



**DE LLANO, Pablo Enrique (TF 21539-I) c/D.G.I.**

*(CNACAFed., sala III, 23 de octubre 2009)*

Buenos Aires, octubre 23 de 2009.

Considerando:

I.- Que a fs. 211/214 el Tribunal Fiscal de la Nación decidió rechazar la defensa de nulidad articulada por la recurrente y revocar la resolución de fecha 14/3/03, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos - Dirección Regional Mercedes - de la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva. Impuso las costas a la actora vencida con relación a la defensa de nulidad y al Fisco Nacional en cuanto al fondo de la cuestión.

II.- Que a fs. 217 interpuso recurso de apelación la actora y a fs. 219 hizo lo propio el Fisco Nacional. Expusieron agravios a fs. 221/222 y 225/232, los cuales fueron contestados a fs. 234/237 y 238/240, respectivamente.

Asimismo, a fs. 247 la representante del Fisco Nacional apela la regulación de honorarios efectuada a fs. 244.

III.- Que el Tribunal Fiscal de la Nación fundó su decisorio, en lo atinente a la cuestión de fondo, en lo principal, en que:

a) De acuerdo a la naturaleza jurídica de la figura del responsable solidario prevista en los arts. 6º, inc. d), y 8º, inc. a), de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), éste debe responder en forma accesoria o subsidiaria, es decir, que el Fisco Nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido en la ley, y no directamente contra ellos, desde que la suya no es una obligación propia sino por deuda ajena. Asimismo, esta responsabilidad no es objetiva; debe ser imputable por dolo o culpa y, el responsable no debe haber sido colocado por sus representados, mandantes, etc. en la imposibilidad de cumplir con sus deberes.

b) El -aquí- actor no reviste la calidad de director de la firma involucrada dado que no ha sido designado de acuerdo a lo previsto en el art. 255 de la Ley de Sociedades Comerciales; no determinándolo como tal el importante manejo en la administración de los negocios de la firma acreditado.



IV.- Que el Fisco Nacional se agravia sosteniendo que la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación "legaliza" indebidamente una maniobra orquestada para burlar, precisamente, la norma legal que establece la responsabilidad solidaria en base a las facultades de administración, liquidación y pago de gravámenes.

Se refiere a la finalidad del legislador al regular la figura del responsable solidario (en el caso, directores, gerentes o administradores de empresas); es decir, a garantizar subsidiariamente el tributo del deudor principal al ente público acreedor del mismo.

Afirma que el actor colocó como titular de la firma a interpósita persona cuando en la realidad de los hechos éste era un empleado, y la administración, manejo y disposición de fondos le pertenecía indubitablemente.

Explica que por aplicación del principio de realidad económica, consagrado en el art. 2º de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), resulta fundamental dilucidar cuál es la intención y las relaciones económicas subyacentes, ello con independencia de lo acreditado en las escrituras públicas, ya que si bien éstas pueden dar cuenta de alguna de las formalidades jurídicas llevadas a cabo, no siempre muestran las verdaderas intenciones de los agentes económicos.

Concluye en que, en atención a la finalidad de la norma involucrada, las facultades conferidas por el art. 2º de la Ley de Procedimiento Tributario -de apartarse de las formas jurídicas utilizadas, en la medida en que por otros medios de prueba se demuestre la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes- y las pruebas producidas en autos, debe revocarse la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación.

V.- Que de lo hasta aquí expuesto resulta que la cuestión a resolver -en primer término- es si quien realmente desempeña la función de administrador y representante de una Sociedad Anónima, no obstante no encontrarse designado de acuerdo a lo dispuesto en la Ley de Sociedades Comerciales como director, puede ser condenado como responsable solidario por deuda ajena de conformidad con lo dispuesto en los arts. 6, inc. d), y 8, inc. a), de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) si se acredita que -efectivamente- era el administrador de dicha Sociedad Anónima.

VI.- Que, así planteada la cuestión, es oportuno recordar el marco normativo aplicable a la cuestión bajo análisis.

Al respecto y en lo que aquí importa, en el art. 6º de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) se establece que se establece 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, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: ... d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5º en sus incisos b) y c) ..."*

Y, en el art. 8º de dicha norma, se prevé 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 (5) incisos del artículo 6º 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."*

VII.- Que, en lo atinente a este de tipo de responsabilidad, se ha sostenido que la norma distingue entre responsables por deuda propia y aquellos que responden por deuda ajena. Respecto de estos últimos, ha previsto, 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, en segundo lugar, que también con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo -sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas- si, por incumplimiento de cualesquiera de sus deberes tributarios, no abonaren oportunamente el debido tributo, y si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar la situación fiscal, (conf. esta Cámara, Sala IV in re "Marrero, Carlos Alberto (TF 16875-1) c/ DGI", del 09/11/04).

Ahora bien, al ser la deuda ajena y no propia, estos responsables solidarios no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, sino como subsidiarios, por lo que les asiste el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal, como lo establece la ley; es decir, la solidaridad no quita a esta obligación el carácter de subsidiaria, (conf. esta Cámara, Sala IV in re "Marrero Carlos Alberto", cit.)



VIII.- Que el carácter de responsable por deuda ajena sólo puede nacer por ley; debe derivar de un precepto expreso que así lo establezca. La condición de responsable por deuda ajena no puede extenderse por analogía a otros supuestos no expresamente mencionados en la ley. No obstante, también tienen que adecuarse a la prescripción legal los hechos que justifiquen en un caso concreto la imputación de responsabilidad, (v. Federico R. Highton, "Responsabilidad Patrimonial Solidaria de Directores y Administradores por Deudas Impositivas de las Sociedades Comerciales", Ed. Ad-Hoc, 2ª edición actualizada y ampliada, págs. 99 y 101)

Es decir, esta especie de responsabilidad -solidaria- por deuda ajena debe ser establecida por medio de ley. Ahora bien, ello no implica que, frente a un caso concreto, cuyos hechos y circunstancias no encuadren estrictamente en el presupuesto de hecho de la norma, pero en esencia justifiquen su aplicación, no se pueda aplicar las consecuencias allí previstas.

En este orden de ideas, debe recordarse que de acuerdo a la Ley de Procedimiento Tributario "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos." (art. 2º, ley 11.683, t.o. 1998 y sus modif.)

El principio de realidad económica, consagrado en la norma anteriormente transcripta, constituye un elemento jurídico de captación de la verdadera entidad sustantiva del hecho imponible, pero de manera alguna importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente a favor exclusivo de uno de los sujetos de la relación tributaria, ya que de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al fisco o al contribuyente (C.S. Fallos: 307:118, consid. 12 y sus citas; Dino Jarach, "El Hecho Imponible", Ed. Jurisprudencia Argentina, 1943, pág 127; esta Sala in re "Christensen Roder Argentina S.A. c/ E.N. - Mº Economía -AFIP- Ley 24.073- Dto. 4 214/02 s/ Proceso de Conocimiento", del 26/09/08).



IX.- Que a la luz de todo lo hasta aquí expuesto no aparece como irrazonable que, por aplicación del principio de realidad económica anteriormente expuesto a una situación de hecho como la planteada en el caso, de encontrarse debidamente acreditado que el actor ejerciere efectivamente las funciones de administración de la Sociedad Anónima involucrada, se lo considerare responsable solidario en los términos de los arts. 6º, inc. d), y 8º, inc. a), de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), aún sin estar designado de acuerdo a lo dispuesto en el art. 255 de la Ley de Sociedades Comerciales; sin que ello implique extender por analogía el supuesto de responsabilidad previsto en la norma al caso, pues en autos su aplicación -de encontrarse, como ya se dijo, efectivamente acreditada la circunstancia antes mencionada- no constituiría más que la aplicación del instituto a la realidad de los hechos.

Ello así, en tanto el a quo fundó su decisorio esencialmente -en cuanto a la cuestión analizada- en que la resolución de la Dirección General Impositiva debía ser revocada, por cuanto el actor no era director de la sociedad anónima involucrada designado de conformidad con lo previsto en el art. 255 de la Ley de Sociedades Comerciales, no bastando para considerarlo como tal que efectivamente se demuestre que cumplía esas funciones, sin analizar acabada y detalladamente la prueba producida a lo largo del expediente tendiente a demostrar que aquél era el verdadero administrador de la sociedad involucrada, el mismo debe ser dejado sin efecto. En consecuencia, deberán devolverse -oportunamente- las presentes actuaciones al Tribunal Fiscal de la Nación para que -por quien corresponda- dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo decidido en la presente.

X.- Que en atención a todo lo hasta aquí expuesto el tratamiento de los restantes agravios vertidos por las partes deviene insustancial.

XI.- Que, con relación a las costas del pleito, ellas deberán ser soportadas en el orden causado en atención al modo en que se resuelve y a la complejidad de la cuestión analizada, (art. 68, segunda parte, del CPCyC)

En mérito a todo lo hasta aquí expuesto, se resuelve: 1º) Dejar sin efecto la resolución de fs. 211/214 y devolver las presentes actuaciones al Tribunal Fiscal de la Nación para que -por quien corresponda- dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo aquí resuelto. 2º) Imponer las costas por su orden. 3º) Dejar si efecto la regulación de honorarios de fs. 244.-

*Jorge Esteban Argento - Carlos Manuel Grecco - Sergio Gustavo Fernández*