en otro banco, en el cual no participó -dice- de ninguna forma.

Advierte que la operatoria expuesta duró unos pocos meses, hasta que Compumar.com S.R.L. empezó a operar normalmente.

Enfatiza que no obstante haber librado cheques de la cuenta de la empresa, nunca tuvo acceso a la documentación del Sr. Seid.

Por su parte, respecto al Poder General Amplio de Administración y Disposición que se menciona en la resolución apelada, expone que fue su marido quien le pidió al Sr. Seid, que se la incluya en el poder de Compumar.com SRL, por si en algún momento se necesitaba su colaboración para la realización de algún trámite.

Destaca que en ninguna ocasión administró dicha firma, ni dirigió el negocio, ni tenía acceso a su información, ni documentación.

Afirma que resulta inadmisible que se la señale como responsable “en calidad de administradora de la actividad desarrollada” por el Sr. Seid, en los términos de los arts. 6 inc. e) y 8, inc. a) de la ley 11.683.

Sostiene que en la resolución apelada no se prueba la supuesta atribución subjetiva de dicha responsabilidad.

En este sentido, plantea que el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria previsto en los arts. 6 inc. e) y 8 inc. a) de la ley 11.683 es el incumplimiento antijurídico de los deberes tributarios que el responsable por deuda ajena tuviere a su cargo, es decir que se requiere la atribución subjetiva a título de dolo o culpa de dicho incumplimiento.

Alega que resulta nula la resolución apelada por cuanto reclama el pago de una obligación tributaria, en carácter de responsable solidaria, en la medida en que la AFIP no ha fundado debidamente la extensión de la responsabilidad. Cita jurisprudencia que entiende avalan su postura.

Por su parte, afirma que no tiene ni jamás tuvo facultades para administrar el patrimonio del Sr. Seid, ni para determinar la materia imponible de sus obligaciones tributarias.

Agrega que tampoco tuvo ni tiene facultades para percibir dinero en representación del Sr. Seid.

Entiende que se la ha considerado como “administradora” de las actividades del Sr. Seid, sin arrimar prueba alguna para sustentar dicha hipótesis.

Alega que la atribución de responsabilidad se basa en un supuesto otorgamiento de un “Poder General Amplio de Administración y Disposición” que nunca utilizó.

Por su parte, solicita que se declare la nulidad absoluta de la resolución por carecer de una adecuada motivación y por estar viciada su causa.

En este sentido señala que la decisión de extenderle la responsabilidad solidaria por supuestas obligaciones tributarias del Sr. Seid, no se sustenta en la normativa aplicable y se basa en un sustento fáctico inexacto.

Afirma que para poder extenderle la responsabilidad tributaria, en los términos de las normas que cita la resolución, se debió acreditar su actuación como administradora, más los elementos individualizados así no lo acreditan.

Sostiene que la existencia de un poder, sin la determinación de actos individuales de los que pueda inferirse la aceptación del mandato, importa un hecho que no puede ser imputado a título personal, pues si así lo fuera, bastaría únicamente la actividad del sujeto infractor para imputar responsabilidad a un completo tercero.

Señala que el hecho de que figure como titular de la marca “compumar” no es suficiente para atribuirle una actuación personal en el giro de una firma del mismo nombre, menos cuando no se aporta elemento alguno que permita vincularla con la administración de la persona jurídica en cuestión.

Enfatiza que la ausencia de antecedentes de hecho y derecho que preceden y justifican el dictado de la Resolución también determinan su nulidad absoluta por falta de causa.

Luego, expone sus argumentos en contra del ajuste efectuado por el Fisco.

En este sentido, expone que Compumar.com S.R.L. celebró un conjunto de contratos de franquicia con comerciantes de la Ciudad de Buenos Aires y el Gran Buenos Aires, a través de los cuales cedió a los franquiciados el derecho de utilizar la marca Compumar y los franquiciados se comprometieron a prestar servicios técnicos y vender los artículos y accesorios de computación bajo el consejo e instrucción del franquiciante y a pagar una regalía calculada en base al monto de las ventas.

Agrega que, no obstante lo expuesto, en la Resolución se decidió ignorar dichas relaciones contractuales y, en virtud del principio de “realidad económica” se resolvió atribuirle al Sr. Seid, la totalidad de los ingresos obtenidos, con sustento en el hecho de que Compumar.com había celebrado contratos de alquiler de los locales correspondientes a sus franquiciados y en la existencia de transferencias por parte de los franquiciados a cuentas de Compumar.com S.R.L.

En cuanto a los alquileres, sostiene que Compumar.com SRL decidió alquilar los locales a su nombre a efectos de mantener la clientela en caso de que el franquiciado decidiera dejar la franquicia.

Respecto a las transferencias por parte de los franquiciados a cuentas de Compumar.com, sostiene que resulta evidente que la fiscalización actuante ni siquiera ha leído las cláusulas de los contratos de franquicias.

Sostiene que en la resolución apelada se utiliza al principio de "realidad económica" como una mera excusa para ignorar la realidad y realizar una lectura distorsionada de los hechos en estudio.

Subsidiariamente, se agravia de la estimación sobre base presunta efectuada por el Fisco para arribar al monto de impuesto adeudado, considerando que no se verifican en el caso los requisitos exigidos por la normativa para su procedencia, razón que, según dice, conlleva la declaración de nulidad absoluta e insanable del procedimiento instruido en autos.

En este sentido, plantea que la determinación de oficio se debe practicar -como regla general- sobre base cierta y la determinación sobre base presunta resulta de aplicación excepcional y sólo procede cuando se verifica que los elementos probatorios de las operaciones bajo examen son insuficientes.

Destaca que, de las propias constancias de autos, se desprende que no nos encontramos frente a un caso en el que se carezca de elementos probatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponibles, por lo que entiende que la aplicación al caso de autos de las reglas de la determinación sobre base presunta carece de todo asidero jurídico o fáctico.

Añade que, aún admitiéndose la utilización del método presuntivo, el criterio implementado en la Resolución es arbitrario porque ignora la realidad económica de las actividades de Compumar.com S.R.L., presumiendo un 20% de utilidad en las operaciones comerciales tomadas por el ajuste.

Entiende que resulta un verdadero despropósito que en la resolución se invoque el principio de "realidad económica" en forma tan ligera para sustentar el ajuste y que, se utilice, sin brindar mayores explicaciones, un método presuntivo, ignorando la realidad económica de la empresa y sus franquiciados y las utilidades promedio reales del rubro comercial al que se dedican.

Por su parte, se agravia de la metodología empleada para calcular el débito fiscal que surge de la determinación apelada.

Asimismo, señala que si se pretende desconocer la característica de monotributistas de los contribuyentes involucrados en el ajuste, correspondería reconocerles el crédito fiscal que pagaron en sus compras ya que, si bien no fue discriminado, si fue pagado y en caso contrario, el fisco estaría cobrando dos veces el mismo impuesto, una vez incluído en el precio facturado al monotributista y otra vez en la totalidad de la venta grava al mismo contribuyente al que ahora no se considera como monotributista y se grava su venta sin derecho a deducciones de crédito alguno.

En cuanto al impuesto a las ganancias, sostiene que las restas son erróneas y además, no se le han detraído conceptos de gastos significativos como locaciones, gastos publicitarios, gastos de personal, servicios, etc.

Por último, ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.

II.- Que a fs. 153/169 vta. contesta el Fisco Nacional el traslado del recurso, y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que se confirme la resolución apelada, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos de la causa.

III.- Que a fs. 213/213 vta. la recurrente informa su desistimiento total e incondicional por las obligaciones regularizadas, renunciando a toda acción y derecho, incluso el de repetición, en virtud de su acogimiento al régimen de la ley 27.260, acompañando a fs. 209/212, documentación para acreditar lo expuesto y aclara que, se efectuó un único pago al contado, por lo que solicita la inmediata aplicación de los beneficios previstos en el art. 56 de la ley 27.260.

Corrido el pertinente traslado del acogimiento efectuado, el Fisco Nacional a fs. 223/223 vta. manifiesta que no opone reparos respecto de los períodos 01/2004 a 09/2005, correspondientes al impuesto al valor agregado y períodos 2003 y 2004 del impuesto a las ganancias pero aduce que, en virtud de lo informado por el área pertinente, no se verifica acogimiento por deuda del período fiscal 2002, respecto del impuesto a las ganancias y 01/2002 a 12/2003 respecto del impuesto al valor agregado.

A fs. 234 la recurrente contesta el traslado oportunamente conferido y respecto de la información brindada por el Fisco Nacional, manifiesta que es correcto lo informado por dicho organismo y por ende, expone que el desistimiento abarca los períodos fiscales 01/2004 a 09/2005, correspondientes al impuesto al valor agregado y período fiscal 2003 y 2004, respecto del impuesto a las ganancias. Por ello solicita que se continúe con el normal curso de las actuaciones respecto del período fiscal 2002 del impuesto a las ganancias y respecto de los períodos 01/2002 a 12/2003, en relación al impuesto al valor agregado.

Finalmente, a fs. 235 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A” y a fs. 236 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que corresponde tratar en primer lugar el desistimiento formulado por la recurrente.

La ley 27.260 dispuso en su artículo 52 que los contribuyentes y responsables de los impuestos y de los recursos de la seguridad social, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la AFIP, podrán acogerse por las obligaciones o infracciones vencidas al 31 de Mayo de 2016, al régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de intereses, multas y demás sanciones, siempre que no se encuentren alcanzados por las causales de exclusión del artículo 84 de la ley, debiendo desistir de toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos -cfr. artículo 53 del mismo cuerpo legal-.

En concordancia con aquélla disposición, la Resolución General AFIP N° 3920/2016 establece en su artículo 11, que en aquellos casos en los cuales la deuda se encuentre en discusión administrativa, contencioso - administrativa o judicial, y siempre que la determinación de oficio no se encuentre firme a la fecha de promulgación de la ley, a fin de formalizar el allanamiento, deberá presentarse el formulario de declaración jurada N° 408 (Nuevo Modelo) ante el organismo fiscal, en el Tribunal Fiscal de la Nación, o Juzgado o Tribunal donde se sustancia la causa, según sea el ámbito en el que se encuentre radicada la respectiva discusión administrativa, contencioso-administrativa o judicial.

V.- Que en ese contexto, cabe destacar que la recurrente cumplió con los requisitos exigidos por la ley y su reglamentación (conf. fs. 209/213 vta.), habiendo prestado su conformidad el Fisco Nacional con el desistimiento formulado, el cual abarca los períodos 2003 y 2004 del impuesto a las ganancias y períodos 01/2004 a 09/2005 del impuesto al valor agregado, conforme lo expuesto por las partes en sus escritos presentados de acuerdo con los traslados conferidos, y no surgiendo de las constancias de autos que se halla incursa en alguna de las causales de exclusión previstas en el art. 84 de la ley 27.260, corresponde tenerla parcialmente por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición, por los impuestos y períodos señalados, Con costas.

VI.- Que cabe tener en consideración que el art. 55 de la ley 27.260 dispuso, con alcance general, para los sujetos que se acogieran al régimen previsto y mientras cumplan con los pagos previstos, las siguientes exenciones y/o condonaciones, en lo que aquí interesa: *"a) De las multas y demás sanciones previstas en la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones..., que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto y c) De los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en los artículos 37, 52 y 168 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones..., en el importe que por el total de intereses supere el porcentaje que para cada caso se establece a continuación: 1. Período fiscal 2015 y obligaciones mensuales vencidas al 31 de mayo de 2016: el diez por ciento (10%) del capital adeudado. 2. Períodos fiscales 2013 y 2014: veinticinco por ciento (25%) del capital adeudado. 3. Períodos fiscales 2011 y 2012: cincuenta por ciento (50%) del capital adeudado. 4. Períodos fiscales 2010 y anteriores: setenta y cinco por ciento (75%) del capital adeudado.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación respecto de los conceptos mencionados que no hayan sido pagados o cumplidos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley y correspondan a obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social vencidas o por infracciones cometidas al 31 de mayo de 2016."

Ello así, la adhesión al régimen de la ley 27.260 implicaba la eximición parcial de los intereses resarcitorios, en relación a los períodos fiscales incluidos en el desistimiento, de acuerdo con lo previsto en el art. 55, inciso c) apartado 4, lo que así corresponde resolver. Costas por su orden.

Sin perjuicio de ello, corresponde aclarar que ese beneficio se encuentra sujeto al control que el organismo fiscal efectúe en su oportunidad respecto del régimen de regularización excepcional, como así también de los extremos que deba satisfacer la actora para gozar de los beneficios establecidos por la ley.

En mérito a lo expuesto, corresponde tener a la recurrente parcialmente por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición, con respecto a los impuestos e intereses correspondientes a los períodos fiscales 01/2004 a 09/2005 del impuesto al valor agregado y períodos fiscales 2003 y 2004 del impuesto a las ganancias, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 52 de la ley 27.260, con costas y condonar los intereses en la proporción que corresponda conf. art. 55 de la citada norma, costas por su orden (conf. Plenario "Alpargatas SAIC" de la CNACAF de fecha 16/12/2020).

VII.- Que corresponde resolver los períodos no incluidos en el desistimiento formulado por la recurrente, debiendo referirse en primer lugar respecto del planteo de nulidad articulado, con fundamento en la ausencia de una debida motivación y por estar viciada la causa del acto apelado.

A fin de definir la causa encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la "voluntad" del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a ésta última corriente, definiendo a la causa como "los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo", los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, "la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión -por apartarse de los hechos o el derecho realmente aplicable- y también es susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo" (conf. Hutchinson, Tomás; "Ley Nacional de Procedimientos Administrativos", Ed. Astrea, T° I, pag. 154).

En ese contexto, los argumentos de la actora deben ser rechazados toda vez que se desprende de la

resolución apelada los elementos de hecho y de derecho tenidos en cuenta por el Juez Administrativo, explicitando los motivos por los cuales extendió la responsabilidad por el incumplimiento de las determinaciones practicadas al contribuyente Seid David Oscar, y por ende, su discrepancia con el encuadre jurídico o la valoración de los hechos realizada, eventualmente puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la revocación del acto, pero no afectan su validez.

Por su parte, corresponde expedirse sobre la ausencia de motivación planteada por la recurrente.

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

Ello así, la defensa debe ser rechazada. En efecto, de la simple lectura del acto cuestionado, se desprenden claramente las explicaciones respecto a los elementos tenidos en cuenta para llegar a la conclusión inserta en su parte resolutiva.

Es por ello que los aspectos desarrollados en el recurso presentado resultan inatendibles para decretar la nulidad del acto recurrido, por lo que tal planteo debe ser desestimado. Con costas.

VIII.- Que sentado lo que antecede, cabe dejar expresa constancia que, conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados y de la resolución aquí apelada, el organismo fiscal inició una fiscalización a la firma COMPUMAR.COM S.R.L. en el marco de la causa N° 1748/2005 caratulada "N.N. - Contribuyente Compumar.com S.R.L. S/medidas precautorias", del registro de la Secretaría Única del Juzgado en lo Penal Tributario N° 1 a cargo del Dr. Javier López Biscayart, en la que se constató que la mencionada sociedad estaba constituida por el Sr. David Oscar Seid con el 99% del capital social y por el Sr. Ariel Omar Ginzburg con una participación del 1%. Como resultado de las tareas ordenadas judicialmente, el Sr. Ariel Omar Guinzburg demostró mediante pericial caligráfica, que la firma inserta en el estatuto de constitución de la sociedad, no le pertenecía y que jamás integró la misma, desconociendo el supuesto socio del que da cuenta la escritura de constitución de fecha 02/05/2001.

Frente a ello, aplicando el principio de la realidad económica, la posición del Fisco fue desconocer a los fines impositivos a la firma COMPUMAR.COM S.R.L. y apropió el resultado obtenido por la sociedad al verdadero sujeto de los deberes impositivos por deuda propia, quien resultó ser el Sr. David Oscar Seid, procediendo a iniciar el procedimiento de determinación de oficio que culminó con las resoluciones determinativas, cuyos montos de impuesto determinados e intimados no fueron ingresados.

Ello así, el organismo concluyó que, en oportunidad de operar los vencimientos legales fijados para el Sr. David Oscar Seid correspondientes a los períodos fiscales incluidos en la determinaciones practicadas, la Señora Fernández, Marina Josefa revestía la calidad de Administradora de la actividad desarrollada por el Sr. Seid de conformidad con el Poder General Amplio de Administración y Disposición de fecha 16/05/2001, otorgado por el Sr. David Oscar Seid mediante Escritura Pública pasada al Folio N° 236 del Registro Notarial N° 1473 a cargo de la Escribana Dora Isabel Roteta, cuya copia certificada obra en los antecedentes administrativos.

Asimismo, expone el Juez Administrativo que del cuerpo Extractos y Apertura Banco Río de la Plata,

surgen como firmantes de la cuenta corriente en pesos N° 320-632/9 y continuadora N° 055-10804/9, titularidad de Compumar.Com S.R.L., la Sra. Marina Josefa Fernández y el Sr. David Oscar Seid, observándose en los extractos bancarios una significativa cantidad de acreditaciones bajo el concepto “depósito en efectivo riomatic” de diferentes localidades del país y en menor medida “transferencias” de personas físicas y jurídicas.

Por su parte, se deja constancia que el Citibank N.A. aportó entre otros elementos y a requerimiento de personal fiscalizador- tarjeta de registro de firmas de la cuenta corriente en pesos N° 0-172331-815 a nombre de Compumar.Com SRL, siendo firmantes de la misma la Sra. Fernández Marina Josefa y el Sr. Seid, David Oscar, registrándose acreditaciones y débitos de fondos durante su vigencia hasta 10/2004.

A su vez, el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial informó y aportó copia certificada -a solicitud de la fiscalización actuante- de los registros marcarios relativos a la marca registrada “Compumar”, titularidad de la Sra. Marina Josefa Fernández.

En razón de todo lo expuesto, el Fisco Nacional sustanció el procedimiento de determinación de oficio a la Señora Fernández, Marina Josefa, en su carácter de Administradora y responsable en forma personal y solidaria por el cumplimiento de la obligación impositiva del Sr. Seid, David Oscar, este último en su calidad de titular de la explotación comercial denominada COMPUMAR.COM S.R.L., en razón de lo dispuesto por los artículos 2°, 6° inciso e) y 8° inciso a) de la ley ritual, que culminó con la resolución que ante esta instancia se apela.

IX.- Que en primer término, 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 explicitamente 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:...inc. e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes Tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero”.

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 6° 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 aquella 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).

X.- Que aclarado ello, deben precisarse 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) .

XI.- Que bajo esa óptica procede analizar la defensa articulada por la recurrente, quien alega para eximirse de la responsabilidad que se le achaca que en ninguna ocasión administró la firma Compumar.Com S.R.L., ni dirigió los negocios del Sr. Seid, ni tenía acceso a su información, ni documentación. En efecto, afirma que nunca tuvo facultades para administrar el patrimonio, ni para determinar la materia imponible de las obligaciones tributarias del Sr. Seid.

En cuanto al movimiento de las cuentas bancarias, afirma que, a fin de colaborar con su marido, quien le brindaba al Sr. Seid asesoramiento informático y de management, extendió algunos cheques de la cuenta de la empresa, pero nunca tuvo acceso a documentación del Sr. Seid.

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

En ese contexto, conforme surge de la resolución apelada se desprende que el organismo fiscal funda la extensión de responsabilidad en la existencia de un Poder General Amplio de fecha 16/05/2001, otorgado por el Sr. David Oscar Seid, a favor de Marina Josefa Fernández y Esteban Mario Gianotti para que, desempeñándolo en conjunto o separadamente, alternativa e indistintamente, la representen en todos sus negocios y asuntos, cualquiera sea su naturaleza y la jurisdicción a que correspondan.

Conforme a dicho poder -dice el Juez Administrativo- la recurrente suscribió las solicitudes de apertura de cuenta en los Bancos Río de la Plata S.A. y Citibank S.A., a nombre de Compumar.Com S.R.L., registrando junto al Sr. Seid firmas autorizadas para operar en las cuentas corrientes respectivas. Y agrega que también se verificó que la actora ha firmado, en forma alternativa e indistintamente con el Sr. Seid, los cheques de las citadas cuentas bancarias para el pago de los proveedores que enumera en el acto aquí cuestionado, como así también se obtuvo fotocopia del recibo de un retiro de dinero en efectivo de $ 18.000.-

Por su parte, expone el Fisco que se constató que la marca “COMPUMAR” se encuentra registrada bajo la titularidad de la aquí recurrente.

Sentado ello, cabe precisar, conforme se expuso anteriormente, que en el presente caso, el Juez Administrativo concluyó que la actora era responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias del Sr. Seid, por aplicación del inc. e) del art. 6 e inc. a) del art. 8 de la ley de procedimiento fiscal.

En este sentido, el art. 6 establecía que *“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 representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:...e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes <u>que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente...</u>”* El subrayado me pertenece.

En efecto, surge evidente del inciso citado que la responsabilidad por el cumplimiento de la deuda ajena

recae en aquellos administradores que tengan funciones que les permitan determinar las obligaciones tributarias y pagar los impuestos respectivos.

En este contexto, corresponde señalar que la existencia de un poder general amplio otorgado por el Sr. Seid a favor de la actora, cuya copia obra agregada en los antecedentes administrativos (vid. fs. 108/114 del cpo. -Apertura de Cuenta y Extractos del Banco B.N.L. N°1-), resulta insuficiente para tener por acreditado el efectivo ejercicio de funciones vinculadas con la liquidación de los tributos por parte de la aquí recurrente, en tanto que, más allá de la existencia de dicho instrumento, no surgen de los antecedentes acompañados, como tampoco de los fundamentos expuestos por el Juez Administrativo en la resolución apelada, elementos que resulten hábiles para incluir a la recurrente dentro de los responsables enumerados en el inc. e) antes citado.

En efecto, y si bien quedó demostrado que, en base al referido instrumento legal, la recurrente suscribió solicitudes de aperturas de cuenta en los bancos Río de la Plata S.A. y Citibank N.A., registrando junto al Sr. Seid firmas autorizadas para operar en las cuentas corrientes respectivas, ésta circunstancia permite corroborar que la recurrente se encontraba autorizada a operar con las referidas cuentas bancarias, pero impide verificar que haya tenido injerencia alguna en la determinación de los impuestos en cabeza del Sr. Seid, por el desarrollo de su actividad gravada.

Por su parte, corresponde señalar que tampoco resulta hábil para justificar la extensión de responsabilidad el hecho de que la recurrente sea la titular de la marca COMPUMAR, en tanto que dicha circunstancia no implica, por si misma, que haya tenido funciones relativas a la liquidación de los tributos correspondientes al Sr. Seid.

En razón de todo lo expuesto, se concluye que la recurrente no se encuentra incluida dentro de los responsables enumerados en el inc. e) del art. 6 de la ley de procedimiento fiscal -t.v. a la sazón- y por ende no le corresponde la extensión de responsabilidad dispuesta en el inc. a) de su art. 8, razón por la cual corresponde revocar la determinación venida en recurso, con costas.

XIII.- Que por la forma en que se resuelve el presente caso, no corresponde expedirse sobre el resto de los agravios expuestos en el recurso de apelación presentado.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

1.- Rechazar la defensa de nulidad introducida por la recurrente, con costas.

2.- Tener a la recurrente parcialmente por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición, en los términos de la ley 27.260, conforme lo dispuesto en el considerando VI, con costas.

3.- Condonar los intereses en la proporción dispuesta en el art. 55 de la citada norma, con costas por su orden.

4.- Revocar la resolución apelada respecto de los períodos no incluidos en el desistimiento, con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la vocalía de la 1° nominación (art. 184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.20 16:21:45 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.21 09:48:56 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.21 09:48:57 -03:00