

Procedimiento. Responsabilidad solidaria. Inexistencia. Director suplente. No formaba parte :

PARTE/S: Colucci, Ariel Alejandro (TF 49707-I) c/ Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo
TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.
SALA: IV
FECHA: 28/03/2023
JURISDICCIÓN Nacional

Buenos Aires, marzo de 2023.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 45/48, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución que había determinado de oficio la responsabilidad del actor en su carácter de responsable solidario respecto del Impuesto al Valor Agregado —períodos fiscales 01/2013 a 12/2013— y la revocó en lo que refiere al Impuesto a las Ganancias —período 2013—. Impuso las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

Para así resolver, y en lo que aquí interesa, señaló que las actuaciones administrativas se realizaron con el objeto de evaluar la procedencia de la atribución de responsabilidad solidaria al Sr. Colucci en su carácter de director titular de la firma Luchomar S.A. en atención a que era el único integrante solvente de la empresa.

Precisó que de acuerdo a las bases de información de la AFIP, el actor figuraba como director de Luchomar S.A. y firmante de las cuentas bancarias que la sociedad poseía en los bancos Santander Río S.A. y Banco Patagonia S.A.

Reseñó la normativa aplicable y puntualizó que la responsabilidad solidaria prevista en los arts. 6º y 8º de la ley 11.683 no es objetiva ni deriva de la simple vinculación de los responsables y el deudor del tributo. En ese sentido, destacó 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” (fs. 46).

Advirtió que el actor limitó su defensa a la inexistencia de responsabilidad sin discutir la procedencia de la deuda tributaria involucrada.

Señaló que a fs. 2 obra agregada copia del Acta de Directorio N° 38 de Luchomar S.A. del 24/02/14 en la que se informa que se recibió y aceptó la renuncia al cargo de vicepresidente del Sr. Ariel Alejandro Colucci. Seguidamente, puso de relieve que del Acta n° 39 del 30/04/14 surge que el Sr. Marcelo Colucci se constituye como único integrante de la sociedad. En esa misma línea, manifestó que según el Acta de Asamblea N° 9 del 25/02/14 “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” (fs. 46vta.). En adición, mencionó que la última publicación de la deudora principal en el Boletín Oficial data del “10/04/2003” y que el actor figura como director suplente.

Asimismo, indicó que en cumplimiento de la resolución general (AFIP) 4120 “Participaciones societarias – informantes de un representante”, la sociedad “informó como Director al Sr. Marcelo G. Colucci, siendo el período 2013 el último informado” (fs. 46vta.).

En el escenario fáctico descripto, coligió que la renuncia del actor a la vicepresidencia de Luchomar S.A. ocurrió con posterioridad a los vencimientos del Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los períodos fiscales reclamados. Además, aseveró que el responsable solidario figuraba como firmante de las cuentas bancarias y no había acreditado la falta de administración o disposición de los fondos de la sociedad. Sin embargo, advirtió que no podía arribarse a idéntica conclusión con respecto al Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2013 por cuanto el vencimiento de la presentación y pago de la obligación tributaria en cuestión 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" (fs. 47).

A su turno, el Dr. Marchevsky agregó que la inscripción de la renuncia del actor en el Registro Público de Comercio (art. 60, ley 19.950) -de la cual no obra agregada constancia alguna- es declarativa en tanto 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 las acciones de responsabilidad" (fs. 47). Por último, precisó que la designación del actor como director suplente en los términos del art. 258 de la ley 19.550 no tiene consecuencia respecto a la figura de responsabilidad solidaria ya que carece de obligaciones que cumplir y/o responsabilidad alguna en las decisiones que tome el órgano de dirección. Ello así, sostuvo que el actor "mal podría administrar, percibir o disponer de 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" (fs. 47vta.).

2º) Que, contra dicha resolución, la demandada apeló y expresó agravios a fs. 57 y 64/72vta., respectivamente, que no fueron replicados.

En primer lugar, señala que el hecho imponible del Impuesto a las Ganancias del período 2013 por el que se le imputó responsabilidad solidaria al actor abarca el lapso comprendido entre el 1º/01/13 y el 31/12/13, en consonancia con el ejercicio económico de la empresa, razón por la que no resultaría relevante la renuncia del Sr. Colucci con posterioridad a esa fecha. En ese sentido, destaca que al momento 71680/2022 COLUCCI, ARIEL ALEJANDRO (TF 49707-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO del acaecimiento del hecho imponible involucrado, el actor ostentaba el cargo de director titular de Luchomar S.A. y tenía el manejo de los fondos sociales.

Argumenta que aún después de la renuncia del 24/02/14, el Sr. Colucci continuaba siendo el firmante de las cuentas bancarias, era director suplente y poseía el manejo de los fondos para cumplir con el pago de las obligaciones a su cargo.

Indica que el actor no logró acreditar que efectivamente el deudor principal lo hubiera colocado en imposibilidad de cumplir con sus obligaciones.

Por último, asevera que la determinación tributaria se ajustó a derecho por lo que corresponde que, atento al principio objetivo de la derrota, el actor cargue con las costas del juicio.

3º) Que, conforme surge de autos y en atención a los agravios deducidos, no resulta controvertido que: (i) durante el año 2013 el Sr. Colucci revistió la condición de director titular y vicepresidente de Luchomar S.A. (conf. fs. 59 de las actuaciones administrativas); (ii) el 24/02/14 renunció a su cargo y la sociedad lo aceptó (conf. Acta de Directorio N° 38 obrante a fs. 2); (iii) el vencimiento para la presentación y pago de la obligación tributaria relativa al Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2013 ocurrió con posterioridad a la renuncia del actor a su cargo; y (iv) a pesar de su desvinculación, el Sr. Colucci seguía figurando como director suplente y firmante en los

registros de los bancos en los que Luchomar S.A. tenía cuentas abiertas (conf. fs. 11 in fine y 19vta.).

Así pues, la cuestión en debate requiere dilucidar si el actor es responsable solidario de la deuda reclamada a Luchomar S.A. en concepto de Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2013.

4º) Que, el responsable solidario es aquel sujeto que, si bien no es el realizador del hecho imponible, debe responder por un mandato expreso de la norma junto con el destinatario legal tributario, en razón de tener algún nexo económico o jurídico con éste.

Al respecto, esta Sala tiene dicho que la sociedad es el contribuyente, es decir, el sujeto obligado al pago por realizar el hecho imponible, en tanto quienes la representan tienen a su cargo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tanto formales como materiales, es decir, presentar sus declaraciones juradas y pagar el tributo allí liquidado con los fondos que administran. De no cumplir con estos deberes, deben responder con sus propios bienes por el tributo no ingresado (conf. "Euclides Miguel Ángel (TF 48914-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", sent. del 24/11/22).

Los directores, gerentes, etc. no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, porque la suya no es una obligación propia sino como responsables por la deuda ajena. La solidaridad no quita a esta obligación su carácter 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. Ello es así porque su responsabilidad tiene por causa el incumplimiento de los deberes tributarios impuestos a los directores, administradores o representantes de la sociedad, responsabilidad que surge con posterioridad a la verificación del hecho imponible y a raíz de la conducta del responsable del impuesto; se basa en el principio jurídico de la culpa, requiriéndose para ser hecha efectiva que el deudor (la sociedad) no cumpla la intimación de pago (conf. esta Sala -en su anterior integración- in re "Club Atlético Adelante Asoc. Civil y Depor. [TF 15.567-I] c/DGI", sent. del 15/7/99 y "Marrero, Carlos Alberto [TF 16.875- I] c/DGI", sent. del 9/11/04).

5º) Que, según los arts. 6º y 8º de la ley 11.683 (t.o vigente), para que proceda la responsabilidad solidaria deben darse las siguientes condiciones:

a) que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes.

b) que dicho incumplimiento le sea imputable a título de dolo o culpa. c) que el deudor no cumpla con la intimación administrativa previa.

En concreto, las disposiciones normativas aplicables (arts. 6º, inciso d, y 8, inciso a, de la ley de rito) establecen en forma expresa que los directores "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" (...) "en la forma y oportunidad que rijan para aquellos" (el destacado es propio). Asimismo, son responsables en forma personal y solidaria cuando "por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo", salvo que demuestre que el deudor principal "los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales".

En el caso bajo examen el Sr. Colucci no rebate su condición de director titular y administrador de los fondos de la firma durante el ejercicio fiscal 2013. Sin embargo, tanto el actor como el a quo fundan la exclusión de la responsabilidad solidaria en el hecho de que el vencimiento y el pago de la declaración jurada del referido gravamen tuvieron lugar con posterioridad a la renuncia del actor a la vicepresidencia de Luchomar S.A.; momento a partir del cual revistió el carácter de director suplente.

Con relación a esta condición, es dable recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró desierto el recurso ordinario de apelación interpuesto contra un pronunciamiento de la Sala II de esta Cámara y aseveró que no se había desvirtuado en modo alguno la conclusión de ese Tribunal en cuanto había entendido que "el actor -durante los ejercicios fiscales en que se produjeron los hechos imponibles que generaron la obligación determinada en cabeza del deudor principal-, pese a tener nominalmente el cargo de director suplente, ejerció de manera real y efectiva la representación de la empresa y tuvo a su cargo las decisiones de aquélla y el manejo de los fondos" (conf. causa CSJ 856/2013 (49-P) R.O. "Paramio, Claudio Pascual (TF 30.426-1) c/ DGI", sent. del 11/12/14) (el destacado es propio). Por otro lado, recientemente, se ha sostenido también que el carácter de director suplente "supone que no puede tomar decisión alguna a menos que reemplace al director titular " (Fallos: 342:2115, voto concurrente del Dr. Rosenkrantz).

En el contexto jurisprudencial y normativo hasta aquí descripto, resulta claro que para tener por configurada la responsabilidad solidaria prevista en los arts. 6º, inc. d, y 8º, inciso a, de la ley de rito se debe atender al ejercicio real y efectivo de la administración societaria y a la existencia de un factor subjetivo de atribución ; extremos que no se verifican respecto del aquí actor y tampoco pueden ser inferidos por la circunstancia de que "figura como (...) firmante" en las cuentas bancarias de titularidad de Luchomar S.A., tal como pretende la demandada (fs. 11, último párrafo y fs. 12, segundo párrafo); máxime cuando, en el sub examine, no se acreditó que el Sr. Colucci hacía uso de la referida potestad y, por ende, continuaba administrando y/o disponiendo de los recursos de la sociedad al momento de vencimiento y pago de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio 2013.

En nada modifica lo expuesto el hecho de que la Corte Suprema haya aludido a los ejercicios fiscales en que se produjeron los hechos imponibles que generaron la obligación determinada en cabeza del deudor principal puesto que de ello no se desprende -necesariamente- que deba ignorarse la falta de participación en la administración societaria en el momento del vencimiento y pago del gravamen en cuestión. En este punto, es dable destacar que, en el pronunciamiento apelado ante el Máximo Tribunal, la Sala II había puesto de resalto que "se tuvo por acreditado que el Sr. Paramio (esto es, el allí responsable solidario) ejercía funciones atinentes a determinar la materia imponible, siendo la única persona que actuaba en representación de la empresa ante el organismo recaudador" (conf. sentencia del 1º/10/13).

En esta misma línea, cabe recordar que "el impuesto (a las ganancias) se causa cuando la renta se produce y se lo entiende producido cuando se ha percibido o devengado, según sea el criterio con el cual debe ser liquidado (...). Producida la renta, sin embargo, la deuda hacia el Fisco no aparece hasta que el impuesto se determina, lo que se hace vencido el respectivo año fiscal al cual debe imputárselo y en plazos establecidos por normas especiales" (el destacado es original) (Reig, Enrique J., "Impuesto a las Ganancias", 12ª edición, Errepar, p. 994).

Así pues, mientras que el Fisco sostiene que "los hechos imponibles respecto de los cuales se le imputa responsabilidad solidaria corresponden al ejercicio fiscal 2013 que abarca el lapso comprendido entre el 01 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2013" (el destacado es propio) (conf. página 9º de la resolución 36/19 aquí apelada), lo cierto es que la ley de rito autoriza a atribuir la responsabilidad aquí analizada por la falta de pago del tributo correspondiente. Ergo, no es el acaecimiento del hecho imponible fijado en la ley del gravamen lo que determina la responsabilidad en cuestión, sino su falta de inclusión en la declaración jurada respectiva (esto, en la determinación de la materia imponible) y en el consiguiente pago del impuesto debido. Es además, el entendimiento que se infiere de lo expuesto por el propio Fisco Nacional en su memorial de agravios por cuanto considera configurada la responsabilidad

solidaria "en tanto el contribuyente no ha cumplido con su deber consistente en ingresar en tiempo oportuno en su carácter de director titular de la firma LUCHOMAR SA el gravamen y período en cuestión" (fs. 70vta.). La posición contraria conllevaría a que un director que se desvinculó del deudor principal (en términos formales y materiales) con posterioridad al cierre del período fiscal pero antes de la confección, presentación y pago de la declaración jurada respectiva, resulte obligado a responder - en los términos del art. 6º y 8º de la ley 11.683- por la eventual decisión de un tercero (por ejemplo, el director que lo sucedió en el cargo) de no incluir en la determinación del tributo de la sociedad parte de las rentas generadas en el ejercicio económico, con el fin de disminuir la carga tributaria de la compañía.

En conclusión, en el caso, no existen elementos probatorios suficientes para sostener que el actor ejerció de manera real y efectiva la administración de Luchomar S.A. en el momento en que se determinó y pago el Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2013; circunstancia que sella la suerte adversa del recurso intentado.

6º) Que, en cuanto a las costas de la instancia anterior, corresponde - su confirmación en atención a que no se advierten motivos para modificar su imposición en proporción a sus respectivos vencimientos.

Por las razones expuestas, el Tribunal RESUELVE: a) rechazar el recurso de la demandada y confirmar la resolución apelada por los fundamentos supra expuestos, sin costas en esta instancia por falta de actividad de la contraria; y b) remitir los autos al Sr. Representante del Fisco a fin de que se expida sobre la liquidación practicada y el pago efectuado por la AFIP, en atención a encontrarse configurado el supuesto previsto en el punto 10, in fine, de la acordada CSJN 20/92 (conf. escritos incorporados el 3/02/23 y el 15/02/23).

El Dr. Jorge Eduardo Morán no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y cúmplase con la remisión ordenada.

Fecha de firma: 28/03/2023

Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA