República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-104192501-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 5 de Septiembre de 2023

Referencia: Sentencia 48.385-I LA PIÑERA S.A. y acumulados

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "A" Dres. Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Subrogante de la 1° Nominación) y Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa **N° 48.385-I** y su acumulada N° 48.386-I ambas caratuladas "**LA PIÑERA S.A.** s/recurso de apelación" y su acumulada N° 48.798-I caratulada "DÍAZ MARCELO EZEQUIEL s/recurso de apelación";

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 48/62 y 148/161 la recurrente LA PIÑERA S.A. interpuso recursos de apelación contra las Resoluciones N° 107/2017 (DV MRR1) y 108/2017 (DV MRR1), ambas de fecha 30 de octubre 2017 dictadas por la AFIP-DGI, por las que se determinaron de oficio sus obligaciones tributarias frente al Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2013) y al Impuesto al Valor Agregado (períodos fiscales 01/2013 a 12/2013), respectivamente, con más intereses resarcitorios y se difirió la aplicación de sanciones en los términos del art. 20 de la ley 24.769.

Asimismo en el marco del expediente N° 48.798-I a fs. 255/273 el actor Díaz Marcelo Ezequiel interpuesto recurso de apelación contra la Resolución N° 27/2018 (DV MRRI), de fecha 02 de mayo de 2013 dictada por la AFIP-DGI, por la que se estableció su responsabilidad personal y solidaria, al revestir el carácter de Presidente de la firma LA PIÑERA S.A, por el incumplimiento de las obligaciones impositivas de ésta establecidas en las Resoluciones N° 107/2018 (DV MRRI) y 108/2018 8DV MMRI), correspondientes al Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2013) y al Impuesto al Valor Agregado (períodos fiscales 01/2013 a 12/2013), respectivamente, con más intereses resarcitorios. Asimismo se le aplicó una multa equivalente al setenta por ciento (70%) del importe intimado con sustento en lo establecido por el art. 45 de la ley 11.683.

En sus escritos de recursos de las causas N° 48.385-I y 48.386-I expone las razones de hecho y derecho en los que sustenta sus agravios y ofrece prueba. Hace reserva del caso federal.

En tanto que, en el expediente N° 48.798-I, el Sr. Díaz Marcelo Ezequiel, se agravia que la resolución que dispone su responsabilidad solidaria es nula de nulidad absoluta, toda vez que el organismo recaudador no puede reclamarle deuda alguna por cuanto la deuda del principal no se encuentra firme, sino que está en discusión ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Cita el antecedente de este Tribunal "Georgalos".

Realiza observaciones respecto de la mecánica desplegada por la fiscalización para determinar el ajuste pretendido, para el que dice habría utilizado una "cadena de presunciones" con total orfandad probatoria, y concluye que es improcedente.

Por otra parte, respecto de la sanción aplicada sostiene que no se ha acreditado ningún perjuicio cierto contra el Fisco y que en el campo represivo se requiere la existencia de una prueba directa sobre la maniobra realizada para defraudar, sin que sean suficientes las meras sospechas.

Plantea que no cabe hacer extensivo al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, ello en razón del principio de legalidad de los arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional. Afirma que no cometió ninguno de los elementos del tipo infraccional doloso imputado. También sostiene que no hubo culpa en su accionar ni negligencia, por lo que sin el elemento intencional no puede existir la acción típica.

Por último, ofrece pruebas informativa, pericial técnica y pericial contable, hace reserva del caso federal y peticiona se revoque la resolución recurrida en todas sus partes, con expresa imposición de costas.

II.- Que a fs. 74/92 y 190/208 contesta la representación fiscal los traslados de los recursos y peticiona, con fundamento en los hechos y el derecho que expone, que se confirmen los actos venidos en recurso, con costas. Hace reserva del caso federal y acompaña los antecedentes administrativos.

III.- Que a fs. 214 y 306 obran las resoluciones por las que se resolvió acumular los expedientes N° 48.386-I y 48.798-I a los presentes actuados.

A fa. 318 se abrió la causa a prueba, haciéndose lugar a la prueba informativa y a las pericias contable y técnica.

IV.- Que a fs. 327 la apelante informa su acogimiento al régimen de la ley 27.541, manifiesta expresamente el desistimiento de la demanda interpuesta y solicita la aplicación de los beneficios de dicha norma y el archivo de las actuaciones. Acompaña formulario F. 1003 de adhesión al plan de facilidades de pago N927727, de fecha 23/10/2020, en los términos de la ley 27.562, en 61 cuotas, detalle de las obligaciones regularizadas y cuotas (cfr. fs. 328/332).

Además, a fs. 338/342 manifiesta con carácter de declaración jurada que no se encuentra incursa en ninguna de las causales de exclusión previstas por el art. 16 de la ley 27.541, agrega dos formularios F. 408/NM por el total de las obligaciones discutida, constancias de presentación digital y certificado MIPyME vigente.

Corrido traslado al Fisco Nacional informa a fs. 350/352, que si bien la recurrente acompañó los formularios F. 408/NM no obra constancia de dicha presentación en el organismo. Agrega que las obligaciones que dieran origen a la causa de autos fueron regularizadas por LA PIÑERA S.A. mediante la presentación del plan de facilidades de pago N927727, el 23/10/2020, en el marco de la ley 27.562, en estado vigente, encontrándose canceladas 30 de 60 cuotas, y que la misma posee categorización registral ley 25300 "pequeña empresa", no así el Sr. Marcelo Díaz.

Respecto de las exclusiones previstas por el art. 16 de la ley 27.541 refiere que ha verificado que tanto la firma como el responsable solidario no se encuentran incursos en los incisos a) y b), no contando con los elementos para constatar los restantes incisos.

Entiende que no proceden los beneficios previstos en el régimen en estudio respecto del responsable solidario, toda vez que lo que se discute es la determinación de su responsabilidad y no la cancelación de la deuda, la que continúa impaga hasta tanto se ingrese debidamente la totalidad de las cuotas del plan de facilidades.

V.- Que a fs. 353 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A” y a fs. 356 se llaman a sentencia.

VI.- Que, en primer lugar, debo destacar en cuanto a lo observado por la representación fiscal de la presentación de los formularios F. 408/NM, que a fs. 328Vta/340vta. lucen agregados los mismos, debidamente suscriptos por la actora, con los print de pantalla que acreditan su presentación digital. Además, cabe recordar que con las modificaciones introducidas al régimen en cuestión por la ley 27.562 (B.O. 26/08/20) no resulta obligatorio para el contribuyente la presentación del mentado formulario.

VII.- Que en función de lo expuesto, habiendo acreditado la contribuyente LA PIÑERA S.A. su acogimiento al régimen de regularización de la ley 27.541 y sus modificatorias, presentado los respectivos formularios F. 408/NM de desistimiento total de toda acción y derecho, incluso el de repetición, y que se hace cargo de las costas y costos del juicio y no surgiendo de las constancias de autos que la recurrente se encuentre comprendida en las exclusiones previstas por el artículo 16 de la Ley Nº 27.541 y sus modificatorias, corresponde tener a la recurrente por desistida de la acción y del derecho, incluso el de repetición en las causas N° 48.385-I y 48.386-I, con costas, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 9º de la citada ley y artículos 7, 10 y siguientes de la Resolución General N° 4667/2020 y concordantes de la Resolución General N° 4816/2020.

VIII.- Que respecto a la condonación de los intereses, cabe destacar que el acogimiento de la actora, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 9º de la Ley 27.541 y sus modificatorias, tiene como efecto el desistimiento de acciones, reclamos o recursos en trámite, así como de toda acción y derecho, incluso el de repetición, respecto de las obligaciones regularizadas, siendo este el alcance del pronunciamiento a dictarse en la presente causa. Ello sin perjuicio de que el Organismo Fiscal deberá tenerlo en consideración al momento de verificar el cumplimiento de las condiciones previstas en el art. 6° de la ley 27.653 y los artículos 31 y 36 de la RG 5101/2021 y el criterio adoptado por la Sala B que integro como Vocal titular a los efectos de la conformación de la base de cálculo para la regulación de honorarios, ajustado a la doctrina plenaria de la Alzada fijada en los autos “ALPARGATAS SAIC c/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO” de fecha 16/12/2020.

IX.- Que resuelto lo anterior, cabe ahora expedirse en el marco de la causa acumulada N° 48.798-I, respecto de la procedencia de la extensión de la responsabilidad personal y solidaria realizada al Sr. Díaz Marcelo Ezequiel respecto de la deuda determinada a la firma LA PIÑERA S.A.

Ello es así por cuanto, si bien las obligaciones cuyo pago se le reclama han sido incluidas en un plan de facilidades de pago en los términos de la ley 27.562 por la firma LA PIÑERA S.A., lo cierto es que la efectiva regularización de éstas se encuentra supeditada al cumplimiento por parte del deudor principal del pago de las 61 cuotas del plan, habiendo sido suscripto con fecha 23/10/2020 (Cfr. fs. 328).

X.- Que por lógica procedencia corresponde en primer lugar tratar los agravios de nulidad esgrimidos por el actor, en cuanto a que el organismo fiscal no tendría facultades para establecer su responsabilidad cuando la determinación practicada al contribuyente principal no se econtraba firme, los que deben ser desestimados.

En efecto, respecto de la aplicación del art. 8° de la ley 11.683 la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho en el caso “Bozzano, Raúl José (TF 33.056-I) ca/ DGI” de fecha 11/02/2014 que: *“...la norma transcrita no requiere el carácter firme del acto de determinación del tributo al deudor principal, sino únicamente que se haya cursado a éste la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de quince días previsto en el segundo párrafo del art. 17 sin que tal intimación haya sido cumplida. La conclusión expuesta resulta acorde con la doctrina establecida por el Tribunal en el precedente “Bruta” (Fallos: 327:769). En efecto, allí se señaló que la resolución mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solidaria sólo puede ser dictada por el organismo recaudador “una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiación podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena”*.

XI.- Que entrando en el análisis del fondo de la causa, de las actuaciones administrativas acompañadas surge que la cuestión a resolver tiene su origen en las Resoluciones N° 107/2017 y 108/2017, de fecha 30/10/2017, por las que se determinaron las obligaciones tributarias en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado de la firma LA PIÑERA S.A., a raíz de la orden judicial de la Fiscalía Nacional en lo Penal Tributario N° 1, en el contexto del expediente N° 12062/12 caratulada “Denunciante: AFIP-DGI a/infracción ley 24.769”, en el marco del art. 18 de la ley 24.769.

Del Cuerpo “RESPONSABILIDAD PERSONAL Y SOLIDARIA RESPECTO DE LA EMPRESA LA PIÑERA SA” se observa que la fiscalización actuante constató que el Sr. Marcelo Ezequiel Díaz ejerció la presidencia de la firma, desde el 04/09/2000 hasta la fecha, conforme las publicaciones realizadas en el Boletín Oficial de fs. 65/66. Ello es durante los períodos fiscales correspondientes a las resoluciones determinativas antes citadas y sus respectivos vencimientos.

También, en los sistemas del organismo aparece actuando como representante legal y titular de las cuentas bancarias de la principal (cric. fa. 60). Esto mismo fue informado por el Banco Santander Río S.A. y el HSBC Bank Argentina S.A. en las respuestas a los requerimientos obrantes a fs. 4/29 del “CPO RESPONSABILIDAD SOLIDARIA”.

Por todo ello y ante el incumplimiento de pago del deudor principal el organismo fiscal dicto el acto que aquí se apela.

XII.- Que sentado lo anterior, cabe recordar que el artículo 8° de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) establece 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 5 (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..."*.

En ese sentido, debe señalarse que surge de las presentes actuaciones que el Fisco Nacional ha intimado de pago al deudor principal mediante intimaciones de fecha 03/11/2017 y el deudor principal no ha realizado el pago dentro de los quince días hábiles de notificadas, hechos sobre los cuales no surge controversia entre las partes (car. fa. 29/30 cuerpo "RESPONSABILIDAD PERSONAL Y SOLIDARIA RESPECTO DE LA EMPRESA LA PIÑERA SA” A/A).

En tales condiciones, conforme el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el

antecedente “Bozzano, Raúl José (TF 33.056-I) c/ DGI” de fecha 11/02/2014, el recaudo necesario para extender la responsabilidad solidaria se encuentra cumplido en el caso en examen, pues los actos administrativos por los que se determinó la obligación tributaria del principal, sin que éste acreditara cumplimiento de las intimaciones de pago, fueron notificados casi 6 meses antes de la resolución que extiende la responsabilidad a al solidario, vencido así largamente el plazo otorgado al deudor principal.

XIII.- Que, sentado ello, corresponde ahora analizar los presupuestos fácticos y jurídicos que habilitan la responsabilidad solidaria del recurrente.

En primer lugar, cabe destacar que el actor no controvierte el hecho de que detentaba el cargo de Presidente de la firma LA PIÑERA S.A., ni que figuraba como representante legal y firmante/apoderado de las cuentas bancarias.

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

En efecto, la carga probatoria de los aspectos o circunstancias en las cuales el presunto responsable solidario pretende hacer valer las causales exonerativas de dicha responsabilidad, recae en el propio contribuyente, debido a que *“así resulta también de la clara letra de la ley cuando en el art. 18 inc. a) de la Ley N° 11.683...”* (se hace referencia al actual art. 8° del t.o. vigente) *“...se establece que no existirá sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria, con respecto a quienes demuestren debidamente a la Dirección General que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales; esto es que el onus probandi se coloca en cabeza de quien pretende eximirse de responsabilidad, como lo intentó sin éxito la recurrente”* (cfr. “COLLEP ANZULOVIC DE ARIAS MILEVA ISABEL S/RECURSO DE APELACION - IVA”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sentencia del 06/02/1998).

Ello así, cabe destacar que las manifestaciones del recurrente no llegan a constituir una crítica concreta y razonada de la resolución que dice causarle agravio. Toda vez que conforme las probanzas arrimadas por el Fisco Nacional ha quedado acreditado el carácter de Presidente del Sr. Marcelo Díaz, su actuación como representante legal y el manejo de fondos en su carácter de apoderado y firmante de las cuentas bancarias. Mientras que el recurrente no ha realizado esfuerzo alguno para contradecir los argumentos fiscales, basando su defensa en la imposibilidad del organismo para dictar la resolución en crisis, interpretación ésta que como ya se dijo no resulta oponible.

Así las cosas, el carácter formal de responsable solidario que el recurrente pone en duda, se encuentra suficientemente demostrado conforme surge de los antecedentes mencionados, sin que haya aportado pruebas tendientes a demostrar haberse encontrado en imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, cabe concluir que en el presente caso se ha configurado el elemento subjetivo requerido por la ley procedimental, por lo que resulta ajustada a derecho la atribución de las responsabilidades solidarias del apelante. Por ello, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto determina la responsabilidad solidaria del recurrente, con costas.

XIV.- Que, en cuanto a los intereses resarcitorios liquidados, no habiéndose expresado agravios al respecto, corresponde su confirmación y recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus

obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

XV.- Que, finalmente, en cuanto se refiere a la multa aplicada al responsable con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683, cabe señalar que la objetividad del mecanismo de solidaridad por el incumplimiento no tiene análoga automaticidad en cuanto al aspecto represivo. Ello así, por cuanto la responsabilidad por deuda ajena no se establece con un criterio meramente formal sino a título represivo, que responde a los fundamentos de responsabilidad por dolo o culpa y a cuyos efectos debe valorarse la conducta del responsable.

Que a partir de la plataforma fáctica exteriorizada y la ausencia de prueba en contrario por parte del recurrente, no existen razones para apartarse de la valoración fiscal, en cuanto considera la identidad de la conducta de la sociedad con sus responsables legales. Pues, en el presente caso no se advierte que el reproche infraccional haya sido extendido al responsable en forma “automática”, es decir, con ausencia de fundamentos concretos que den cuenta de su conducta exteriorizada.

A ello debe sumársele que el art. 55 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) establece que son personalmente responsables de las infracciones previstas en los arts. 45 y 46, como infractores de los deberes fiscales de carácter material que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandatos o gestión de entidades, patrimonios y empresas, todos los responsables enumerados en los incisos a) a e) del art. 6°, por lo que no se advierte ningún tipo de óbice para que el organismo recaudador, al verificar el nacimiento de la responsabilidad solidaria frente a la deuda tributaria, conforme con lo previsto por el art. 8° de la ley 11.683, aplique una multa en los términos del art. 45 de la ley de procedimiento tributario.

Por ello, ante la constatación de impuesto omitido de ingresar y la falta de acreditación de la configuración de la figura del “error excusable”, corresponde confirmar la multa impuesta al responsable solidario, con costas.

XVI.- Que en otro orden, la decisión que se adopta respecto de la procedencia de su carácter de responsable solidario no implicará la efectivización de la intimación de pago, atento que ello dependerá del cumplimiento del plan de pagos al que se acogió el principal.

La Dra. O´Donnell dijo:

I.- Adhiero a los Considerandos I a VI del voto del Vocal Instructor.

En consecuencia, y atento lo dispuesto por el art. 8° de la ley 27.541, modificada por la 27.562 (B.O. 26/08/2020), que estableció un régimen de regularización de deudas tributarias y de condonación de intereses, multas y demás sanciones, y el art. 5° de la ley 27.653 (B.O. 11/11/2021) que amplió dicho régimen y teniendo en consideración las constancias de autos referidas por el Vocal Instructor, corresponde:

1) Tener a La Piñera S.A. por desistida de la acción y del derecho, incluso del de repetición, en cuanto a los montos incluidos en concepto de impuesto e intereses resarcitorios en las Resoluciones recurridas, en la medida establecida en el art. 11, inc. c) de la ley 27.541, con costas.

2) Tener por condonados, de acuerdo con el art. 11 de la ley 27.541, modificada por la 27.562, el proporcional restante de intereses que no han sido desistidos en los términos del inc. c). Costas en el orden causado.

II.- Por su parte, y toda vez que las obligaciones intimadas al Sr. Marcelo Ezequiel Díaz como responsable solidario en la Resolución N° 27/2018 han sido regularizadas por el deudor principal, La Piñera S.A., el recurso

de apelación presentado contra dicho acto ha devenido abstracto, correspondiendo que así se declare, con costas por su orden.

Ello, conforme el criterio adoptado como Vocal Titular en la Sala D en la sentencia del 10/05/2022 “González Johansen Inmobiliaria S.A. y su acum. González, Rómulo Luis s/ recurso de apelación”, que puede ser consultada en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y a los Considerandos IV a VI del Voto del Dr. Porporatto.

Con respecto al desistimiento formulado por la actora en los términos de la ley 27.541, modificada por la ley 27.562, adhiero al Voto de la Dra. O´Donnell.

II.- Que en cuanto al recurso de apelación interpuesto por el responsable solidario, Marcelo Ezequiel Diaz, adhiero al voto del Dr. Porporatto.

En mérito a lo expuesto, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1) Tener a La Piñera S.A. por desistida de la acción y del derecho, incluso del de repetición, en cuanto a los montos incluidos en concepto de impuesto e intereses resarcitorios en las Resoluciones recurridas, en la medida establecida en el art. 11, inc. c) de la ley 27.541, con costas.

2) Tener por condonados, de acuerdo con el art. 11 de la ley 27.541, modificada por la 27.562, el proporcional restante de intereses que no han sido desistidos en los términos del inc. c). Costas en el orden causado.

3) Confirma la Resolución N° 27/2018 en todas sus partes, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.05 16:29:10 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.05 16:59:34 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.05 17:02:31 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.05 17:02:32 -03:00