



**DE LLANO, Pablo Enrique s/recurso de apelación – Impuestos
al Valor Agregado y a las Ganancias**

(T.F.N., Sala "A", 22 de septiembre de 2005)

Buenos Aires, 22 de septiembre de 2005.

AUTOS Y VISTOS:

El expediente Nº 21.539-I caratulado "DE LLANO, PABLO ENRIQUE s/ recurso de apelación - Impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias" y,

RESULTANDO:

Que a fs. 54/60 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 14 de marzo de 2003, suscripta por el Jefe de la División Revisión y Recursos - Dirección Regional Mercedes- de la Administración Federal de Ingresos Públicos- Dirección General Impositiva, en virtud de la cual se determina de oficio la responsabilidad solidaria del Sr. Pablo Enrique De Llano, respecto de la deuda determinada a Strago S.A. con relación al impuesto al valor agregado, correspondiente a los períodos diciembre de 1996 a diciembre de 1998, y el impuesto a las ganancias períodos fiscales 1997 y 1998, y se le aplica una multa equivalente a dos veces el impuesto evadido, conforme lo dispuesto por los artículos 46 y 47, incisos a) y b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998).

La recurrente sostiene que la resolución apelada es arbitraria e irrazonable al atribuirle sin fundamento alguno una obligación de un tercero. Además, la considera arbitraria como consecuencia de que la atribución de carácter solidario toma en consideración aspectos que le son ajenos, por lo que se lesiona su derecho de defensa, y se viola el principio constitucional del debido proceso.

Plantea también la nulidad de la resolución como consecuencia de que se desestimaron las pruebas ofrecidas en sede administrativa, sin haber investigado la verdad material de los hechos, violando su derecho de defensa.



Relata que la determinación de que se trata, se inicia a raíz de un allanamiento a la firma Strago S.A.

Como consecuencia de dicha fiscalización, se determinó la deuda tributaria de la firma, y habiendo quedado firme la misma, la sociedad solicitó el acogimiento al régimen del decreto 93/00, el que no pudo ser cumplido, y que determinó el concurso de Strago S.A.

Explica que erróneamente se lo ha considerado administrador de la firma Strago S.A. aclara que en ningún momento ha ocupado un cargo en el Directorio, y que en su calidad de asesor de modas, sólo se desempeñó como apoderado para las compras de la firma.

La recurrente manifiesta que, al habersele determinado de oficio la materia tributaria correspondiente a un tercero -la firma Strago S.A.- que le es totalmente ajeno, y ni siquiera haber tomado conocimiento del expediente administrativo durante el procedimiento determinativo a la firma, no tiene los elementos contables ni administrativos como para oponerse válidamente a la pretensión del Fisco, por lo que se ven violados derechos y garantías de defensa en juicio, debido proceso legal y los principios penales elementales, contenidos en la Constitución Nacional.

Estima que, por el sólo hecho de haber realizado las compras de la firma Strago S.A. con sus cheques personales, no lo convierten en real administrador de la misma -según lo considera el Fisco-, ya que esa operatoria correspondía a que en el medio de los fabricantes y mayoristas es ampliamente conocido, por lo que la firma se beneficiaba con la utilización de sus propias cuentas corrientes.

También niega que resulten indicios fehacientes de su calidad de administrador, las anotaciones simples a las que se refiere la resolución recurrida, la imprenta y la locación de los locales, ya que su participación en dichos actos fue mínima, siendo el real dueño de la firma el Presidente de Strago S.A. -Sr. Diego Claudio. María Martínez-, tal como se desprende de las declaraciones de los testigos Débora Cherbo, Patricia Alejandra Agüero, y Laura Rodríguez, empleadas de la firma.



En cuanto a la sanción aplicada, la recurrente considera que se ha violado el principio de la personalidad de la pena al sancionada por omisiones cometidas por una persona jurídica distinta a ella, y vuelve a expresar los mismos agravios en cuanto sostiene no se ha podido defender válidamente de los hechos que se le imputan en tanto no tuvo el control ni el dominio de los antecedentes.

A su vez, considera desmesurado el monto de la sanción impuesta. Finalmente, cita jurisprudencia avalando su postura, ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que a fs. 77/89 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Por las razones de hecho y derecho que expone, peticona se confirme el acto apelado, con costas. Formula reserva del caso federal.

III. Que a fs. 98 se abre la causa a prueba, habiéndose clausurado dicho período probatorio a fs. 192. A fs.195 se elevan los autos a consideración de la Sala 11 A" Y seguidamente se ponen para alegar. A fs. 208 se llaman a sentencia.

Y CONSIDERANDO:

I. - Que en primer término corresponde tratar el remedio procesal articulado por la apelante, en tanto considera que la resolución recurrida es nula porque al desestimarse las pruebas ofrecidas en sede administrativa, sin haber investigado la verdad material de los hechos, se ha visto violentado su derecho de defensa.

Corresponde poner de relieve que este Tribunal ya se ha expedido al respecto manifestando que el rechazo de la prueba ofrecida en sede administrativa no importa en principio un cercenamiento del derecho de defensa, garantizado en materia probatoria con el contradictorio amplio que en esta instancia se desarrolla ("Óptica San Jorge S.C.", Sala B, 27/12/96).

Por esa razón no cabe hacer lugar a la nulidad articulada por la actora.

II.- Que la recurrente también plantea que la resolución apelada resulta arbitraria e irrazonable como consecuencia de que se le ha atribuido -a su entender, sin



fundamento- una obligación de un tercero, considerándolo deudor solidario, por lo que se ve lesionado su derecho de defensa, violando el principio constitucional del debido proceso.

Sobre el particular, cabe advertir que el procedimiento de determinación de tributos se encuentra gobernado por las reglas específicas contenidas en la ley 11.683 que persiguen en definitiva el cumplimiento estricto de la ley impositiva, luego de un proceso que debe guardar estricta observancia de las formas preordenadas legalmente para su realización y donde el respeto al debido proceso adjetivo es ineludible. Por ello, corresponde tener en cuenta el procedimiento seguido por el Fisco a los efectos de determinar la obligación solidaria de la recurrente.

Así, habiéndose determinado de oficio la obligación impositiva de la firma Strago S.A. en el impuesto al valor agregado, períodos agosto de 1996 a diciembre de 1998, y no habiendo sido ingresadas las sumas determinadas e intimadas, el Fisco Nacional inicia el procedimiento del artículo 17 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) a la recurrente, por considerar que intervino efectivamente en la administración y disposición de fondos de la firma en cuestión.

En el marco de dicho procedimiento, la recurrente ofrece su descargo y alega defensa en base a las argumentaciones que expone.

De este modo, el Fisco Nacional arribó a la conclusión de que el Sr. Pablo Enrique De Llano ejercía el manejo comercial, financiero y administrativo en calidad de apoderado y administrador de la firma Strago S.A. y, por ello, le determina de oficio su responsabilidad solidaria y lo intima a abonar las sumas adeudadas en concepto de impuesto, intereses resarcitorios y multa.

En ese orden de ideas, este Tribunal no vislumbra que se haya incumplido con el procedimiento determinado en la ley 11.683 y, por ende, afectado el debido proceso adjetivo y la defensa en juicio de la actora, por lo que no corresponde hacer lugar a los agravios al respecto.

III. - Que en cuanto a los agravios de la apelante referidos a la arbitrariedad de la resolución recurrida como consecuencia de que se le atribuyó erróneamente la



calidad de apoderado y administrador de la firma Strago S.A., y por ende, se le imputó el carácter de deudor solidario y una carga tributaria que no le corresponde, es un tema que corresponde ser tratado con el fondo del asunto, y del que se dará debida cuenta en los considerandos siguientes.

IV.- Que en virtud de lo expuesto, la cuestión que debe resolverse refiere ante todo, a la procedencia de la pretensión del Fisco Nacional de atribuir responsabilidad solidaria al Sr. Pablo Enrique De Llano como consecuencia de que, a su entender, ejercía el manejo comercial, financiero y administrativo en calidad de apoderado y administrador de la firma Strago S.A. Por tanto, cabe en primer lugar precisar la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria, para de ello extraer los presupuestos a los que la ley subordina el nacimiento de la categoría de deudor solidario.

Esta Sala, en autos "BARRENECHEA, Ignacio José María s/apelación-", dijo: "Que sabido es que la doctrina tradicional, al delinear la figura del responsable, tuvo en cuenta que en las diversas legislaciones además del sujeto pasivo del impuesto, se declara obligado al pago del tributo (o también, al cumplimiento de otros deberes fiscales) a una persona diversa, en razón de una relación de hecho o derecho del 'responsable' con el contribuyente, o de la sucesión en una particular relación de hecho o de derecho, o de la violación de una obligación legal o de la consecuencia de una carga (en este sentido, y entre muchas otras, véanse las obras de Giannini, 'Instituzioni di Directo Tributario' y, Martínez 'Estudios de Derecho Fiscal').

Como lo señala Jarach ('El hecho imponible', p. 177/179), "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 aquél 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 sólo 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, p- 177/179).

"En suma, el impuesto es, por ley, ante todo, puesto a cargo de una determinada persona, que coincide por regla con el partícipe directo de la situación base del impuesto. Por distinta norma, después, es establecida la obligación de otro sujeto, a la vez junto al primer obligado, o en el caso de responsables sustitutos, en lugar de dicho obligado.

"... Que el mecanismo legal antes descrito fue así trazado por la ley de procedimiento tributario. De acuerdo con la norma del art. 16 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus mod.) 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 representantes, mandantes, acreedores titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc. en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijan 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 patrimonios a que se refiere el art. 15 en sus inc. 2º y 3º. A su vez, el art. 18 de la ley dispone: ' ... responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo si los hubiere, y con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes', amén de otros sujetos' ... todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del arto 16 cuando, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes tributarios no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar la situación fiscal'.

"Como se observa, dos son las obligaciones que se instituyen, a través de los preceptos transcriptos, no de diversa estructura jurídica, sino que son colocadas en grado diverso: la una, obligación principal; la otra, la obligación de garantía de aquella y dependiente, por tanto, de ella.

"Tal como lo ha precisado la doctrina italiana más moderna, en materia de solidaridad se está en presencia de dos figuras: una, principal, causativa de la obligación, que puntualmente se liga como consecuencia de las relaciones con el



obligado principal; otra, secundaria y dependiente de la primera, que comprende algunos específicos elementos y que es causativa de la obligación en las relaciones con el sujeto denominado responsable del impuesto (cfr. D'Amati, Nicola, 'Derecho Tributario, Teoría y Crítica').

"Es así como la norma principal por una parte, aísla los componentes típicos de una institución determinada y, de otra, dispone todos los efectos esenciales con los que se viene a realizar la pretensión fiscal. La norma secundaria (o integradora) subentra en cuanto a la principal cuando la situación de hecho se ha realizado de modo particular y contenga un elemento ulterior que reclama la intervención de la norma secundaria. Esta última nada añade al tipo, pero le modela peculiarmente en relación a una concreta situación de hecho (A. Parlato 'Il responsabile d'imposta', p. 80).

"En fin, no se puede obviar en el análisis las conclusiones de Martínez, expuestas muchos años atrás en la causa 'Salvatierra, Mario Rodolfo y otros (2 de octubre de 1975) donde con su habitual profundidad dijo: '...es innegable que la hipótesis no puede ser jamás la de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualesquiera 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, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido ... que la obligación que la ley fiscal pone a cargo de esos directores o gerentes es una obligación de garantía incuestionable, pero lo es también que esa obligación de garantía es solidaria y esto, porque aquéllos responden no como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, desde que la suya no es una obligación propia, sino como responsable de la deuda ajena. La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía su carácter subsidiario'."

V.- Que aclarada así la verdadera naturaleza jurídica de los responsables solidarios, la cuestión a resolver se desplaza en el caso, a los presupuestos requeridos para que dicha responsabilidad pueda determinarse en cabeza de la actora.

En este sentido, como se señaló en el citado precedente, "...debe advertirse que la responsabilidad no es objetiva -esto es, impuesta por el mero hecho de haber sido



o ser director, gerente o representante de una entidad- ni que deriva de la simple vinculación existente entre los responsables y el deudor del tributo, por el contrario, el presupuesto legal de la responsabilidad a título personal de los directores es el incumplimiento de sus deberes; en otros términos, no basta que haya incumplimiento; es menester, además, que éste le sea imputable'.

"Esta es la recta hermenéutica que cabe asignar al art. 18 inc. a) de la ley 11.683 (t.o en 1978) en cuanto establece que 'no existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a los que demuestren debidamente a la Dirección que sus representados, mandantes, etc. los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales'. Si bien se ve, la ley es congruente: así como no hay una responsabilidad objetiva derivada de la mera circunstancia de ser director de una sociedad, tampoco hay una responsabilidad objetiva nacida del simple hecho del incumplimiento.

"Como con acierto lo ha señalado Freytes, al adscribir al voto del Dr. Martínez en la causa 'Quatrocchi, Antonio Serafin , (27/9/66) '...aunque la responsabilidad por deuda ajena sea una institución propia del derecho tributario, ella ha sido establecida dentro de la ley 11.683, no con un criterio formal sino a título represivo, que responde a los fundamentos de la responsabilidad por dolo o culpa y a cuyos efectos debe valorarse la conducta del responsable' (D.F. TO XX p. 15)".

VI. - Que al ser ello así, cabe examinar si en el caso de autos corresponde extenderle a la actora la responsabilidad solidaria frente a la obligación de la firma Strago S.A.

El Fisco Nacional consideró, en la resolución recurrida, que la responsabilidad del Sr. Pablo Enrique De Llano tiene su fundamento en el manejo comercial, financiero y administrativo que el mismo ejercía en calidad de apoderado y administrador de la firma Strago S.A. Arribó a dicha conclusión como consecuencia de lo que se desprende, entre otros, del Acta 013 N° 008336 del 1/6/99 y del poder especial otorgado mediante escritura N° 160, fs. 14/16, Cuerpo N° 1. Por ello, determinó la responsabilidad personal y solidaria con la principal del cumplimiento de la deuda



ajena conforme al inciso d) del artículo 60 y el inciso a) del artículo 80 de la ley de procedimiento tributario (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En el Acta 013 N° 008336, de fecha 1/6/99 (obrante a fs. 14 del Cuerpo de Actuaciones para Determinación de Responsabilidad Solidaria), el Sr. De Llano declara que desarrolla la actividad de alquiler de inmuebles propios y administrador de la sociedad Strago Sociedad Anónima, incluida la firma de cheques, de lo que aporta respaldo documental correspondiente.

Dicho respaldo documental, consiste en la Escritura Pública N° 160, a través de la cual el Sr. Diego Claudio María Martínez, en su calidad de presidente de la firma Strago S.A. (según Estatuto Social de fecha 9/1/96, según escritura N° 5, pasada al folio 17 del Registro de la escribana de la ciudad de Buenos Aires, Elda Edith Rodríguez de Scheinin, inscripto en Inspección General de Justicia, bajo el número 552, Libro 118, Tomo A, con fecha 19/1/96) otorga poder especial a favor del Sr. Pablo Enrique De Llano, para que en nombre de la sociedad que representa, gestione ante el Banco Francés y Río de la Plata, las siguientes operaciones: Cobrar y percibir sumas de dinero, realizar depósitos, extracciones, girar en descubierto, firmar al efecto boletos, cheques y otros documentos necesarios; asimismo se le otorgaron facultades para firmar, girar, aceptar y endosar cheques, letras, pagarés, cobrar y percibir el importe de los mismos.

Ahora bien, tal como se expresara en el Considerando precedente sólo el contribuyente u obligado principal (en este caso, la firma Strago S.A.) se desprende del hecho imponible, mientras que para los otros obligados el criterio de atribución sólo puede resultar en forma explícita de la ley.

Así, para el caso de los responsables solidarios, cuando el contribuyente resulta ser una sociedad anónima (como, en el presente caso), la conjunción de los artículos 60 y 80 de la ley de procedimiento tributario extiende dicha responsabilidad a los directores de la misma, siempre y cuando no demuestren debidamente a la Dirección que sus representados, mandantes, etc. los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.



De las constancias de autos, se desprende que el Sr. Pablo Enrique De Llano no reviste la calidad de director, aunque sí tiene un importante manejo en la administración de los negocios de la firma Strago S.A.

Este Tribunal entiende que aquel importante manejo en la administración de los negocios de la firma, no lo determina como director de la sociedad anónima, ya que dicha calidad sólo puede ser otorgada a través de la designación efectuada por la asamblea de accionistas o el consejo de vigilancia, en su caso (cfr. artículo 255 de la ley de sociedades comerciales).

Consecuentemente, al no revestir la calidad de director de la firma Strago S.A., este Tribunal entiende que, no corresponde extender la responsabilidad personal y solidaria al Sr. Pablo Enrique De Llano, y por ende, no cabe más que revocar la resolución venida en recurso, en todas sus partes, con costas.

Por lo expuesto,

SE RESUELVE:

- 1) Rechazar la nulidad articulada por la actora. Con costas.
- 2) Revocar la resolución recurrida en todas sus partes, con costas.

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

Ernesto Carlos Celdeiro – José Eduardo Bosco – Ignacio Josue Buitrago