Informe firma conjunta

Número: IF-2023-21318896-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Febrero de 2023

Referencia: VOCXI - EX-2021-111754741- -APN-SGAI#TFN - "Oscar Cayetano Chialvo (Responsable solidario de Aseguradora Federal Argentina S.A.) s/ apelación". Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación), para dictar sentencia en el Expediente **N° EX-2021-111754741- -APN-SGAI#TFN** caratulado **"Oscar Cayetano Chialvo (Responsable solidario de Aseguradora Federal Argentina S.A.) s/ apelación"**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Oscar Cayetano Chialvo interpone el recurso de apelación previsto en el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 109/2021, 110/2021 y 111/2021, dictadas el 26 de octubre de 2021 por la División Determinaciones de Oficio "B" del Departamento Técnico de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se estableció su responsabilidad solidaria como Presidente de Aseguradora Federal Argentina S.A., respecto de la deuda que se le determinó a ésta en los siguientes gravámenes:

1) el impuesto a las ganancias del período fiscal 2014, por la suma de $2.736.453,59;

2) el impuesto a las salidas no documentadas, por los pagos efectuados en los meses enero a agosto de 2014 y enero 2015 por la suma de $9.564.512,27, y

3) el impuesto al valor agregado de los periodos fiscales enero, marzo a agosto de 2014 y enero de 2015, por la suma de $5.538.028,47.

En todos los casos, más intereses resarcitorios (art. 37, ley 11.683).

Además, se difirió el juzgamiento de su conducta hasta que se dictara sentencia en la causa penal instruida en sede penal (conf. art. 20, ley 24.769 t.v.).

En su recurso ante este Tribunal, manifiesta, en primer lugar, que la responsabilidad solidaria no es automática ni

objetiva sino que la Administración debe acreditar la efectiva participación del administrador de la sociedad en la determinación de la obligación tributaria y asegura que en su caso nunca ordenó que en los periodos en los cuales participó en la gestión de Aseguradora Federal Argentina S.A. se abonaran en menos los impuestos determinados.

Afirma que de los antecedentes administrativos surge claro que la responsabilidad que se le imputa es por el sólo hecho del ejercicio del cargo de Director.

Agrega que la responsabilidad solidaria tiene carácter represivo y que para su aplicación debe valorarse el dolo o la culpa en la conducta del responsable. Por esa razón, entiende que debe darse prioridad a lo decidido en sede penal, lo que, asegura, no se hizo ya que no se acreditó a su respecto el elemento subjetivo.

Entiende también que el juez administrativo alteró el procedimiento establecido en el art. 20 de la ley 24.769 y por ello plantea la nulidad de las Resoluciones por violación a lo que denomina como *prejudicialidad administrativa.*

En forma subsidiaria, alega la nulidad también por violación de su derecho de defensa ya que según dice, no se le permitió tomar vista de los antecedentes que fundamentan la imputación de responsabilidad solidaria, y se rechazó el recurso de reconsideración que interpuso en tal sentido, todo lo cual, a su entender, limitó la posibilidad de ofrecer prueba tendiente a establecer la realidad de lo ocurrido.

Por todo lo expuesto, solicita que se revoquen las Resoluciones, con costas.

II. A su turno, contesta el traslado del recurso la representación fiscal, que por los argumentos que expone, pide que se confirmen sus actos, también con costas.

El 10 de noviembre de 2022, encontrándose el trámite el Expediente, el Sr. Chialvo denuncia como hecho nuevo lo resuelto por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 11 en el Expediente N° 2024/2018, caratulado “ *Aseguradora Federal Argentina SA y otros s/infracción ley 24.769”* en el que se dictó su falta de mérito por el delito de evasión del pago del impuesto al valor agregado, el impuesto a las ganancias y el impuesto a las salidas no documentadas del ejercicio 2014 y 2015.

Afirma allí que de la sentencia penal surge la falta de prueba de los hechos denunciados, así como de su participación en los mismos, y que sus conclusiones tienen implicancia directa sobre los actos recurridos ante este Tribunal. En respuesta a lo requerido en la PV-2022-126156398-APN-VOCXI#TFN, el Sr. Chialvo informó también que la sentencia había quedado firme.

De esas presentaciones se corrió traslado al Fisco Nacional, que al contestar señaló que de la sentencia acompañada no surgía contradicción alguna respecto de los hechos tenidos en cuenta por el juez administrativo para la atribución de responsabilidad al Sr. Chialvo y que tampoco se desprendía de allí su falta de participación, por lo que reiterando los argumentos expuestos al contestar el recurso de apelación, solicitó se rechace el hecho nuevo invocado y se continúe la tramitación del expediente.

III. No habiendo pruebas a producir, por PV-2023-12012326-APN-VOCXI#TFN se elevan a consideración de la Sala y por IF-2023-18017849-APN-VOCXI#TFN quedan en estado de dictar sentencia.

IV. Corresponde resolver en primer término la defensa de nulidad que opone el recurrente ya que, de prosperar, devendría inoficiosa una decisión posterior.

El Sr. Chialvo invoca en sustento del planteo que las Resoluciones carecen de causa y de motivación y que se vulneró su derecho al debido proceso al haberse limitado la posibilidad de ofrecer pruebas, pero los Considerados de dichos actos y de las actuaciones administrativas que preceden su dictado revelan el desacierto del agravio. Es que, contrariamente a lo que expone, allí se expresan en forma concreta y circunstanciada las razones concretas que llevaron al juez administrativo a su dictado, más precisamente la falta de cumplimiento a la obligación de pago por parte del deudor principal, la empresa Aseguradora Federal Argentina S.A., y la atribución de la responsabilidad al Sr. Chialvo por haber ejercido el cargo de Presidente en dicha entidad, hecho que, nunca objetó.

Además, surge de allí que se han cumplido todos los pasos del procedimiento reglado previsto en la ley 11.683 para hacer efectiva la responsabilidad personal y solidaria, garantizándose el ejercicio del derecho de defensa que, por lo demás, el Sr. Chialvo, efectivamente ejerció al presentar su descargo tanto en la instancia administrativa previa, como ante este Tribunal. El hecho que no se haya hecho lugar al mismo en modo alguno implica indefensión, sino que sus argumentaciones y sus pruebas, si las hubo, no fueron suficientes o no tuvieron entidad para dejar sin efecto los ajustes pretendidos y dejar sin efecto la pretensión fiscal.

Debe recordarse, de cualquier modo, que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta sino que es indispensable acreditar la existencia de menoscabo en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido, menos aún acreditado, por lo que corresponde desestimarla, sin costas (*Fallos* 336:70, “Bolland”).

V. En cuanto a la legitimidad de las Resoluciones, lo que debe analizarse es si la atribución de responsabilidad al Sr. Chialvo ha sido efectuada conforme a lo dispuesto en el art. 8° y de acuerdo al procedimiento previsto en el art. 17 de la ley 11.683.

No se encuentra en discusión que la deuda cuyo pago se intima al Sr. Chialvo tiene su origen en la fiscalización llevada cabo a la empresa Aseguradora Federal Argentina S.A. en la que se le efectuaron ajustes por facturación con proveedores apócrifos que no fueron ni cancelados ni cuestionados, es decir, quedaron firmes y consentidos.

Como antes se dijo, no objeta el Sr. Chialvo que en los períodos fiscales comprendidos en las Resoluciones recurridas fue él quien ejerció el cargo de Presidente de Aseguradora Federal Argentina S.A., por lo que la atribución de responsabilidad, desde el punto de vista formal u objetivo, se encuentra correctamente acreditada.

Sí objeta, en cambio, la atribución de la responsabilidad notificada en las Resoluciones porque, según sostiene, el juez administrativo debió aguardar a que se dictara sentencia en la causa penal que se le instruyera por la comisión del delito de evasión fiscal agravada (art. 2, inc. d), ley 24.769), invocando para ello una prejudicialidad penal sobre la discusión administrativa.

Esta omisión también lleva a que pida que se declare la nulidad de las Resoluciones.

Funda este agravio en que la responsabilidad personal y solidaria reglada en el art. 6° de la ley 11.683 tiene carácter represivo y responde solamente a fundamentos de atribución por dolo o culpa que en el caso, no se han acreditado.

Sin embargo, no surge del art. 6° de la ley 11.683 como presupuesto para la determinación del impuesto y sus accesorios al responsable solidario, que deba existir una sentencia firme en la causa penal que se pronuncie sobre la conducta del contribuyente principal desde dicha perspectiva, como éste invoca.

En efecto, ningún condicionamiento tenía el juez administrativo para dictar los actos recurridos, salvo el cumplimiento del requisito de intimación previa al deudor principal e incumplimiento de la misma previsto en las disposiciones de la ley 11.683 antes citadas que, no se controvierte, en el caso fue debidamente cumplido; pero, cabe insistir, ninguna norma le imponía el recaudo de prejudicialidad para la aplicación del instituto de la responsabilidad personal y solidaria que pretende el Sr. Chialvo e invoca prácticamente como único agravio, por lo que debe ser sin más desestimado.

Cabe aquí recordar que respecto al instituto de la responsabilidad solidaria reglado en la ley 11.683, la Cámara ha dicho en más de una oportunidad que

"…esta Sala en la causa caratulada: "Paramio, Claudio Pascual (T.F. 30.426- I) c/D.G.I.", sentencia del 1º/10/2013 -pronunciamiento que fue confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en fecha 11/12/2014-, ha precisado que la ley 11.683 distingue entre responsables por deuda propia y aquellos que responden por deuda ajena, disponiéndose respecto de estos últimos, en primer lugar, 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, etc. y lo estarán también con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, sin perjuicio de las sanciones correspondientes sí, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes tributarios, no abonaren oportunamente el debido tributo, o si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal.

Se agrega en la ley que tal responsabilidad personal y solidaria no existirá con respecto a quienes demuestren debidamente al Fisco que sus representados, los colocaron en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales (cfr. esta Sala, en la causa citada y, en sentido análogo, *in rebus*, "Ascona S.A. Cía de Reaseguros - T.F. 14761-I c/D.G.I.", del 2/10/2007 y "Vinitzky, Guillermo Mario -autos La Vendimia T.F. 15188-I c/D.G.I.", del 7/09/2009).

Cabe señalar que los directores, gerentes, síndicos, etc., no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, porque la suya no es una obligación propia sino como responsable de deuda ajena. La solidaridad no quita a esta obligación su carácter de subsidiario, por lo que asiste a estos administradores el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal como lo establece la ley, y su responsabilidad surgirá recién si éste no cumple con la intimación efectiva de pago (cfr. C.S.J.N., causa: "Brutti, Stella Maris c/D.G.I.", registrada en *Fallos:* 327:769).

Asimismo, se ha sostenido que son tres los requisitos para que nazca la responsabilidad solidaria: que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes tributarios; que el incumplimiento le sea imputable a título de dolo o culpa; que los deudores principales no cumplan con la intimación administrativa previa (cfr. esta Sala, en anterior integración, *in re*, "Troilo, Mauro Gustavo c/D.G.I.", del 12/06/2007, y en la actual, en autos "Paramio", ya citado)" – "Tejeda, María Nieves", sentencia del 30.12.2021-.

A cuanto se lleva expuesto, debe agregarse que de la sentencia penal que el 10 de noviembre de 2022 el Sr. Chialvo aportó a este Tribunal como *hecho nuevo*, no surge análisis ni pronunciamiento respecto de los hechos imponibles determinados en cada una de las Resoluciones recurridas, y antes en las notificadas a Aseguradora Federal Argentina S.A., es decir la falta de mérito que allí se decide no ha sido por una casual objetiva o por aticipicidad de la conducta, sino que ordena profundizar la investigación sobre la concreta participación del Sr. Chialvo como Presidente de dicha entidad en la comisión del delito de evasión denunciado, en los términos del art. 309 del CPPN.

Con dicho alcance, asiste razón a la representación fiscal en cuanto a que la decisión adoptada en el fuero penal no incide en la que en este proceso se debe adoptar en cuanto la falta de mérito que allí se resuelve de ningún modo constituye *las declaraciones de hechos* a las que se refiere el art. 20 de la ley 24.769 (t.v.), por ende no existe riesgo de sentencias contradictorias o diferentes sobre los mismos hechos que es, en definitiva, lo que dicho precepto busca evitar.

Por último, debe tenerse en cuenta que al ser interrogado por su actuación en el Directorio de Aseguradora Federal Argentina S.A., el Sr. Chialvo manifestó que *"…fue Presidente en el año 2014 hasta julio de 2016"* y que *"…se encontraba apoderado y/o autorizado para operar con las cuentas bancarias de la firma referida, junto con otros responsables de la empresa…"*. Asimismo, manifestó que cumplía las instrucciones que recibía de los accionistas, *"…quedando a su cargo el manejo operativo de la firma, señalando que, por ejemplo, con las disponibilidades de fondos por cobranza de pólizas decidía los destinos prioritarios de los mismos, como retenciones, aportes, posiciones fiscales del IVA, anticipos, etc."*.

Surge de la prueba reunida por la fiscalización y así surge también de la sentencia dictada en sede penal –"IV.- Intervención de los imputados"- que era él quien como Presidente de Aseguradora Federal Argentina S.A. firmaba los estados contables, otorgaba poderes a profesionales para actuar en su nombre ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, estaba autorizado para operar en las cuentas bancarias, todos actos propios de quien no solamente detenta el cargo societario sino también ejerce la administración y gestión que es lo que interesa al analizar la atribución de la responsabilidad solidaria desde el punto de vista subjetivo, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 8° de la ley 11.683 y la vasta y reiterada jurisprudencia de este Tribunal y de la Cámara que ha interpretado los alcances de dicha disposición.

De ello se sigue que, tanto desde el punto de vista legal y societario como fiscal, el responsable de Aseguradora Federal Argentina S.A. en los períodos fiscales intimados en las Resoluciones ha sido el Sr. Chialvo, quien no sólo detentó formalmente el cargo de Presidente del Directorio sino que, además lo ejerció en forma efectiva, reuniéndose así los dos presupuestos que configuran la responsabilidad solidaria que regla el art. 8°, inc. a) de la ley 11.683.

Si bien el segundo párrafo de dicho precepto permite invocar causales de exculpación de su responsabilidad, lo cierto es que en el caso, no se ha invocado y por ende tampoco probado, por lo que corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 109/2021, 110/2021 y 111/2021 tanto en cuanto al capital como los intereses resarcitorios intimados en ella, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 109/2021, 110/2021 y 111/2021 tanto en cuanto al capital como los intereses resarcitorios intimados en ellas, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por la representación procesal en la suma de $902.843, equivalente a 72,35 UMA, y por el patrocinio letrado en la suma de $2.257.108, equivalente a 180,87 UMA, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada, la etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.27 15:48:51 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.27 16:12:51 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.27 16:20:33 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.27 16:20:35 -03:00