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

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2023-142380581-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Noviembre de 2023

**Referencia:** Sentencia 46.528-I COICAL S.R.L.

---

**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° 46.528-I** caratulada “**COICAL S.R.L.** s/recurso de apelación” y su acumulada N° 47.720-I caratulada “DI MASCIO GABRIEL ALEJANDRO s/recurso de apelación”;

**El Dr. Porporatto dijo:**

I.- Que a fs. 38/47 la recurrente COICAL S.R.L. interpuso recurso de apelación contra la Resolución N° 59/2016 (DV MRRI), de fecha 29 de marzo de 2016 dictada por la AFIP-DGI, por la que se determino de oficio su obligación tributaria frente al Impuesto al Valor Agregado (períodos fiscales 01/2013 a 12/2013), 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° 47.720-I, a fs. 176/192 el actor DI MASCIO GABRIEL ALEJANDRO interpuso recurso de apelación contra la Resolución N° 211/2016 (DV MRRI), de fecha 13 de diciembre de 2016 dictada por la AFIP-DGI, por la que se estableció su responsabilidad personal y solidaria, por el incumplimiento de las obligaciones impositivas de COICAL S.R.L. establecidas en las Resolución N° 59/2016 (DV MRRI), al revestir el carácter de socio generte de la firma, para el Impuesto al Valor Agregado (períodos fiscales 01/2013 a 12/2013), con más intereses resarcitorios y 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 su escrito de recurso de la causa N° 46.528-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° 47.720-I, el Sr. Di Mascio Gabriel Alejandro, se agravia que la Resolución apelada sería improcedente toda vez que el organismo recaudador no puede reclamarle la deuda cuando la

determinación del deudor principal se encuentra en discución ante este Tribunal. Invoca el antecedente “Georgalos”.

Sobre el fondo de la cuestión, sostiene la improcedencia de la determinación de oficio realizada a la firma COICAL S.R.L. alegando la existencia de errores en el programa DTMAX que hace que se dupliquen las ventas registradas y refiere a la declaración testimonial realizada por un técnico informático en el marco de la causa penal.

Señala que el Fisco Nacional habría aplicado una improcedente cadena de presunciones. Indica que se presumió que las cifras obrantes, sólo para algunos días, en el rubro “Costo” correspondían a supuestas ventas omitidas, sobre las cuales se hizo un promedio y se las proyectó en el resto de los períodos de forma irrazonable. Por lo que concluye que la Administración ha construido varias presunciones tales como la omisión de ventas a través del sistema DTMAX y, en base a ello, presume el quantum promedio de la omisión, presumiendo que el corto período de mustra tomado es representativo de dos perídos fiscales. Cita jurisprudencia.

Se queja que le resulta agraviante la aplicación de la sanción apelada por cuanto no sólo no ha cometido ninguna infracción sino que no ha sido resuelta la situación procesal de los responsables de la firma en el marco de la causa penal en la cual está siendo investigada. Cita el art. 20 de la ley 24.769 como obstáculo legal.

Por otra parte, afirma que no se ha realizado el objeto típico exigido por la norma por cuanto se trata de un ajuste fundado en presunciones y no se ha acreditado ningún perjuicio cierto contra el Fisco. Agrega que no hubo culpa ni negligencia en su accionar.

Asimismo, indica la existencia de un error en al cálculo de la multa, toda vez que el monto de la misma resulta ser el 70% del capital más los intereses reclamados, por lo que dicha graduación controvierte lo normado por el artículo 45 de la ley 11.683.

Por último, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y peticiona se revoque la resolución apelada en todas sus partes, con expresa imposición de costas.

II.- Que a fs. 67/74 y 207/220 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.

Además, formula allanamiento parcial respecto del monto de la sanción aplicada en la Resolución N° 211/2016. Acompaña la Resolución N° 13/17 (SDG TLI) de fecha de fecha 19/05/2017, que autoriza dicho allanamiento.

III.- Que a fs. 90 se abrió a prueba la causa N° 46.528-I y a fs. 235/236 obra agregada la sentencia de fecha 27/12/2017 por la cual se tuvo por allanado en forma parcial al Organismo Fiscal en la presente causa respecto de la sanción aplicada en la Resolución N° 211/2016, con costas, y se ordenó la prosecución de la causa.

A fs. 265 se resolvió acumular el expediente N° 47.720-I a los presentes actuados.

IV.- Que a fs. 286 el Fisco Nacional informa que la recurrente COICAL S.R.L. ha suscripto un plan de facilidades de pago de la ley 27.562 respecto de las obligaciones discutidas en autos, el que se encuentra vigente a la fecha. Acompaña detalle de las obligaciones regularizadas en el plan O061891, de fecha de consolidación 29/01/2020 y constancia del estado del mismo (cfr. fs. 281/284).

A su vez, a fs. 291 expresa que la contribuyente esta caracterizado como “Pequeña Empresa Ley 25.300” y que no se encuntra incursa en las exclusiones previstas por los incisos a) y b) del art. 16 de la ley 27.54, no contando con los elementos para constatar los restantes incisos, los que solicita se verifiquen y se tenga a la recurrente por desistida de la acción y del derecho, incluso del de repetición, con costas. A fs. 288 se corrió traslado a la recurrente de lo informado por el organismo recaudados y se la intimó respecto del cumplimiento de los requisitos establecidos por el régimen en estudio, lo que no fue contestado.

V.- Que a fs. 295 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A” y a fs. 299 se llaman a sentencia.

VI.- Que en función de lo expuesto, habiéndose acreditado el acogimiento de la firma COICAL S.R.L. al régimen de la ley 27.541 y sus modificatorias y toda vez que el mismo tiene como efecto el allanamiento incondicional por las obligaciones regularizadas o, en su caso, el desistimiento de acciones, reclamos o recursos en trámite, asumiendo el responsable el pago de las costas y gastos causídicos, y que asimismo, importa el desistimiento de todo derecho, acción o reclamo, incluso el de repetición 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 la presente causa respecto de la Resolución N° 59/2016, 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.

VII.- 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.

VIII.- Que resuelto lo anterior, cabe ahora expedirse en el marco de la causa acumulada N° 47.720-I, respecto de la procedencia de la extensión de la responsabilidad personal y solidaria realizada al Sr. Di Mascio Gabriel Alejandro respecto de la deuda determinada a la firma COICAL S.R.L.

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 COICAL S.R.L., lo cierto es que la efectiva regularización de éstas se encuentra supeditada al cumplimiento por parte del deudor principal del pago de las 121 cuotas del plan, habiendo sido suscripto con fecha 29/10/2020 (Cfr. fs. 284).

IX.- 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 la Resolución N° 59/2016, de fecha 29/03/2016, por la que se determinó la obligación tributaria en los Impuestos al Valor Agregado de la firma COICAL S.R.L.

Se observa que la fiscalización actuante constató en su base de datos que el Sr. Gabriel Alejandro Di Mascio es cuotapartista de la firma y que se desempeñó como Socio Gerente, desde el 27/12/2012 (cfr. fs. 23/24/ y 34/43 A/A).

Asimismo, del legajo de cuentas remitidos por el Banco Citibank N.A. se advierte que el Sr. Di Mascio fue dado de alta como firmante de la cuenta de COICAL S.R.L. detentando el cargo de Gerente, en cuyo formulario firmado de su puño y letra, tildó las opciones: “Es representante legal”, “Ejerce el control de la voluntad social” y “Forma parte de del Directorio u órgano de Administración” (cfr. fs. 208/209 A/A). Además en los Estados Contables acompañados se observa en todas sus páginas su firma como autoridad societaria (cfr. fs. 212/234).

Por otra parte, a fs. 79 de los antecedentes administrativos de la causa principal obra agregada el “ACTA DE REUNION DE SOCIOS N° 19”, de fecha 27/12/2012, donde se designaron como Gerentes a Gabriel Alejandro Di Mascio y Julio H. Ferreiro, por un nuevo período de tres ejercicios, esto es hasta el 31/08/2015. Asimismo el Estatuto Social de COICAL S.R.L. obrante a fs. 71/75 dispone que la dirección y administración estará a cargo de dos gerentes, los que permanecerán en sus funciones por el término de tres ejercicios, y que el uso de la firma social estará a cargo de cualquiera de los gerentes con sus firmas personales.

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

X.- 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..."*.

Respecto de cuya aplicación 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”*.

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 29/03/2016 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 (cfr. fs. 145/146 A/A COICAL S.R.L.).

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 el acto administrativo por el que se determinó la obligación tributaria del principal, sin que éste acreditara cumplimiento de las intimaciones de pago, fueron notificados casi 10 meses antes de la resolución que extiende la responsabilidad a al solidario, vencido así largamente el plazo otorgado al deudor principal.

XI.- 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 Socio Gerente de la firma COICAL S.R.L., 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 Socio Gerente del Sr. Gabriel Alejandro Di Mascio, 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 conforme el antecedente del Máximo Tribunal, y en discutir el ajuste fiscal practicado a la deudora principal, el que fue aceptado y regularizado voluntariamente por ésta a través del acogimiento al régimen de la ley 27.541 y sus modificatorias.

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.

XII.- 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).

XIII.- 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.

XIV.- 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 V 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 COICAL S.R.L. 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 y su modif., 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. Gabriel Alejandro Di Mascio como responsable solidario en la Resolución N° 211/2016 han sido regularizadas por el deudor principal COICAL S.R.L., 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 a los Considerandos I a V del Vocal Instructor y a la solución propiciada por la Dra. O´Donnell en el Considerando I de su voto.

II.- Que con respecto a la resolución N° 211/2016, que atribuyó responsabilidad solidaria al Sr. Di Mascio, adhiere a los Considerandos X, XI, XII, XIII y XIV del voto del Dr. Porporatto.

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

1) Tener a COICAL S.R.L. 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 y su modif., 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° 211/2016 en todas sus partes, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 13:28:32 -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 13:46:38 -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 16:34:36 -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 16:34:37 -03:00