

## JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Recurso de apelación. Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Responsabilidad solidaria. Nulidad de resolución. Citroni René Nerio s/recurso de apelación, T.F.N., Sala C, 20/4/12.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 20 días del mes de abril de 2012, reunidos los miembros de la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Esteban Juan Urresti (vocal titular de la 7ma. Nominación), Adriana Adorno (vocal titular de la 8va. Nominación) y Juan Carlos Vicchi (vocal titular de la 9na. Nominación), a fin de resolver la Causa 28.112-I caratulada: “Citroni René Nerio s/recurso de apelación” - impuestos a las Ganancias y al valor agregado.

El Dr. Urresti dijo:

I. Que a fs. 100/101 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 20 de setiembre de 2006, suscripta por el jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe A.F.I.P.-D.G.I., mediante la cual se determinó de oficio su responsabilidad solidaria por la deuda de Corporación Agroquímica S.A., en la cual revestía el carácter de presidente del Directorio, al momento en que se generaron las obligaciones tributarias, por los períodos fiscales 2001, 2002 y 2003 y febrero/2001 a diciembre/2003, en el impuesto a las ganancias y al valor agregado, respectivamente, de acuerdo con los arts. 6, 7, 8 y 16 a 19 de la Ley 11.683 (texto ordenado vigente).

Manifiesta que los cargos a Corporación Agroquímica S.A. se basan en presunciones estimadas muy diferentes a lo real.

Entiende que la responsabilidad solidaria no es una responsabilidad objetiva por el mero hecho de cubrir el cargo, agregando que el presupuesto legal de la responsabilidad es el incumplimiento de los deberes, es decir, que no basta que haya incumplimiento sino que debe ser imputable.

Manifiesta, basándose en jurisprudencia, que la Ley 11.683 (texto ordenado vigente) parte de un supuesto que es el de prelación. Y agrega que la misma dispone llegar al solidario después que ha resultado infructuoso el reclamo al deudor principal, y para ello marca un orden secuencial a cumplir.

Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se lo exima de la responsabilidad solidaria imputada.

II. A fs. 133/138 contesta el representante fiscal el traslado del recurso conferido a f. 125.

Recuerda que la responsabilidad solidaria del Sr. René Nerio Citroni surge a raíz de su carácter de presidente de Corporación Agroquímica S.A., y de ser el responsable del manejo y administración de los fondos sociales de la referida entidad, al momento en que se generaron las mencionadas obligaciones tributarias.

Entiende que el Sr. Citroni no ha demostrado debidamente que la firma lo colocó en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

Manifiesta que el apelante figura como firmante de las cuentas bancarias de la sociedad, es el accionista mayoritario, dos de los proveedores circularizados lo reconocen como el encargado de concretar las operaciones, y es quien firma los formularios y notificaciones de la A.F.I.P.

Plantea que el Fisco se encuentra habilitado para determinar a los responsables solidarios por el cobro de las sumas adeudadas, independientemente de las causas relativas a la determinación principal, pudiendo efectuarla indistintamente respecto de uno o de todos los responsables solidarios.

Sostiene que si bien sólo puede tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, después de vencido el plazo de la intimación de pago cursada no existe obstáculo legal para que el Fisco comience el procedimiento de determinación de oficio para verificar la eventual responsabilidad personal y solidaria antes de intimar el pago al deudor principal.

Manifiesta que no habiendo demostrado fehacientemente que la firma lo colocó en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, le cabe al mismo la responsabilidad solidaria en el pago de los tributos adeudados al Fisco por la empresa en cuestión.

Destaca que el recurrente no plantea agravios concretos contra la aplicación de los intereses resarcitorios, ni contra el cálculo que de los mismos se ha realizado, razón por la cual solicita se los tenga por consentidos.

Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y peticiona se confirmen las resoluciones recurridas en todas sus partes, con costas.

III. A f. 148 se resuelve que sigan los Autos según su estado en atención no ser posible la acumulación al Expte. 27.873-I. A f. 156 se elevan los Autos a la Sala C y se ponen a sentencia.

IV. Que el contribuyente es una persona física, quién revestía el carácter de presidente del Directorio de Corporación Agroquímica S.A.

Que según consta a fs. 3/10 y 7/18 del Primer Cuerpo de los Expte. 28.112-I antecedentes administrativos del impuesto a las ganancias y al valor agregado, respectivamente, el 4 de mayo de 2005 se otorgó Vista al contribuyente de las actuaciones administrativas de Corporación Agroquímica S.A. A su vez, tal como surge a fs. 12 y 20, respectivamente, de los antecedentes antes mencionados, el 15 de julio de 2005 el responsable presentó una nota solicitando el aplazamiento de los términos de la Vista citada hasta que el principal haya ejercido su derecho de defensa. Asimismo, como surge a fs. 13/29 y 21/64, respectivamente, de los mismos antecedentes, el 31 de julio de 2006 se le determinó de oficio el impuesto a las ganancias y al valor agregado omitido en los ejercicios 2001, 2002 y 2003, y febrero/2001 a diciembre/2003, respectivamente, al contribuyente Corporación Agroquímica S.A. Por consiguiente, al haber vencido el plazo de pago otorgado de quince días, y según consta a fs. 6/10 y 55/58, el 20 de setiembre de 2006 se le determinó de oficio la responsabilidad solidaria al Sr. Citroni René Nerio, en los impuestos y períodos antes mencionados.

Que el contribuyente se agravia de las presunciones utilizadas y por considerar que sólo puede reclamársele la responsabilidad solidaria luego del reclamo al deudor principal.

V. Que corresponde resolver si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Que según el art. 8 de la Ley 11.683 (texto ordenado vigente): “Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo ... Todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del art. 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 ... 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.

Que con relación al tema sometido a decisión nuestro Más Alto Tribunal sostuvo: “Por imperio de lo establecido en el art. 24 de la Ley 11.683 (t.o. en 1978), la determinación de oficio deberá ser cumplida también respecto de aquellos en quienes se quiera hacer efectiva la responsabilidad solidaria establecida en el art. 18 de la misma ley”.

“Dicho procedimiento se inicia con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen para que realice por escrito su descargo (cfr. art. 24, Ley 11.683, t.o. en 1978) y, posteriormente, se habrá de dictar resolución fundada fijando el tributo y/o estableciendo la responsabilidad solidaria en el caso concreto.”

“Es mediante esta última resolución a través de la cual se efectiviza la responsabilidad solidaria y, en consecuencia, el organismo recaudador sólo puede dictarla una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración 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” (C.S.J.N., del dictamen del procurador general cuyos términos comparte y a los que remite el Fallo “Brutti Stella Maris c/Dirección General Impositiva”, 30/3/04).

Que en concordancia con el cimero precedente se pronunció más recientemente la Alzada al sostener que, al expirar el plazo de intimación de pago al principal, éste tiene la opción de abonar lo adeudado o interponer alguno de los recursos previstos en el art. 76 de la Ley 11.683, tanto en uno como en otro supuesto puede hacerse extensiva la responsabilidad solidaria, pero en caso de que opte por recurrir la intimación de pago quedará diferida hasta que la resolución del principal se encuentre firme e incumplida (conf. C.N.A.C.A.F., Sala II, in re, “Troilo Mauro Gustavo”, Sentencia del 12/6/07).

Que de lo expuesto en los párrafos anteriores se evidencia que la responsabilidad del solidario nace sólo frente al incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago cursada por el organismo recaudador.

Que a través de esta resolución se efectiviza la responsabilidad solidaria y, en consecuencia, el Fisco sólo puede dictarla una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal.

Que de cualquier modo no obsta a esta conclusión que la Administración Federal pueda iniciar y llevar adelante la determinación de oficio al deudor solidario al mismo tiempo, es decir simultáneamente. Pero por el principio de legalidad no podrá exigir el pago del tributo a este último mientras no lo haya –Expte. 28.112-I– hecho antes, al principal, y esa deuda se encuentre firme e impaga, lo que no ocurría en el presente caso tal como consta en esta causa a f. 148.

VI. Por todo lo expuesto voto por declarar la nulidad de la resolución apelada, tal como se indica en el punto precedente, con costas.

Los Dres. Adorno y Vicchi dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede,

**SE RESUELVE:**

Declarar la nulidad de la resolución apelada, con costas.

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