República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-40794580-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 26 de Abril de 2022

Referencia: Colucci Ariel Alejandro. Sentencia

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2da Nominación) y Rubén Marchevsky (Vocal Titular de la 3era. Nominación), a efectos de resolver la causa **N° 49.707**-I caratulada: "**COLUCCI, ARIEL ALEJANDRO** S/RECURSO DE APELACIÓN.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 19/20 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 15 de febrero de 2019, mediante la cual se determina la responsabilidad solidaria del recurrente en su carácter de Director titular de la firma Luchomar S.A.

En su escrito de recurso explica que la deuda que se le reclama corresponde a liquidaciones del impuesto a las ganancias, correspondientes al período fiscal 2013 y al valor agregado, períodos fiscales 01/2013 al 12/2013.

Sostiene que de acuerdo con los libros de actas de la empresa, en el momento en que su deuda se hizo exigible, el no era más vicepresidente, por lo tanto es inválido el reclamo.

Entiende que equivoca la Administración en sus argumentos, pues si bien figuraba como firmante de los cheques de acuerdo con los registros bancarios, en rigor no lo hacía, por lo que no puede considerarse que era el responsable del manejo de los fondos de la empresa.

Por otra parte, destaca que Luchomar S.A. se presentó a concurso y que el ente fiscal no se presentó a verificar su crédito, pues si lo hubiera hecho ya hubiera cobrado.

Por esas razones, solicita se revoque el acto venido el acto recurso, con costas.

II.- Que a fs. 27/36 contesta el recurso la representación fiscal, y por las razones de hecho y

derecho que expone, peticiona se confirme el acto administrativo en crisis. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 40 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a conocimiento de la Sala A.

Finalmente, a fs. 41 pasan a sentencia.

IV.- Que de acuerdo con lo que se desprende del informe final de fiscalización las actuaciones se realizaron con el objeto de evaluar la procedencia de la atribución de responsabilidad solidaria al recurrente, en su carácter de director titular de la firma Luchomar S.A., en atención a que es el único integrante solvente de la firma (vid. Fs. 39/42 del cuerpo determinación de oficio)

De las bases de información del organismo se observó que el Sr. Ariel Alejandro Colucci figura como director de Luchomar S.A. y firmante de las cuentas bancarias que la firma posee en los Bancos Santander Río S.A. y dos cuentas en el Banco Patagonia S.A.

Notificado del inicio de la Orden de Inspección, notificándole que debe regularizar la deuda de la empresa, el recurrente no se presenta.

Por tal motivo, con fecha 11 de octubre de 2018 se dictó el acto que confirió vista de las actuaciones que culminó con la resolución determinativa que ahora se impugna.

V.- Que, ante todo, a fin de resolver la procedencia de la atribución de responsabilidad solidaria corresponde esclarecer su naturaleza jurídica, para extraer los presupuestos a los que la ley subordina el nacimiento de aquella responsabilidad.

Nos enseña D'Amati que "la doctrina tradicional había en diversas ocasiones precisado que "además de al sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria muchas veces declara obligado al pago del tributo o, también, al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa que puede denominarse responsable del impuesto" (D'Amati, Nicola, "Derecho Tributario, Teoría y Crítica", Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de derecho reunidas, Madrid, 1985, pág. 363 y sgtes. y sus citas).

El ordenamiento jurídico tiene particular interés en regular –dentro de los sujetos pasivos- una figura con clara función de tutela del crédito fiscal, justificación de la existencia de la solidaridad en materia tributaria. En efecto, como señalan los Dres. Buitrago y Gamberg "la norma tributaria para tutelar el interés fiscal en la recaudación segura y rápida de los tributos, involucra con vínculos solidarios en la obligación, a sujetos a los cuales, con seguridad, no es referible la capacidad contributiva evidenciada por el presupuesto de hecho. En estos casos, la ampliación de los sujetos implicados la realiza la norma tributaria, aplicándola a sujetos pasivos de los efectos ulteriores de un presupuesto de hecho diverso en el cual, a aquellos efectos propios del hecho imponible, se agregan otros elementos" (Vid. Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2019, pág. 49 y sgtes.).

Es así que el legislador traza un mecanismo por el cual el impuesto es, por ley puesto a cargo de una determinada persona, que coincide con el partícipe directo de la situación base del impuesto y por otra norma, distinta, se establece la obligación de otro sujeto, a la vez y junto al primer obligado. En esa dirección, explica Jarach, sólo el sujeto pasivo principal (el deudor por título propio o contribuyente) puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible.

Todos los demás sujetos pasivos, agrega, se distinguen de aquél porque, aunque tengan alguna relación con la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, esta relación no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo. De ello, extrae la importante consecuencia de que sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico, para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza (El hecho imponible, pág. 177/9).

Dicho mecanismo fue receptado por nuestra legislación tributaria, pues de acuerdo con lo que disponía el artículo 6 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones, texto vigente a la sazón) "están obligados a pagar el tributo, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley...entre otros "los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonio a que se refiere el artículo 5º, en sus incisos b) y c)". Por su parte, el artículo 8 disponía –en lo que aquí interesa- que í interesa- que "Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc. , los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…"

Como concurriera a sostener tiempo atrás, en el régimen de solidaridad previsto en nuestra legislación se destacan dos figuras, no de diversa estructura, sino que son colocadas en grado diverso: una, obligación principal y la otra, garantía de aquélla y dependiente por tanto de ella. "En consecuencia no se trata de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores cuya 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).

VI.- Que aclarado ello, deben precisarse cuáles son los requisitos necesarios para que dicha responsabilidad pueda determinarse en cabeza del recurrente.

En este 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)

VII.- Que bajo esa óptica corresponde analizar las defensas articuladas.

La recurrente alega, en primer término, que no corresponde atribuirle responsabilidad solidaria por las obligaciones fiscales incumplidas por la firma Luchomar S.A. dado que se encuentra acreditado que a partir del 25 de febrero de 2014 dejó de ser vicepresidente de la sociedad. Subsidiariamente, cuestiona que el Fisco Nacional no se hubiera presentado en el concurso preventivo de la firma, pues a su criterio ya hubiera cobrado su crédito.

Merece destacarse que el actor limita su defensa a la inexistencia de responsabilidad, no discutiendo en ningún momento la existencia de la deuda.

VIII.- Que a fs. 2 obra copia certificada del Acta de directorio N° 38 de Luchomar S.A., de fecha 24 de febrero de 2014, en la que se informa que se ha recibido la renuncia al cargo de Vicepresidente del Sr. Ariel Alejandro Colucci, la que se acepta y se resuelve convocar a una asamblea para su tratamiento. A continuación, obra el Acta N° 39, de fecha 30 de abril de 2014, en la que el Sr. Marcelo Colucci se constituye como único integrante de la sociedad.

Por su parte, a fs. 61 del cuerpo principal de las actuaciones administrativas obra el Acta de Asamblea N° 9, de fecha 25 de febrero de 2014, en la que se acepta la renuncia al cargo del Vicepresidente de la Sociedad, Sr. Ariel Alejandro Colucci, manteniendo en su cargo al presidente y al recurrente en su carácter de Director Suplente hasta la conclusión de su mandato.

Asimismo, del informe que obra a fs. 38/39, del cuerpo correspondiente a la fiscalización seguida a la deudora principal, surge que, de las últimas publicaciones en el Boletín Oficial, el actor figura como Director Titular, siendo la última publicación correspondiente al 10/4/2003.

A fs. 10 del Cuerpo Observaciones, obra agregado el Informe Investigación de donde se desprende que consultadas las bases del organismo, se desprende que en cumplimiento de la RG 4120 “Participaciones societarias– informantes de un representante”, la sociedad informó como Director al Sr. Marcelo G. Colucci, siendo el período 2013 el último informado.

IX.- Que conforme se expresara en el Considerando V, el régimen de responsabilidad solidaria establecido en la ley se funda en la violación de 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, cabe señalar que de las pruebas acompañadas en esta instancia ha quedado probado que el recurrente renunció a su cargo de Vicepresidente de la sociedad Luchomar S.A., renuncia que fuera aceptada por el Directorio con fecha 25 de febrero de 2014.

Ello así, cabe adelantar que a mi criterio, teniendo en consideración la fecha de vencimiento de las obligaciones fiscales correspondientes al impuesto al valor agregado, la renuncia a la vicepresidencia ocurrió con posterioridad a los vencimientos de los periodos en discusión, elementos que llevan a confirmar el criterio fiscal. Adviértase que tampoco ha acreditado que no administrara o dispusiera de los fondos de la sociedad, destacándose que figuraba como firmante de las cuentas bancarias, elemento que si bien no es hábil para achacar

responsabilidad por sí solo, es un elemento más a tener en cuenta que no ha sido derribado por prueba alguna.

No puede arribarse a idéntica conclusión con relación al impuesto a las ganancias, toda vez que el vencimiento de la presentación y pago del período en discusión ocurrió con posterioridad a la renuncia efectuada, por lo que no puede endilgársele responsabilidad por obligaciones acaecidas cuando no formaba parte del órgano de administración.

X.- Que finalmente, entiendo que no pueden aceptarse sus argumentos dirigidos a impugnar el acto determinativo con sustento en que el ente fiscal debió presentarse al concurso preventivo de Luchomar S.A. para verificar y cobrar su acreencia. En efecto, como con acierto ha dicho nuestro Máximo Tribunal la figura del responsable solidario ha sido creada por el legislador con el objeto de asegurar o adelantar la recaudación de los tributos. De tal forma, el Fisco Nacional puede optar por perseguir el cobro de los tributos en cabeza de quienes se encuentran legalmente obligados a cumplir en nombre de sus representados. (Vid. C.S.J.N., “Lujan Williams Automotores S.A.”13/2/12).

XI.- Que toda vez que el recurrente no ha expresado agravios sobre los intereses resarcitorios liquidados, corresponde su confirmación en la parte que se confirma.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la pretensión fiscal respecto del impuesto valor agregado y revocar en cuanto al impuesto a las ganancias. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere a todo lo expuesto y relatado por la jueza instructora, en especial respecto de la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria y los requisitos para que dicha responsabilidad pueda hacerse efectiva (Considerandos V y VI), así como a la solución a la que arriba.

A mayor abundamiento, respecto de la atribución de dicha responsabilidad a la actora, es importante señalar que con fecha 24 de Febrero del 2014 renuncia a seguir formando parte del directorio de la contribuyente, más específicamente al cargo de vicepresidente que ostentaba hasta ese momento, todo ello probado con acta de Directorio Nº38 donde se aprueba dicha renuncia y acta de Asamblea Nº 9 del 25 de Febrero en la que se acepta su renuncia al cargo, todo ello de acuerdo a los artículos 259 y 275 de la ley 19.550.

Que si bien no hay en el expediente referencia a su posterior inscripción en el Registro Público de Comercio, en los términos del artículo 60 de la misma ley, debe observarse que ésta tiene sólo carácter declarativo, según pacífica y reiterada jurisprudencia, en tanto esa registración se limita a dar publicidad a terceros de un acto ocurrido en la sociedad con anterioridad, permitiendo informar a éstos sobre la debida legitimación de quien invoca el carácter de representante societario y exteriorizar quiénes son los administradores a los fines de la acciones de responsabilidad (CNCom. Sala A, Octubre 1 de 1997 en autos "Inspección General de Justicia contra Paxiland Sociedad Anónima"; CNCom, Sala C, Agosto 11 de 1988, en autos "Caffaro Rodolfo contra Cavi Cía. Arg. de Viajes Internacionales SA"; ídem, Sala A, Febrero 15 de 1977, ED 74 - 725; ídem, Sala B, Agosto 25 de 1977 en autos "Financiera Baires SA contra Kuperman Juan C; ídem, Noviembre 15 de 1977 en autos "Talleres Metalúrgicos Haedo SA contra Voltaje SA"; ídem, Diciembre 30 de 2002, en autos "Inspección General de Justicia contra Sónico SA"; cfr. Resolución 11/2003 IGJ).

Que en dicho contexto fáctico y normativo, que la referida Asamblea lo haya designado Director suplente, en los términos del artículo 258 de la ley 19.550, no tiene consecuencia alguna respecto de la figura de responsabilidad solidaria ya que, hasta tanto no asuma la titularidad del cargo con motivo de alguna

vacancia, no tiene obligaciones que cumplir ni responsabilidad alguna en las decisiones que tome el órgano de dirección.

Más aun, para que el director suplente asuma como titular, no sólo es necesaria esa vacancia sino también su propia aceptación para cubrir el cargo de director titular, el acto volitivo del directorio que lo nombre en el cargo y el acto asambleario que lo ratifique.

Que respecto a la pretensión fiscal de endilgarle responsabilidad solidaria frente al impuesto a las ganancias período fiscal 2013, con vencimiento de la obligación de presentación y pago posterior a su renuncia al directorio, entiendo que no puede prosperar ya que, a dicha fecha, la actora ya no cumplía funciones de dirección y ya no tenía capacidad de atribuirle responsabilidad alguna en el pago de dicho tributo.

Que el artículo 8 en crisis, establece la solidaridad de los sujetos comprendidos en el inciso d) del artículo 6 (directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5 en sus incisos b) y c)), cuando por incumplimiento de sus deberes tributarios no abonaran oportunamente el debido tributo con los recursos que administran, perciben o que disponen.

Que el legislador ha querido colocar a resguardo el crédito fiscal, imponiendo responsabilidad solidaria en cabeza de quienes toman decisiones que podrían ponerlo en peligro de cobro.

Que la actora mal podría administrar, percibir o disponer fondos con los cuales hacer frente a una obligación a vencer o haber decidido burlar la acreencia fiscal con posterioridad a su exclusión del órgano que toma las decisiones societarias.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la pretensión fiscal respecto del impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 01/2013 a 12/2013 y revocar el acto determinativo en lo que refiere al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2013. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

En atención a lo expuesto, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada respecto del impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 01/2013 a 12/2013 y revocarla en lo que refiere al Impuesto a las Ganancias período fiscal 2013. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

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 1º Nominación (art. 184 de la ley 11.683.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.26 16:13:40 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.26 18:46:01 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.26 18:46:02 -03:00