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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-142220819-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia Sala A Voc. 1ra EXPTE N° 46.401-I Bertone, Omar Antonio

---

En la fecha se reúne la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Agustina O'Donnell (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el **Expediente N°46.401-I**, caratulado: **"BERTONE OMAR ANTONIO s/ recurso de apelación"**.

La Dra. Agustina O'Donnell dijo:

I.- El Sr. OMAR ANTONIO BERTONE interpone el recurso de apelación previsto en el inc. b) del art. 76 de la ley 11.683 contra la Resolución N° 29/2016, dictada el 26.02.2016 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se determinó de oficio su obligación tributaria en carácter de responsable solidario en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 03/2013 a 04/2014 y SICORE IVA por los períodos fiscales 06, 07, 09, 12/2013 y 03/2014 por $4.268.639,10, más los correspondientes intereses (art. 37, ley).

II.- En su presentación en esta instancia, se agravia que se haya rechazado el ofrecimiento de la prueba ofrecída en sede administrativa, que no le permitió acreditar el presupuesto previsto en el artículo. 8 inc. a), último párrafo, de la ley de rito, que textualmente prescribe: *"…No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la AFIP que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…"*, lo que define descriptivamente el estado de necesidad disculpante.

En definitiva, explica que habida cuenta la insuficiencia de fondos de la sociedad Bertone Hnos. S.A. y su utilización para el pago de obligaciones indispensables (pago de sueldos, materias primas, energía) se verificó la situación en este caso de la existencia del mencionado presupuesto.

Finalmente, aporta prueba y ofrece en esta instancia la producción de prueba pericial contable y solicita que se revoque la Resolución N° 29/2016, con costas.

III.- A su turno, la representación fiscal contesta el traslado del recurso, solicitando se confirme la Resolución, también con costas.

IV.- A fs. 71 se abre la causa a prueba, se anexa la prueba documental aportada y se hace lugar a la prueba pericial, que es agregada a fs. 85/86. A fs. 102 se cierra el período probatorio, a fs. 110 se elevan los autos a conocimiento de la Sala; luego a fs. 111 se ponen los mismos a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, no habiendo hecho uso las partes de su derecho. Finalmente, a fs. 116 pasan los autos a sentencia.

V.- Corresponde decidir entonces si la Resolución se ajusta a derecho.

La deuda que se le reclama al recurrente tiene su origen en la fiscalización llevada a cabo a BERTONE HNOS. S.A. en la que se constató que no había pagado las obligaciones tributarias del impuesto al valor agregado que surge de sus declaraciones juradas por los períodos fiscales 03/2013 a 04/2014 y SICORE IVA por los períodos fiscales 06, 07, 09, 12/2013 y 03/2014.

No se encuentra en discusión que en dichos períodos quien ejerció el cargo de Presidente de dicha empresa fue el Sr. Omar Antonio Bertone, el aquí recurrente, ya que así surge del Acta de Directorio de BERTONE HNOS. S.A. obrante en las actuaciones administrativas.

Es decir, que desde el punto de vista formal, la atribución de responsabilidad en la Resolución ha sido debidamente efectuada.

Ahora bien, también se debe analizar la atribución desde el punto de vista subjetivo para determinar la aplicación del instituto de la responsabilidad solidaria.

Para ello, cabe tener en cuenta que surge de los antecedentes administrativos que el Sr. Bertone administraba la clave fiscal de la sociedad, por lo que presentaba las declaraciones juradas impositivas de la misma.

Asiste razón al Fisco Nacional en cuanto cita la ley N° 19.550 “Régimen de Sociedades Comerciales” en su art. 255 y ss. y explica así que al tratarse de una sociedad anónima, la representación legal le corresponde al Presidente del Directorio y que dicha función es indelegable.

Se trata, entonces, de actos que deben ser entendidos de efectivo ejercicio de administración y gestión societaria, que es en definitiva, lo que interesa a la hora de analizar la procedencia de la responsabilidad de tipo personal y solidaria prevista en el art. 8° inc. a) de la ley 11.683.

Resta analizar entonces si se da en el caso el supuesto de eximición de responsabilidad que prevé dicha norma, que se configura cuando el responsable solidario demuestra, precisamente, que no le es imputable subjetivamente, ya que el deudor principal lo colocó en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con los deberes fiscales a su cargo.

En el caso, el supuesto de excepción no puede ser analizado por cuanto en esta instancia, el Sr. Bertone se limitó a realizar manifestaciones meramente genéricas de su disconformidad con la determinación dictada al deudor principal (BERTONE HNOS. S.A.), pero a pesar del amplio ámbito para ejercer su derecho de defensa que le acuerda el art. 17 de la ley de rito no rindió prueba alguna que exculpe su incumplimiento en las obligaciones fiscales de BERTONE HNOS. S.A.

En cuanto al informe pericial contable obrante a fs. 85, se centra en mencionar distintos índices generales de liquidez y solvencia patrimonial, así como a realizar algunas inferencias, también generales, respecto del supuesto destino que habrían tenido los fondos no depositados, pero no grafica en concreto el destino de las sumas retenidas o no ingresadas al Fisco Nacional en cada uno de los períodos fiscales involucrados.

Además, en este sentido, los resultados de la prueba pericial contable no pueden predicarse como concluyentes y definitorios en pos de acreditar la alegada imposibilidad de ingresar las retenciones efectuadas.

Por último, el hecho de financiarse con las retenciones practicadas a los proveedores es una conducta grave que merece indudable reproche, por cuanto lesiona la relación jurídica con el proveedor retenido, así como también al erario público, por lo que queda claro que no puede hablarse con liviandad y dogmatismo en relación a las comparaciones de bienes jurídicos que aparecerían en juego en estas circunstancias, en pos de aplicar la figura del "estado de necesidad" como pretende el recurrente.

Por ello, corresponde la confirmación de la Resolución en cuanto intima el pago de los importes debidos por dicha firma, más intereses resarcitorios, con costas.

La Dra. Laura Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos efectuado por la Vocal Instructora.

En las presentes actuaciones, conforme surge del escrito de inicio, el recurrente esgrime como eximente de su responsabilidad, que frente a la insuficiencia de fondos de la sociedad Bertone Hnos. S.A., los que existieron se destinaron a solventar gastos y hacer frente a obligaciones indispensables para la conservación de la empresa. Acompaña prueba documental y ofrece prueba pericial contable.

II.- Que antes de analizar los puntuales agravios de la recurrente y 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 del 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 aquel 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 solo 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 obligadas 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 articulo 5°, en sus incisos b) y c)”. 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 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 estos 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).

III.- 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) en tanto dispone que aquélla no existirá si se demuestra debidamente “que sus represantados, 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. Martinez “*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).

IV.- Que bajo esas pautas, cabe resaltar que el recurrente no discute su calidad de responsable solidario en los términos que le atribuye la ley tributaria, en tanto en los períodos en discusión era el presidente de la Sociedad y que, como tal, de acuerdo con los estatutos, tenia a su cargo la representación social y “el uso de la firma social”. Asimismo, no controvierte las afirmaciones del juez administrativo que lo califica como responsable de la actuación de la sociedad frente al Fisco. En efecto, sostiene el acto en crisis que “en su carácter de Presidente es responsable del ingreso del impuesto y sus accesorios, por los períodos mencionados precedentemente, habiendo intervenido en la presentación de las declaraciones juradas, atento a la calidad de “Administrador de Relaciones de clave fiscal”, respecto de la clave única de identificación tributaria N° 30-63654134-2, permitiendo apreciar el conocimiento de la materia imponible y el manejo del negocio que el mismo poseía” (vid considerando 15).

Sentado ello, corresponde entonces contestar los agravios que expuso para deslindar su responsabilidad frente a los incumplimientos fiscales de la sociedad, que como quedó dicho, reposan en la imposibilidad de hacer frente a los mismos por parte de la sociedad, circunstancias que no le serían imputables.

Sobre el particular, adelanto que los argumentos de defensa no pueden tener acogida favorable, en tanto no puede considerarse que se encuentre configurada la causal exculpatoria por la mera existencia de las dificultades económicas de la empresa, denunciadas por el recurrente, en tanto ello no puede liberar de sus obligaciones fiscales, no solo a aquella sino a sus responsables solidarios. En este último caso, por cuanto ello conspiraría con la función de garantía del crédito fiscal que tuvo en cuenta el legislador al establecer la figura.

A ello cabe agregar que el recurrente no ha logrado ni intentado acreditar que tuvo la voluntad de pagar los impuestos reclamados y que no lo pudo hacer por la oposición o reclamos de otros integrantes de la sociedad o de terceros. Por otra parte, ha sido el mismo recurrente quien dispuso de los fondos y les adjudicó diversos destinos que no fueron las arcas fiscales, por lo que mal podría aceptarse esa causa de exculpación.

Finalmente, no escapa a quien suscribe que su propia afirmación sobre el destino de fondos no hace más que acreditar que en los hechos, aquellos existieron y fueron utilizados para hacer frente a otras obligaciones.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución venida en recurso, con costas.

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

Que adhiere al voto al de la Dra. O’Donnell.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar la Resolución Nro 29/2016, con costas.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 11:53:46 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 12:43:47 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 13:27:50 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 13:27:52 -03:00