

PARTE/S:	RUBILAR, ÁNGEL GABRIEL s/apelación
TRIBUNAL:	Trib. Fiscal Nac.
SALA:	A
FECHA:	13/04/2022
JURISDICCIÓN	Nacional

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Ruben Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 49.695-I, caratulado: "RUBILAR, ANGEL GABRIEL s/apelación"

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 11/16 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 30 de noviembre de 2018, mediante la cual se determina de oficio la responsabilidad solidaria del recurrente en su carácter de Director Titular de Argentina Grupo de Respuesta S.A., frente a la obligación correspondiente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales enero a abril de 2018.

Señala que la Administración Fiscal inició su procedimiento de verificación, notificándole el resultado con la advertencia de que en caso de no conformarlo se iniciaría un procedimiento de determinación de oficio, lo que finalmente sucedió.

Es así, dice, que se inició el procedimiento que culminó con la resolución que ahora recurre.

En primer término, se agravia por la imposibilidad que tuvo de producir prueba en sede administrativa. Sostiene que la falta de consideración de la prueba documental acompañada acarrea la nulidad de la resolución apelada toda vez que no cumple los requisitos mínimos que exige la ley de procedimientos administrativos. Destaca que el rechazo no se encuentra fundado y que su impugnación por parte del juez administrativo no encuentra justificativo, constituyendo un comportamiento ilegítimo.

Afirma que la prueba está dirigida a dar certeza al órgano administrativo sobre los fundamentos del acto administrativo y que es creadora de situaciones jurídicas, circunstancia que le otorga relevancia.

Es facultad de la administración definir las medidas probatorias a realizar, pero esa decisión debe estar debidamente fundada, lo que considera que no se da en la especie, lo que inexorablemente deriva en la nulidad del acto dictado en consecuencia.

Con respecto al fondo de la cuestión, considera que en el acto administrativo no efectúa un análisis correcto de su situación, pues no se tiene en cuenta que no realizó actos en nombre y representación de Argentina Grupo de Respuesta S.A., dado que dejó de ser Director Titular, conforme lo acredita con la documentación que acompaña.

En efecto, explica que con fecha 14 de noviembre de 2017 se realizó la transferencia del paquete accionario a título oneroso. Como consecuencia de ello, se llevaron adelante todos los actos societarios, designándose los nuevos directores con fecha 26 de febrero y 14 de marzo de 2018, razón que conlleva -destaca- la ausencia de responsabilidad que se le achaca.

Es por las razones que invoca que peticona que se revoque el acto venido en recurso. Acompaña prueba documental y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 24/34 contesta el recurso la representación fiscal, que por las razones de hecho y derecho que expone, solicitan la confirmación del acto apelado. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 42 se elevan los autos a conocimiento de la Sala A.

Finalmente se pasan los autos a dictar sentencia.

IV.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas acompañadas, a partir del incumplimiento por parte de Argentina Grupo Respuesta S.A. de las intimaciones efectuadas, con el objeto de obtener el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes a los períodos diciembre de 2017, enero, febrero, marzo y abril de 2018 del impuesto al valor agregado y, en atención a la información obrante en las bases de datos del organismo, se consideró que el Sr. Ángel Gabriel Rubilar, sería el responsable solidario de la firma, en su carácter de presidente, administrador de Relaciones de Clave Fiscal y apoderado de las cuentas bancarias de la sociedad. Asimismo, se tuvo en cuenta que es el responsable de la presentación de los planes de facilidades de pago.

Con sustento en esos elementos, se inició, mediante acto administrativo de fecha 13 de julio de 2018, se confirió vista al recurrente, iniciándose el correspondiente procedimiento de determinación que culminó con la resolución ahora en recurso.

V.- Que, en ese marco, corresponde analizar los diversos agravios expuestos por el recurrente, debiéndose en primer término y por una cuestión de lógica precedencia, responder los agravios dirigidos a obtener la nulidad del acto administrativo con sustento en la violación al debido proceso por no haberse considerado la prueba acompañada.

Debe precisarse que el artículo 17 de la ley de procedimiento tributario exige la sustanciación del procedimiento de determinación de oficio cuando se pretenda hacer efectiva responsabilidad solidaria, aún cuando no se requiera dicho procedimiento para efectivizar el crédito al deudor principal, supuesto que se da en la especie.

Dicho procedimiento debe iniciar con un acto administrativo que confiera vista de las actuaciones, acto destinado a que el responsable pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y efectuar los planteos que hagan a su defensa y ofrecer y solicitar las pruebas y debe concluir con una resolución que haga expresa consideración de los principales argumentos en tanto resulten conducentes a la resolución del caso. Esta norma es coherente con la naturaleza de la responsabilidad solidaria.

De las actuaciones administrativas acompañadas por la representación fiscal se advierte que dicho procedimiento se ha cumplido cabalmente (vid. fs. 29/32 y 42/42 las resoluciones que confieren vista y prórroga respectivamente). A fs.57/64vta corre agregada la contestación de la vista y a fs. 43/56 la prueba documental acompañada.

Finalmente, luego del correspondiente dictamen jurídico previo, obra el acto administrativo impugnado.

De allí que los argumentos dirigidos a obtener la nulidad del acto administrativo con sustento en que no se rechazó la prueba no pueden ser acogidos favorablemente. En efecto. En rigor, el recurrente discrepa en la valoración de la prueba aportada, la que se dirige a probar ausencia de su responsabilidad, que en definitiva es la cuestión de fondo a la que está llamado a resolver el Tribunal pero que nunca pueden acarrear la nulidad del acto.

VI. Que corresponde entonces resolver el fondo de la causa que nos dirige a analizar la procedencia de la responsabilidad solidaria determinada al recurrente, quien alega en su defensa que aquella no le corresponde en atención a que no formaba parte de la sociedad Argentina Grupo de Respuesta S.A. en el tiempo en que ocurrieron los vencimientos de las obligaciones fiscales que se reclaman.

En primer término, entiendo que a fin de resolver la procedencia de la atribución de responsabilidad solidaria corresponde esclarecer su naturaleza jurídica, para extraer los presupuestos a los que la ley subordina el nacimiento de aquella responsabilidad.

Nos enseña D'Amati que "la doctrina tradicional había en diversas ocasiones precisado que "además de al sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria muchas veces declara obligado al pago del tributo o, también, al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa que puede denominarse responsable del impuesto" (D'Amati, Nicola, "Derecho Tributario, Teoría y Crítica", Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de derecho reunidas, Madrid, 1985, pág. 363 y sgtes. y sus citas).

El ordenamiento jurídico tiene particular interés en regular -dentro de los sujetos pasivos- una figura con clara función de tutela del crédito fiscal, justificación de la existencia de la solidaridad en materia tributaria. En efecto, como señalan los Dres. Buitrago y Gamberg "la norma tributaria para tutelar el interés fiscal en la recaudación segura y rápida de los tributos, involucra con vínculos solidarios en la obligación, a sujetos a los cuales, con seguridad, no es referible la capacidad contributiva evidenciada por el presupuesto de hecho. En estos casos, la ampliación de los sujetos implicados la realiza la norma tributaria, aplicándola a sujetos pasivos de los efectos ulteriores de un presupuesto de hecho diverso en el cual, a aquellos efectos propios del hecho imponible, se agregan otros elementos" (Vid. Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2019, pág. 49 y sgtes.).

Es así que el legislador traza un mecanismo por el cual el impuesto es, por ley puesto a cargo de una determinada persona, que coincide con el partícipe directo de la situación base del impuesto y por otra norma, distinta, se establece la obligación de otro sujeto, a la vez y junto al primer obligado. En esa dirección, explica Jarach, 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, pág. 177/9).

Dicho mecanismo fue receptado por nuestra legislación tributaria, pues de acuerdo con lo que disponía el artículo 6 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones, texto vigente a la sazón) "están obligados a pagar el tributo, 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 aquellos o que especialmente se fijen 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 patrimonio a que se refiere el artículo 5º, en sus incisos b) y c)". Por su parte, el artículo 8 disponía -en lo que aquí interesa- 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 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..."

Como concurren a sostener tiempo atrás, en el régimen de solidaridad previsto en nuestra legislación se destacan dos figuras, no de diversa estructura, sino que son colocadas en grado diverso: una, obligación principal y la otra, garantía de aquélla y dependiente por tanto de ella. "En consecuencia no se trata de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores cuya cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualquiera 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, puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido. Así, la obligación de garantía resulta solidaria toda vez que éstos no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto sino como responsables de la deuda ajena, no quitando la solidaridad a esta obligación de garantía su carácter subsidiario (Vid. Buitrago y otras, "Procedimiento Fiscal", Errepar, Buenos Aires, 2001, pág. 76 y sgtes y sus citas).

VII- Que aclarado ello, deben precisarse cuáles son los requisitos necesarios para que dicha responsabilidad pueda determinarse en cabeza del recurrente.

En este sentido, tengo para mí que la responsabilidad descripta no es del tipo objetivo ni deriva de la simple vinculación entre los responsables y el deudor del tributo, circunstancia que se desprende del último párrafo del inciso a) del artículo 8 en tanto dispone que aquélla no existirá si se demuestra debidamente "que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales...". En ese sentido, debe destacarse 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. Como con justeza explicara el Dr. Martínez "la responsabilidad solidaria en cuanto al impuesto.....importa responsabilidad a título represivo desde que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administran o de que disponen. ("Quatrocchi, Antonio Serafín" (27/9/1966)

VIII.- Que bajo esa óptica procede analizar las defensas articuladas por las partes.

El recurrente alega que no corresponde atribuirle responsabilidad solidaria por las obligaciones fiscales incumplidas por la firma "Argentina Grupo de Respuesta S.A." en atención a que acreditó que a partir del 14 de marzo de 2018 dejó de ser presidente de la sociedad. Es más, dice, que dejó de formar parte de ésta en atención a que vendió su participación accionaria.

En efecto, conforme la documentación que acompañó en sede administrativa, en el Acta de Directorio de fecha 14 de marzo de 2018, en la que se acepta la renuncia del recurrente como director y de la directora suplente, sra. Alejandra del Carmen Valdés. Asimismo, se designan director Titular y Suplente a los Sres. Franco Jonathan Cabello y José Alejandro Cabrera. Dicha acta fue publicada en el Boletín Oficial Provincial el día 5 de abril de 2018.

Por su parte, el juez administrativo señala que más allá de lo alegado por el recurrente, lo cierto es que de acuerdo con las constancias obrantes en las bases fiscales el Sr. Rubilar figuraba como el único "Administrador de Relaciones Tributarias" de la empresa hasta el 27 de julio de 2018 y en ese carácter presentó las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales 1 a 4 de 2018 ahora reclamadas.

Asimismo, tuvo en cuenta que en ese período seguía siendo el apoderado de las cuentas corrientes de la sociedad en el Banco Supervielle S.A.

IX.- Que, en ese contexto, y a la luz de las circunstancias de la causa no puedo más que confirmar el criterio fiscal en tanto atribuye responsabilidad solidaria al recurrente con sustento en su actuación como administrador de la sociedad pues como administrador de las relaciones tributarias presentó sus declaraciones juradas.

Cabe recordar que el artículo 2 de la RG 3713 dispone, en lo que aquí interesa que las personas jurídicas como la que se encuentra bajo examen "para utilizar y/o interactuar con los servicios informáticos habilitados, deberán hacerlo mediante la "clave fiscal" de su representante legal, quien quedará habilitado para ello a partir de la presentación de la documentación que acredite tal carácter.

Por su parte, el artículo 5 de la citada resolución establece las consecuencias jurídicas que la utilización de la clave fiscal acarrea. Así, dice que "la utilización de la "Clave Fiscal", su resguardo y protección, son de exclusiva autoría y responsabilidad del usuario. La operación del sistema y la información transmitida como asimismo toda consecuencia jurídica en cuyo nombre y representación actúe el usuario, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a este último por aplicación por aplicación de las normas vigentes".

El administrador de relaciones es la persona física que, con su "clave fiscal", realiza las siguientes determinadas acciones, para sí misma y como representante legal de una persona jurídica, en nombre y por cuenta de ésta (conf. Art. 8).

En tanto, en los artículos 12 y 13 se establece cuándo y cómo cesa el administrador de relaciones. De dichos preceptos, cabe destacar que el cese de dicho mandato implica la baja automática de los servicios habilitados para actuar en nombre de la persona jurídica y quedará registrador cuando el representado tramita su propia "Clave Fiscal"; con la designación de un nuevo Administrador de Relaciones Apoderado o con la revocación de la otorgada, sin que exista aún un nuevo nombramiento.

De acuerdo con el análisis efectuado cabe concluir que el recurrente era, en oportunidad de presentar las declaraciones juradas de "Argentina Grupo de Respuesta S.A." en su relación con la Administración Federal de Ingresos Públicos, su representante legal y administrador, asumiendo la responsabilidad que ello acarrea para la ley fiscal, razón que habilitó a la administración fiscal a dictar el acto en crisis.

No escapa a la suscripta que el recurrente ha limitado su defensa a alegar que desde el 5 de abril de 2018 (fecha en que se publicó el acta que designó a los nuevos directores titular y suplente) no era director de la sociedad y por lo tanto no le resulta atribuible la responsabilidad que se le enrostra. Más, adviértase que nada dice respecto a las razones que lo llevaron a seguir actuando como administrador de relaciones tributaria o a presentar las declaraciones juradas de la sociedad, circunstancia que acredita -a mi criterio- que pudo decidir sobre las cuestiones tributarias de la empresa, obligándola frente al fisco.

Finalmente, tampoco puede dejarse de lado que, en definitiva, en orden a la fecha de publicación de las nuevas autoridades, en las fechas en que acaecieron los vencimientos de las obligaciones fiscales de enero, febrero y marzo que se reclaman en autos, el Sr. Rubilar seguía siendo Director Titular de la sociedad.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución venida en recurso en tanto determina la responsabilidad solidaria del Sr. Angel Gabriel Rubilar, en su carácter de Director de Agrupación Grupo de Respuesta S.A.-Con costas.

X.- Que toda vez que el recurrente no articula defensas contra los intereses resarcitorios liquidados, corresponde su confirmación. Con costas.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que el fisco basa su determinación de oficio en que la actora, al momento de intimación de las obligaciones era director titular y presidente de la sociedad (señala que "el 23 de Marzo, el 23 de Abril y el 31 de mayo de 2018 respectivamente, se le intimó a Argentina Grupo de Respuesta S.A. la deuda...Que a esa fecha, de acuerdo a los antecedentes reunidos, el responsable Ángel Gabriel RUBILAR, se desempeñaba como Director Titular y Presidente...").

Que redundo sobre la atribución de responsabilidad solidaria en que "figuraba como Apoderado de la cuenta bancaria que la entidad posee en el Banco Supervielle S.A., constituyendo su único Administrador de Relaciones de Clave Fiscal autorizado a acceder a los sistemas de esta Administración Federal."

Que habiendo la actora renunciado a su cargo de miembro del directorio y presidente de Argentina Grupo de Respuesta S.A., según constancias obrantes en el expediente, que seguía siendo el Administrador de Relaciones Tributarias ante la AFIP hasta el 27/07/2018 y apoderado de las cuentas corrientes en el período en cuestión debe analizarse la implicancia de cada una de estas figuras a la luz de la responsabilidad solidaria que podría caberle por aplicación del artículo 8 de la ley de procedimiento tributario.

Que a esos efectos resulta relevante distinguir las consecuencias concretas que cada una de las relaciones que mantuvo con la sociedad tienen respecto de la administración, percepción y disposición de fondos de la sociedad.

Que, en primer lugar, como miembro del directorio, el artículo 8 en crisis vigente al momento de vencimiento de las obligaciones, establece la solidaridad de los sujetos comprendidos en el inciso d) del artículo 6 (directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5 en sus incisos b) y c)), cuando por incumplimiento de sus deberes tributarios no abonaran oportunamente el debido tributo con, según el artículo 6,

los recursos que administran, perciben o que disponen.

Que el legislador ha querido colocar a resguardo el crédito fiscal, imponiendo responsabilidad solidaria en cabeza de quienes toman decisiones que podrían ponerlo en peligro de cobro.

Que se encuentra acreditado y, no es objeto de controversia, que la renuncia a ese cuerpo, el directorio, es el 14 de Marzo del 2018, es decir antes de operarse los vencimientos de las obligaciones de los períodos fiscales de IVA de los meses de Febrero, Marzo y Abril del mismo año.

Que siguiendo a Mascheroni ("Sociedades Anónimas"; Editorial Universidad, 3ra edición) la doctrina moderna ha reemplazado la noción del mandato por la de "órgano legal" en relación a la naturaleza del nexo jurídico entre sociedad y administradores, es decir que el directorio debe cumplir sus funciones en la forma especificada por la Ley General de Sociedades no porque sean mandatarios de los socios sino porque es uno de los órganos legales de las sociedades anónimas al cual se le han atribuido dichas funciones.

Que al contrario de lo que sucede con la Asamblea de accionistas, la sindicatura o el consejo de vigilancia donde se establecen concretamente las atribuciones de cada figura, el ámbito de funciones del directorio es tan amplio que resulta imposible enunciarlo en detalle.

Que en rigor cabe decir que sus funciones son todas las necesarias para dirigir, administrar y representar a la sociedad con la finalidad de dar cumplimiento al objeto social.

Que el citado autor señala como actos propios del directorio "a) los de gestión: Son todos aquellos que realiza el directorio en el diario cumplimiento de su objeto social. Pueden ser también denominados actos de ejecución u operativos y se relacionan directamente con la gestión empresarial habitual...b) actos de decisión: cabe señalar en esta categoría a aquellas resoluciones referentes a la fijación de la política general de la empresa...en todos ellos se ejerce la función directiva propiamente dicha, más allá de la mera administración. c) actos de disposición: la enajenación de bienes sociales..."

Que en este marco de actividades, propias del directorio de la sociedad, se enmarcan las enunciadas en el citado artículo 6 de la ley procedimental cuando se refiere a quienes administran los fondos de la sociedad, cuya implicancia no es otra que la de percibirlos y decidir el destino de los mismos, entre los que se encuentra el de "pagar el tributo al fisco".

Que esta atribución de responsabilidad, que a la postre podría llevar a la solidaridad personal, no es objetiva, es decir que no se dispara automáticamente por ser miembro de ese órgano legal sino que tiene un componente subjetivo.

Que como ha señalado la Corte en Monasterio Da Silva, Ernesto (2/10/1970) "un director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del cumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales." (en el mismo sentido y entre otros Galimberti, Pedro y May Erwin, German; CNACAF, Sala I; Salvatierra, Mario TFN en Pleno y CNACAF Sala III, Bonamino, Lorenzo Enrique, TFN, Sala A; Funes, Alejandro Nicolás, TFN, Sala D; Nelson, Fontan I., TFN Sala C).

Que no empece lo dicho hasta aquí que la renuncia de la actora se haya publicado en el Boletín Oficial provincial el día 5 de Abril ya que la ley solo requiere para que tal renuncia se haga efectiva la comunicación al directorio y la aprobación en Asamblea, hechos no controvertidos en la causa y que la designación del nuevo directorio ha sido resuelta por la Asamblea Ordinaria de fecha 14 de Marzo del 2018, con independencia de cuándo se publique esa designación.

Que si bien no hay en el expediente referencia a su posterior inscripción en el Registro Público de Comercio, en los términos del artículo 60 de la misma ley, debe observarse que ésta tiene sólo carácter declarativo, según pacífica y reiterada jurisprudencia, en tanto esa registración 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 la acciones de responsabilidad (CNCom. Sala A, Octubre 1 de 1997 en autos "Inspección General de Justicia contra Paxiland Sociedad Anónima"; CNCom, Sala C, Agosto 11 de 1988, en autos "Caffaro Rodolfo contra Cavi Cía. Arg. de Viajes Internacionales SA"; ídem, Sala A, Febrero 15 de 1977, ED 74 - 725; ídem, Sala B, Agosto 25 de 1977 en autos "Financiera Baires SA contra Kuperman Juan C; ídem, Noviembre 15 de 1977 en autos "Talleres Metalúrgicos Haedo SA contra Voltaje SA"; ídem, Diciembre 30 de 2002, en autos "Inspección General de Justicia contra Sónico SA"; cfr. Resolución 11/2003 IGJ).

Que la actora mal podría administrar, percibir o disponer 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, es decir que desde el punto de vista de su participación en el directorio, no tiene responsabilidad alguna sobre la falta de pago de, los períodos fiscales Febrero, Marzo y Abril del 2018.

Respecto de su participación como "Administrador de Relaciones Tributarias" cabe primero reseñar el origen de la normativa para entender las características y cualidades de quien asume dicha condición.

La AFIP, ante la posibilidad de que se presenten ante ese organismo las declaraciones juradas por medios electrónicos o magnéticos y a fin de que se garantice su autoría e inalterabilidad, dicta la RG 1345/2002 para establecer el procedimiento para la presentación de las declaraciones juradas.

Más allá de varias adecuaciones instrumentadas a partir de diferentes resoluciones generales, la definición de quién es un Administrador de relaciones y qué funciones tiene no ha variado. Así la RG 3713, vigente al momento de los períodos fiscales en trato decía "Art. 8 - A los fines de este Título y de la utilización de dicha herramienta, se entenderá por: a) Administrador de Relaciones: la persona física que, con su "Clave Fiscal", realiza las acciones que se detallan en el artículo siguiente (veremos más adelante el artículo 9):

1. Para sí misma, o
2. como representante legal de una persona jurídica, en nombre y por cuenta de esta."

Asimismo, dicho artículo reglamentario, designa otros sujetos que pueden interactuar con la administración tributaria en distinto carácter, por ejemplo

b) Subadministrador de Relaciones: la persona física que el Administrador de Relaciones designe para ejercer las facultades propias de su condición, sea para que lo sustituya o para que actúe en forma simultánea e indistinta con él.; c) Usuario interno: la persona física dependiente del contribuyente o usuario aduanero, designada por el Administrador de Relaciones o el Subadministrador de Relaciones, para utilizar y/o interactuar con los servicios informáticos a que se refiere el artículo 4 o para

realizar determinados actos o gestiones.; d) Usuario externo: la persona física -no dependiente del contribuyente o usuario aduanero- designada por el Administrador de Relaciones o el Subadministrador de Relaciones, para utilizar y/o interactuar con tales servicios informáticos o para realizar determinados actos o gestiones. En caso que el usuario externo actúe en nombre de una persona jurídica, la utilización y/o interacción con los sistemas de este Organismo deberá ser efectuada con la "Clave Fiscal" de la/s persona/s física/s que designe el Administrador de Relaciones de aquella.; e) Usuario especial restringido: la persona física designada para interactuar con determinados servicios informáticos que esta Administración Federal disponga, a efectos de cumplir con sus obligaciones y/o ejercer determinados derechos, en carácter de: 1. Representante de una sucesión indivisa (cónyuge supérstite, presuntos herederos legítimos de la persona fallecida o los representantes legales de estos, albaceas o legatarios), al solo efecto de cumplir con las obligaciones fiscales pendientes del causante -aun cuando no continúen con la actividad desarrollada por este-, hasta tanto se produzca la apertura del juicio sucesorio y la designación del administrador judicial, de corresponder. 2. Beneficiario de prestaciones previsionales, autorizado por la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSeS), en caso de fallecimiento. 3. Representante legal de una persona jurídica cuya inscripción haya sido cancelada por esta Administración Federal, al solo efecto de cumplir con sus obligaciones fiscales pendientes. 4. Persona física cuya inscripción haya sido cancelada por esta Administración Federal, al solo efecto de cumplir con sus obligaciones fiscales pendientes.; f) Administrador de Relaciones Apoderado: la persona física que con su "Clave Fiscal" realiza las acciones detalladas en el artículo 9, como apoderado y en nombre de una: 1. Persona física que por motivos de discapacidad permanente o de una incapacidad física temporal, se encuentre imposibilitada de concurrir a una dependencia de esta Administración Federal, a fin de tramitar su "Clave Fiscal". 2. Persona física residente en el exterior, imposibilitada de concurrir a una dependencia de este Organismo, a fin de tramitar su "Clave Fiscal". 3. Persona jurídica cuyo representante legal se encuentre imposibilitado de actuar como Administrador de Relaciones, por alguna de las causales indicadas en los puntos 1, 2 o 5 de este inciso. 4. Persona de existencia visible con incapacidad absoluta en los términos del artículo 54 y de un menor adulto con la capacidad otorgada por el artículo 55, conforme a las normas de representación establecidas por el artículo 57, todos ellos del Código Civil. 5. Persona privada de la libertad. 6. Persona física en estado de quiebra, representada por el síndico. 7. Persona jurídica, agrupación no societaria y/o cualquier otro ente colectivo residente en el exterior, a los fines de la tramitación de la Clave de Inversores del Exterior (CIE). 8. Persona humana residente en el exterior, persona jurídica, agrupación no societaria y/o cualquier otro ente colectivo del país o del exterior, a los fines de la tramitación de la "Clave de Identificación Especial", en los términos de la resolución general 4226."

El artículo 9, entonces, dice que, el Administrador, puede realizar las siguientes acciones

"Art. 9 - El Administrador de Relaciones, además de la utilización de los servicios informáticos en nombre propio, podrá efectuar -a través de la herramienta informática "Administrador de Relaciones"- las siguientes transacciones:

a) Designar uno o más Subadministradores de Relaciones para que lo sustituyan o para que actúen en forma simultánea e indistinta con él.

b) Designar usuarios -internos o externos- para que -en su nombre o en nombre de la persona jurídica cuya representación legal ejerce- utilicen y/o interactúen con aquellos servicios informáticos de esta Administración Federal que específicamente les hayan sido autorizados.

c) Efectuar la identificación de servidores que darán el servicio "web" para uno o más servicios.

d) Otorgar poderes -generales o especiales- o autorizaciones para efectuar determinados actos o gestiones.

e) Revocar las designaciones, poderes y/o autorizaciones a que se refieren los incisos anteriores.

f) Realizar consultas sobre las transacciones realizadas según lo previsto en los incisos precedentes."

Que como se desprende de la lectura de los artículos citados, se trata de definir quiénes serán los autorizados, bajo las pautas de seguridad previstas por el organismo fiscal, a realizar transacciones con ella. Y aquí encontramos no sólo al administrador de relaciones sino una variedad de sujetos que, designados por él, pueden efectuar esas transacciones con la AFIP y a quienes, siguiendo el razonamiento del fisco, podría endilgarse responsabilidad solidaria (vbgr. Un empleado de un estudio profesional que presenta las ddjj ya que fue autorizado para ello).

Que ahora bien, de las funciones ya descriptas del "administrador" de relaciones con la AFIP, entiendo queda claro que no es un administrador en los términos de los artículos 6, 7 y 8 de la ley 11.683, no administra ni percibe ni dispone de los fondos para hacer frente a las obligaciones tributarias, no es parte del directorio ni tiene facultades de administración de la empresa a la que "representa" frente al fisco para efectuar determinadas transacciones vía web.

Que ya hemos descripto, al reseñar las cualidades y características del directorio de una sociedad anónima, qué se entiende por administrar y quien es el que detenta la administración de una sociedad anónima, así que será ese directorio quien deberá disponer y ordenar el pago de la obligación transaccionada.

Una vez que el administrador de relaciones con la AFIP o quien este designe como representante para presentar declaraciones juradas el cumplimiento de dicha obligación, es decir la disposición de los fondos para el pago, es materia totalmente ajena a su cometido.

Querer achacar a la actora responsabilidad solidaria por el sólo hecho de ser "administrador" de relaciones tributarias, es pretender atribuirle esa figura de ley en forma objetiva mientras que, con avanzar sobre lo que implica serlo y su componente subjetivo se frustraría por sí mismo tal avance fiscal, siendo que no es quien administra, percibe ni dispone de los fondos.

Que, además, pretender otorgarle responsabilidad subjetiva sería entender que el "administrador de relaciones tributarias" puede avasallar la figura y las atribuciones propias del directorio de una sociedad anónima, tomando decisiones que sólo le competen a la administración, accediendo además a las cuentas bancarias para terminar disponiendo de los fondos de un tercero y que, por lo tanto, le son totalmente ajenos a su competencia, para realizar el pago de la obligación presentada, presentación que es a una de las pocas cosas que habilita su responsabilidad como administrador de la relación con la AFIP.

Que iguales consideraciones caben sobre la figura de un apoderado de cuentas bancarias.

Que en atención a lo dicho, voto por confirmar la responsabilidad solidaria de la actora, en su carácter de director de Agrupación Grupo de Respuesta S.A. sólo por la obligación tributaria correspondiente al período fiscal del mes de Enero del 2018 y revocar el ajuste fiscal que involucra los períodos fiscales Febrero, Marzo y Abril del 2018. Costas según los respectivos vencimientos.-

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora.-

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.-

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

Laura Amalia Guzman

Vocal

Vocalía II Sala A Competencia Impositiva Tribunal Fiscal de la Nación

Ruben Alberto Marchevsky

Vocal

Vocalía II Sala A Competencia Impositiva Tribunal Fiscal de la Nación

Edith Viviana Gomez

Vocal

Vocalía II Sala A Competencia Impositiva Tribunal Fiscal de la Nación