

JURISPRUDENCIA

Impuestos provinciales. Ingresos brutos. Base diferencial. Acuerdo Plenario 23/09.
Multa por omisión que consiste en no pagar o pagar en menos el tributo.
Responsabilidad solidaria. Automóviles Surauto S.A., T.F.A. P.B.A., 13/6/13.

AUTOS y VISTOS : el Expte. 2306-0015690/05, caratulado “Automóviles Surauto S.A.”.

Y RESULTANDO:

Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 1.343/1.354, por la Dra. Daniela Paula Manesi, en representación de la firma Automóviles Surauto S.A. y de los Sres. Hugo José Pulenta, Gustavo Carlos Sánchez, Gastón José Juarros y Antonio Sebastián Roca, contra la Res. determinativa y sumarial 907/07, dictada en fecha 11 de diciembre de 2007, por el jefe del Departamento de Fiscalización Morón, dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la ex Dirección Provincial de Rentas.

Que por la resolución mencionada, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma de marras en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos, por el ejercicio de las siguientes actividades verificadas: de “Venta de autos, camionetas y utilitarios, excepto en comisión” (NAIIB 501111); “Venta en comisión de autos, camionetas y utilitarios nuevos” (NAIIB 501112); “Venta de autos, camionetas y utilitarios usados, excepto en comisión” (NAIIB 501211); “Reparación y pintura de carrocería; colocación y reparación de guardabarros y protecciones exteriores” (NAIIB 502600); “Mantenimiento y reparación del motor n.c.p; mecánica integral” (NAIIB 502990); “Venta al por menor de partes, piezas y accesorios excepto cámaras y cubiertas y baterías” (NAIIB 503290); y “Servicios de limpieza de edificios” (NAIIB 749300); en lo referente a los períodos fiscales 2004 (abril a diciembre); ascendiendo el monto de la pretensión fiscal a la suma de pesos ciento cuatro mil seiscientos cincuenta con noventa centavos (\$ 104.650,90) con más los accesorios establecidos en los arts. 86 y 87 del Código Fiscal –t.o. en 2004– y cs. de años anteriores, calculados a la fecha de su efectivo pago.

Que se aplica al contribuyente, una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto de impuesto dejado de oblar, de conformidad al art. 53 (t.o. en 2004) del mismo cuerpo normativo.

Finalmente, bajo el art. 6, se declaran responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de Autos, por el pago del gravamen determinado por el acto recurrido, multas, recargos e intereses a los señores Hugo José Pulenta, Gustavo Carlos Sánchez, Gastón José Juarros y Antonio Sebastián Roca, de conformidad con los arts. 18, 21 y 55 del Código Fiscal, t.o. en 2004 y cs. de años anteriores.

Que a f. 1.387 se elevan los Autos a esta instancia.

Que a f. 1.390, se deja constancia que se adjudicó la causa a la Vocalía de 3.^a Nominación, a cargo de la Cra. Estefanía Blasco. Por Auto del 18 de junio de 2009, se imprime impulso a las actuaciones, haciéndole saber a las partes que conocerá en la

misma la Sala I, la que se integrará con la vocal de 4.^a Nominación, Dra. Laura Cristina Cenicerros, en carácter de Juez subrogante (arts. 2 del Reglamento de Procedimiento, y 8 del Dto.-Ley 7.603/70 y sus modificatorias). Asimismo, se intima a los apelantes para que acrediten el pago de la contribución establecida por el art. 12, inc. g) “in fine” de la Ley 6.716 (t.o. por Dto. 4.771/95), bajo apercibimiento de tener por firme la resolución apelada en caso de producirse la caducidad del procedimiento en esta instancia; y a la Dra. Daniela Paula Manesi a que justifique el pago del anticipo previsional, bajo apercibimiento de comunicar su incumplimiento a la Caja Profesional respectiva.

Que con la presentación efectuada a fs. 1.393/1.394, se tienen por cumplimentadas ambas intimaciones. Por Auto del 6 de julio de 2009 (f. 1.295) , se procede a dar traslado a representación fiscal, del recurso de apelación articulado, con remisión de actuaciones por el término de quince días, para que conteste agravios, acompañe y ofrezca prueba y en su caso oponga excepciones (art. 111 del Código Fiscal, t.o. en 2004). Obra a fs. 1.397/1.403, el responde de dicha representación.

A f. 1.406, se hace saber a las partes que a efectos de fijar doctrina legal uniforme en la cuestión referida en los Considerandos de la presente, la presidenta del Tribunal Fiscal convoca a los señores vocales a acuerdo plenario, dictándose el mismo el 24 de setiembre de 2009 (Acuerdo Plenario 23).

Que en virtud de encontrarse vacante la Vocalía de 2.^a Nominación por haber hecho uso, el Dr. Luis Adalberto Folino, del beneficio jubilatorio; se hizo saber a las partes (f. 1.413) que se integrará la Sala con la Vocalía de 7.^a Nominación a cargo de la Dra. Mónica Viviana Carné, en carácter de juez subrogante (arts. 2 del Reglamento de Procedimiento y 8 del Decreto-Ley 7603/70 y sus modificatorias). En atención al estado de las presentes actuaciones, se resuelve llamar “Autos para sentencia” (arts. 126 y 127 del Código Fiscal, t.o. en 2011).

Y CONSIDERANDO:

I. Que la contribuyente de marras plantea, liminarmente, la nulidad absoluta e insanable de la resolución en crisis, aduciendo para ello la violación al debido proceso adjetivo, el cual incluye el derecho a ofrecer y requerir prueba. Afirmar que todas las medidas probatorias ofrecidas fueron desestimadas por improcedentes, dilatorias y redundantes, tornándose así el acto dictado en ilegítimo e infundado. Destaca la importancia de la prueba en el procedimiento administrativo, y alude que el vicio apuntado debe equipararse, por su gravedad, a considerar que la firma no pudo presentar descargo de defensa alguno. Cita jurisprudencia.

Subsidiariamente, alega la ilegitimidad de la resolución en estudio, y se agravia de la base imponible determinada en relación con la venta de automotores usados. Explica que cuando la concesionaria recibe como parte de pago de la venta de un automóvil otro usado, ese importe forma parte de un ingreso bruto, que se devenga en especie; y que cuando se produce la venta, el concesionario no genera un nuevo ingreso bruto por su actividad, sino que transforma en dinero el bien que recibió previamente en pago. Aduce que la firma no inscribió en el Registro respectivo los vehículos que recibió como parte de pago de otros vehículos, pues tal requisito no resultaba de aplicación en los períodos verificados, habiendo sido eliminado dicho recaudo por la Ley 13.297 del año 2000. Cita jurisprudencia.

Por último, destaca la incidencia de la reforma introducida al Código Fiscal por la Ley 13.297, por la que se modificó nuevamente el art. 171, eliminándose las referencias normativas de textos anteriores según las cuales se exigía el cumplimiento de recaudos que ya habían quedado sin efecto.

Asimismo, sienta agravios en torno a los ajustes practicados en concepto de incremento de la alícuota establecido en los arts. 36 de la Ley 12.727 y 37 de la Ley 13.155. Explica que inició sus actividades en el mes de setiembre de 2002, obteniendo ingresos y gastos en las sucursales de Capital Federal y de esta provincia, pero como carecía de un sistema que le permitiera la segregación de sus costos por sucursal, la firma confeccionó un –erróneo– coeficiente unificado (0,9072), cuando el que correspondía era sólo de 0,7121. Dice que la diferencia apuntada definía el encuadre de la actividad de Automoviles Surauto S.A. dentro de las disposiciones sobre incremento de alícuota dispuestas en las Leyes 12.727 y 13.155, norma ésta última que mantuvo el incremento en estudio siempre que el impuesto total determinado en el período inmediato anterior (en el caso, año 2003), superase el monto de pesos trescientos mil (\$ 300.000).

Concluye que el rechazo de la prueba ofrecida por la firma –la que demostraría el error apuntado, y por ende, la improcedencia del ajuste– demuestra la falta de fundamentación y seriedad de la resolución impugnada.

En párrafo aparte se agravia por los intereses resarcitorios reclamados en la resolución atacada. Alude jurisprudencia de la C.S.J.N., y afirma que resulta aplicable el art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora, cuando prueba que no le es imputable. En el caso, dice, la causal exculpatoria radica en que la firma no dejó de declarar los ingresos obtenidos por el ejercicio de su actividad.

A su turno cuestiona la sanción por omisión aplicada, aduciendo que no existe referencia alguna, entre los fundamentos del acto, al elemento subjetivo. Alega que en el tema rigen los principios contenidos en el Código Penal, y cita jurisprudencia.

Eventualmente, afirma que la infracción imputada habría obedecido a un error en la interpretación, esto es, un error de derecho excusable.

Que en punto a la responsabilidad solidaria endilgada, aduce que el procedimiento no puede ser iniciado conjuntamente a ambos sujetos (deudor directo y a los solidarios). Afirma que les asiste a estos últimos el derecho a que previamente se exija el pago del tributo al deudor principal y que éste incumpla con el mismo. Agrega que ninguna consideración se hace en relación con la atribución del elemento subjetivo de los signados como responsables solidarios. Y en específica referencia a los Sres. Sánchez, entonces vicepresidente, y Juarros y Roca, entonces directores, explica que dichas personas no ejercieron la representación legal de la sociedad, y cita jurisprudencia.

Por último, ofrece prueba informativa y pericial contable, y formula reserva del caso federal para ocurrir oportunamente ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

II. Que representación fiscal, en torno a los planteos nulificantes respecto al rechazo de la prueba, aduce que la fiscalización actuante comprobó la inexistencia de las transferencias de los vehículos usados a nombre de la fiscalizada, hecho que, por su

parte, dice que ha sido reconocido por los propios apelantes. Por ello, afirma que no tiene objeto la producción de la prueba ofrecida.

Por su parte, en cuanto a la prueba pericial contable ofrecida para el recálculo del coeficiente único aplicable para el año 2003, sostiene su improcedencia, en tanto el procedimiento de autos involucra el período fiscal 2004. Sin perjuicio de ello, alega que para la determinación del coeficiente, se analizaron los ingresos y gastos del período 2003, atento la falta de presentación de DD.JJ. CM-05, y documentación aportada por la firma, puesto que el coeficiente determinado por la firma en el año 2002 –según aduce la firma– resultaba erróneo.

Por todo ello, entiende que no existe menoscabo al derecho de defensa, y agrega que los apelantes cuentan con esta nueva etapa impugnatoria para el replanteo de las pruebas desestimadas. Cita jurisprudencia.

Luego, en cuanto al planteo referido a la base imponible para la venta de autos usados y la aplicación de la base diferencial, señala que la Agencia solicitó convocatoria al acuerdo plenario a fin de unificar criterios, en oportunidad de contestar alegatos en la causa “A. Russoniello S.A.”, no habiendo, al momento de su contestación, dictaminado el Tribunal al respecto.

Subsidiariamente, refiere a las modificaciones introducidas por las Leyes 12.233, 12.397 y 13.297, y concluye que los períodos ajustados deben analizarse bajo lo normado por el art. 157 bis del Código Fiscal según el texto de la Ley 12.397, cuya normativa alcanza a los comerciantes que ejercen como la firma de marras actividad gravada, supeditando el empleo de la base diferencial a la previsión de que se “perfeccionen los contratos de compraventa por aplicación del art. 237”. Concluye que la base analizada requiere la reunión de: a) la inscripción del automotor a nombre del comerciante habitual cuando compra el mismo; y b) la posterior inscripción a nombre del comprador, al momento del devengamiento del impuesto. Cita jurisprudencia de este Cuerpo.

Por su parte, en torno a los agravios relativos al coeficiente aplicable a los períodos ajustados, reitera lo dicho anteriormente, insistiendo en que ello excede la materia discutida en Autos, en tanto no resulta ajustado el período fiscal 2003.

Luego, en torno a los accesorios, afirma que corresponde su aplicación, puesto que constituyen una reparación por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto, y alude a fallos de este Tribunal en apoyo a lo dicho.

Respecto a la sanción impuesta, sostiene que se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributo, resultando irrelevante la ausencia de intención de quien incumple. Respecto al error excusable invocado, aduce que la firma no probó imposibilidad o error alguno en el cumplimiento de su obligación, y cita jurisprudencia.

Que en cuanto a los agravios referentes a la responsabilidad solidaria, aclara que el organismo se limitó a cumplir los distintos pasos procesales dispuestos por las normas aplicables, partiendo de la reconocida calidad de los apelantes como integrantes del órgano de administración de la firma de Autos.

Finalmente, solicita se confirme la resolución recurrida, y se tenga presente la reserva efectuada para su oportuna instancia procesal.

III. Voto de la Cra. Estefanía Blasco: que corresponde en primer lugar dar tratamiento al agravio introducido por la recurrente, en cuanto peticiona la nulidad de la Res. determinativa y sumarial 907/07 aduciendo para ello la violación al debido proceso adjetivo, el cual incluye el derecho a ofrecer y requerir prueba. Ante ello advierto “ab initio” que en la misma, se han respetado los principios conceptualizados como requisitos sustanciales en el Código Fiscal en sus arts. 68 y 69 (t.o. en 2011 y cs. anteriores).

Asimismo, es de ver que la recurrente ha tenido pleno conocimiento de lo actuado por el Fisco y ha podido, con amplitud, ejercer su defensa. Por ello, atendiendo a que no debe haber nulidad por la nulidad misma, o lo que es lo mismo, considerando que las nulidades no existen en el mero interés de la ley, al no haber perjuicio evidente, no puede prosperar el agravio traído por los actores, lo que así se declara (conf. T.F.A. “Sevel Argentina S.A.”, Reg. 5.942/99, Sala II; “Agroquímica Sud S.A.”, Reg. 1.464/10, Sala I, entre otros).

Que atento a los términos de la defensa articulada por los recurrentes, en relación con la pretendida aplicación de la base diferencial sobre las compra-ventas de automotores usados, corresponde analizar los presupuestos fácticos y normativos que llevaron a la convicción de que la firma Automóviles Surauto S.A. no cumplimenta los requisitos previstos en el segundo párrafo del art. 171 del Código Fiscal.

Que de la lectura de los Considerandos de la resolución impugnada surge que “a los efectos de determinar los ingresos totales gravados para todos los períodos verificados se tuvieron en cuenta los importes que surgen de las declaraciones juradas mensuales del impuesto sobre los ingresos brutos, más el ajuste de la base diferencial utilizada erróneamente por el contribuyente en la venta de vehículos usados conforme se desprende de papel de trabajo a f. 1.100” (ver f. 1.275 vta.); y más adelante concluye que “el ajuste practicado se debe fundamentalmente a que el contribuyente realizó: a) incorrecta determinación de la base imponible en la venta de vehículos usados ...” (ver f. 1.276 vta.).

Que al respecto, es dable traer a colación la doctrina legal establecida por este Cuerpo en el Acuerdo Plenario 23, de fecha 24 de setiembre de 2009, a través del cual se estableció, por mayoría, en lo que aquí interesa, que: “La aplicación de la base imponible diferencial prevista en el segundo párrafo del art. 157 del Código Fiscal, t.o. en 1999, texto según art. 61, pto. 9, de la Ley 12.397, luego art. 171 del t.o. en 2004, en el período comprendido, desde el 9 de enero de 1999 y hasta el día 26 de enero de 2005, ambos inclusive, se encuentra condicionada a la reunión de los siguientes requisitos: 1. la inscripción registral del bien usado a nombre del comerciante habitualista cuando compra, o recibe en parte de pago, el vehículo automotor. 2. La posterior inscripción registral, a nombre del adquirente, al momento de devengarse el impuesto, esto es ‘desde la aceptación de la adjudicación, de la facturación o de la entrega o acto equivalente, el que fuera anterior’, de conformidad al inc. b) del art. 175 del Código Fiscal, t.o. en 2004 y cs. anteriores”. Sin perjuicio de dejar a salvo la opinión minoritaria de esta vocal en el referido acuerdo, de conformidad con lo preceptuado por

el art. 13 bis, tercer párrafo, de la ley orgánica del Tribunal, la interpretación fijada en tales casos, debe ser seguida por todas las Salas uniformemente de manera obligatoria.

Que como puede advertirse, la doctrina aludida tiene plena aplicación al caso de Autos, en la medida que lo que se analiza en el “sub lite” es cómo deben computarse, a los efectos de la conformación de la base imponible, tanto las compras de automotores usados efectuadas por los concesionarios (tomados generalmente como parte de pago en la venta de unidades 0 km) como su posterior venta, cuando dichas operaciones intermedias no fueron debidamente inscriptas en el Registro respectivo.

Cabe también destacar la identidad temporal del plenario aludido con el supuesto analizado en Autos, en la medida que el período verificado (abril a diciembre de 2004), se encuentra comprendido en el margen previsto en dicho acuerdo, esto es, entre el 9 de enero de 1999 y hasta el día 26 de enero de 2005.

Resta, en consecuencia, analizar si la circunstancia fáctica de la falta de inscripción de esas operaciones, se encuentra o no acreditada en Autos. La respuesta afirmativa se impone, máxime si se advierte el reconocimiento expreso que a su respecto efectúa el propio apelante en su escrito recursivo. Todo el agravio se edifica sobre la base de la “innecesariedad” de tal inscripción, sosteniendo a f. 1.348 que “Automoviles Surauto S.A. no inscribió en el Registro Nacional de la Propiedad Automotor los vehículos que recibió como parte de pago de otros vendidos, pues tal requisito no resultaba de aplicación en los períodos 4/04 a 12/04 ...”. Como se advierte, los hechos no se encuentran controvertidos, sino que el análisis se reduce a una cuestión de puro derecho, es decir, cuál es la hermenéutica correcta del segundo párrafo del art. 171 del Cuerpo citado; circunstancia resuelta por el Acuerdo Plenario 23, del 24 de setiembre de 2009.

Que las razones brindadas hasta aquí, evidencian el yerro interpretativo del apelante, puesto que la doctrina del Plenario es clara y consistente, inclinando la solución hacia la ineludible necesidad, por parte del comerciante habitualista, de la previa inscripción de la adquisición de los automotores usados a su nombre, como requisito “sine qua non” de la implementación de la base diferencial prevista en el artículo aquí analizado.

Que en mérito a lo expuesto, corresponde rechazar en este punto el recurso traído a estudio de este Cuerpo.

Que aclarado ello, los recurrentes desconocen quedar alcanzados por el incremento del treinta por ciento (30%) previsto por el art. 36 de la Ley 12.727, la que el Fisco hizo efectiva mediante la aplicación de una alícuota del cuatro con cincuenta y cinco por ciento (4,55%) para la actividad de “venta al por mayor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores (Código de actividad 503100).

Que para el período fiscal 2004, objeto de ajuste en las presentes actuaciones, la Ley Impositiva 13.155 prevé en su art. 37, último párrafo, que: “... Con excepción de las actividades señaladas precedentemente, continuará siendo aplicable –para los sujetos que realicen actividades industriales, comerciales o prestación de obras y/o servicios– siempre que en el período fiscal inmediato anterior superen el monto de pesos trescientos mil (\$ 300.000), en los términos a que se refiere el segundo párrafo del art. 36 de la Ley 12.727”.

Que conforme las constancias probatorias de f. 1.082, el impuesto liquidado para la provincia de Buenos Aires durante el año 2003 supera la suma de pesos trescientos mil (\$ 300.000), por lo que el incremento alicuotario para el período fiscal 2004, encuentra andamiaje en virtud de cumplirse los extremos legales exigidos por la norma citada en el párrafo anterior.

A mayor abundamiento, el impuesto determinado correspondiente al año 2003 pesos trescientos cincuenta y dos mil veinticuatro con setenta y ocho centavos (\$ 352.024,78) fue relevado de los ingresos declarados por el contribuyente y que se encuentran registrados en la base de datos (DSI) de la ex D.P.R. (fs. 1.070/1.081).

Sin embargo, el contribuyente sostiene en su escrito de apelación que: “la empresa inicio sus actividades en el mes de setiembre de 2002, obteniendo ingresos y gastos en las sucursales de Capital Federal y de esta provincia, pero como carecía de un sistema que le permitiera la segregación de sus costos por sucursal, confeccionó el coeficiente unificado aplicable al período fiscal 2003 atribuyendo prácticamente la totalidad de los gastos a la jurisdicción provincial, error que implicó que en lugar de 0,9072 el coeficiente correcto aplicable era de 0,7121 ...”.

Entiendo al respecto que el recurrente se confunde al invocar el coeficiente correspondiente a los ingresos y gastos del año 2002 (fecha de inicio de sus actividades) aplicable al año 2003; cuando en realidad el coeficiente que interesa a los efectos del presente ajuste impositivo es el del año 2004 (ingresos y gastos del año 2003).

Que conforme surge de la Res. 907/07, “al no contar con el coeficiente del período bajo fiscalización, se procedió a solicitar al contribuyente documentación y papeles de trabajo para la confección del mismo. Que a raíz de la solicitud del fiscalizador, el contribuyente aporta papeles de trabajo para la confección del mencionado coeficiente unificado (fs. 1.006 a 1.012), y notas con criterios para la asignación de las partidas de gastos a atribuirse a cada una de las jurisdicciones (fs. 1.013 a 1.017). Que con respecto a la atribución de ingresos, los mismos son asignados por punto de venta (1, 5, 7 a provincia de Buenos Aires, 3 y 6 a Capital Federal). Que como consecuencia de los procedimientos efectuados se determinó un coeficiente de ingresos para la jurisdicción provincia de Buenos Aires de 0,8113. Que con respecto a los gastos, se hizo especial hincapié al criterio para la asignación de las partidas, el cual fue realizado con elementos que aportó el contribuyente, y del cual surge la nota (f. 1.037) en la que es analizada cada una de las partidas componentes del cuadro de gastos ... Que de todo lo expuesto se obtiene el coeficiente de gastos para la jurisdicción provincia de Buenos Aires, de 0,7194, determinando un coeficiente unificado de 0,7653 para la jurisdicción provincia de Buenos Aires, según consta en papel de trabajo denominado ‘coeficiente único aplicable al período 2004’, f. 1.102”.

Por los razones expuestas en párrafos precedentes, entiendo razonable la confección del coeficiente unificado aplicable al año 2004, lo que así declaro.

Que con relación a los accesorios previstos en el art. 86 del Código Fiscal –t.o. en 2004 y cs. de modif. ulteriores–, es preciso traer a la presente algunos pronunciamientos de este Tribunal, así la Sala I, en “Eso S.A.P.A.”, del 10/5/01; en “Fresnal S.A.”, del 13/7/01 y concordantemente la Sala III en “Cimaq S.R.L.” del 15/8/01 y en “Pesquera San Nicolás S.R.L. del 13/9/01 han establecido que: “El legislador provincial tiene la

facultad de crear impuestos y diseñar su estructura y aplicabilidad, así como también establecer los recargos e intereses y multas que la omisión de pago de los tributos genera”. Este es hoy un principio que dentro de la doctrina tributaria nacional no admite discusión, por ende en el subjúdice la aplicación de intereses sobre el monto del tributo no pagado en término, tiene por finalidad restablecer el buen orden económico y la equidad rota a partir del incumplimiento por parte del deudor. Resulta necesario destacar, que es el propio Código Civil en su art. 622 el que recepta la posibilidad de la existencia de intereses compensatorios cuando estamos en presencia de situaciones como las descriptas en el subjúdice. Ha sido Vélez Sarsfield en la nota al citado art. 622 quien señalaba, con meridiana claridad, la independencia y posible existencia de intereses locales al decir: “Me he abstenido de proyectar el interés legal porque el interés del dinero varía tan de continuo en la república y porque es muy diferente el interés de los capitales en los diversos pueblos”. Por lo demás el interés del dinero en las obligaciones de que se trata, corresponde a los perjuicios e intereses que debía pagar el deudor moroso. La premisa del art. 75 del C.F., t.o. en 1999 sólo pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado y no significa sino otra cosa que restituirle al acreedor el justo valor del dinero que no ha podido utilizar a término, prescindiéndose de todo dolo o culpa del obligado (conf. Villegas Héctor, “Derecho Penal Tributario”, Ed. Lerner pág. 158)”. Más recientemente en igual sentido se ha pronunciado este Tribunal en Autos “Comindar San Luis S.A”, Sala I, Sentencia del 19/10/06 y la S.C.J.B.A. sostiene que “No debería ser necesario recordar que si la tasa de interés moratorio que puede cobrar el Fisco es inferior a las tasas que informan los diarios, entonces se coloca en peor situación al que paga que al que no paga. Ya debería empezar a quedar claro que esto, a la larga, es inviable. Ciertamente, además es injusto, y es ilegal (art. 622 del Código Civil). En suma, no es inconstitucional que la parte recurrente cobre tasas moratorias más elevadas que las aplicadas por los Bancos a sus clientes que pagan puntualmente. La tasa pretendida por el Fisco ya tiene el máximo que le establece el Código Fiscal (art. 86, según la nueva numeración vigente): no puede pasar del doble de la tasa de descuento. No veo motivo para sostener que esto sea contrario a algún artículo de la Constitución” (del Voto del Dr. Roncoroni en “Fisco de la provincia de Buenos Aires contra Waitz de Luque, Ana Silvina Apremio” (causa C. 92.695); ver también –“Fisco de la provincia c/Gutiérrez Jorge Constancio s/apremio” (causa Ac. 72.785; fs. 365 vta./in fine)–.

Que en cuanto a la improcedencia de la sanción de omisión aplicada en la Res. 907/07, es dable resaltar que el art. 61 del Código Fiscal –t.o. en 2011– y cs. de años anteriores, establece: “El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar ...”. Seguidamente la misma norma prevé expresamente las causales exonerativas de dicha sanción, al establecer que “... No incurrirán en la infracción reprimida, quien demuestra haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho. Tampoco se considerará cometida la infracción en los casos de contribuyentes que presenten la declaración jurada en tiempo oportuno, exteriorizando en forma correcta su obligación tributaria, aún cuando no efectúen el ingreso del gravamen adeudado en la fecha del vencimiento ...” (el resaltado pertenece a este acto).

Que tal como lo ha dejado sentado este Tribunal, la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la

omisión de tributo (doctrina de Autos “Supermercado Mayorista Makro S.A.”, de fecha 8 de febrero de 2001, Sala II).

Que en cuanto a la inexistencia de culpa a los efectos sancionatorios, es menester recordar que, tal como lo ha sostenido el Tribunal Fiscal de La Nación, la aplicación de multa no requiere la existencia de intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto un pago inferior al que corresponde según las disposiciones legales (T.F.N., 31/8/61, “Laboratorios de Electroquímica Médica”, L.L. 105-22). Tal es la opinión de la doctrina mayoritaria. Así, se ha sostenido: “... únicamente se diferencia de la defraudación, en la inexistencia del factor intencional (dolo) ...” (Carlos M. Giuliani Fonrouge, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Derecho Financiero, ED. 1997, V. II, pág. 753 y ss.). La figura del art. 53 del Código Fiscal –t.o. en 2004– cs. de años anteriores y modificatorias ulteriores, exige un mínimo de subjetividad, o sea de culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. En idéntico sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires, Sala III en Autos “A.V.H. San Luis S.R.L.”, de fecha 30 de mayo de 2006.

Por ende, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo con su interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de la sanción estipulada cuando existen incumplimientos comprobados. No tratamos aquí con normas que demuestren una complejidad extrema, sino con una errónea aplicación de las mismas por parte del contribuyente.

Tal extremo impide visualizar la existencia de un error excusable, bajo los estrictos requisitos del instituto, plasmados en numerosos antecedentes de ese Cuerpo (T.F.A. P.B.A, Sala I, Reg. 524, en Autos “Cerámica San José S.C.A.”, Sentencia del 3/8/05). En virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el agravio.

Que en responde al desconocimiento de la responsabilidad solidaria endilgada, es dable señalar que el mentado instituto ha sido atribuido en el marco de un procedimiento reglado, en el que se ha respetado el derecho de defensa de raigambre constitucional (arts. 18 de la C.N. y 15 de la Constitución de la provincia de Bs. As.). Habiéndose sustanciado el consabido procedimiento administrativo en el marco de los arts. 113 y 68 del Código Fiscal –t.o. en 2011– y cs. de años anteriores, puede afirmarse sin hesitación alguna que el acto recurrido no resulta arbitrario ni se ha conculcado la garantía del debido proceso para su dictado (conf. T.F.A. P.B.A. en Autos “Silvest S.A.”, del 8 de junio de 2007, Sala I).

Que a mayor abundamiento, los vínculos obligacionales (Fisco-contribuyente; Fisco-responsables solidarios), son autónomos porque el Fisco puede exigir indistintamente a cada uno la totalidad de la deuda; pero como integran una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto (prestación tributaria), son también interdependientes; y en virtud de la solidaridad cada uno queda convertido en sujeto pasivo de la relación obligacional en su integridad.

Que los “responsables solidarios no son deudores subsidiarios, pues esta expresión supone una actuación condicionada a la actuación de la otra parte, lo que no ocurre: el responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de

modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste” (Giuliani Fonrouge - Navarrine. “Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires”, pág. 37, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1980).

Que, en virtud de ello, el primer efecto de la solidaridad y lo que constituye la característica principal de ella es que el Fisco tiene facultad de demandar la totalidad de la deuda tributaria no ingresada a cualquiera de los deudores o a todos conjuntamente. (Cf. Villegas Héctor. “Los agentes de retención y percepción en el derecho tributario”, pág. 130 y ss., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976).

Que, es preciso destacar que el Código Fiscal en forma taxativa legisla sobre el instituto de la cuestionada responsabilidad solidaria en materia de derecho tributario –arts. 21, 24 y 63 del C.F. (t.o. en 2011) y cs. de años anteriores–, dentro de las facultades constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias; por ende la consagración de la preeminencia de las normas del Código Fiscal en la gabela resiste todo análisis. En igual sentido, es dable citar doctrina conteste de los Dres. Dino Jarach, Curso superior de derecho tributario 1969, pág. 288 y 289, Carlos Giuliani Fonrouge y José O. Casás, entre otros citados en Sentencia del T.F.A. P.B.A., Sala III del 15 de agosto de 2001, en los Autos “Cimaq S.R.L.”.

Que la enumeración del art. 21 del Código Fiscal –t.o. en 2011–, en el Tít. IV “De los sujetos pasivos de las obligaciones fiscales”, es taxativa, el mismo reza: “Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables de cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes –en la misma forma y oportunidad que rija para éstos– las siguientes personas: 1. los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional. 2. ...”. A su vez el art. 24, establece en sus párrafos 1 y 2: “Los responsables indicados en los arts. 18 y 19, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”.

Que son responsables solidarios los terceros que la ley ubica al lado del sujeto principal y aunque sea ajeno al hecho imponible en sí, coexiste con el contribuyente y la ley le atribuye el carácter de sujeto pasivo y responsable solidario del deudor principal. La situación jurídica del responsable solidario está muy lejos de la de ser castigado por el no cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente.

No se lo obliga con finalidad correctora y/o represora sino por el contrario lo que se persigue solamente es garantizar el cobro del crédito fiscal. (T.F.A. P.B.A., Sala I, Autos: “Cabrales S.A.” Sentencia del 21/12/01, “Tria S.A.”, 28/10/04, entre otras).

Que en nuestro entendimiento el fundamento de los arts. 24 y 63 del Código Fiscal –t.o. en 2011–, radica en el hecho de que el legislador ha creado una responsabilidad solidaria similar a la existente en el derecho privado (arts. 2003 y 2013, inc. 9, del C.C.), sin beneficio de excusión, ello a fin de garantizar el buen orden de las cuestiones tributarias y prevenir por vía de la particular solidaridad creada por la Ley Fiscal la evasión. (Sala I, en Autos “Iggam A.I.”, Sentencia del 18 de febrero de 2005, Reg. 452).

Que esta Sala ha expresado que para que exista eximente de responsabilidad respecto del hecho imponible del principal, los directores deben demostrar que la infracción u omisión se ha generado en relación de hechos o situaciones para los que no están facultados, y que han sido colocados en la imposibilidad de cumplir; circunstancias que en el particular, no han sido invocadas por los quejosos. (conf. T.F.A. P.B.A., Sala I, en Autos “Cía. Argentina Colombiana de Café”, del 14 de diciembre de 2000; en “Esso S.A.P.A.”, del 10 de mayo de 2001; en “Roberto Moisés y Cía. S.R.L.”, del 19 de abril de 2001).

Que este Cuerpo en numerosos pronunciamientos ha dejado sentado que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación (T.F.A. P.B.A., Sala I, en “Cooperativa Farmacéutica Junín L.T.D.A.”, del 2 de noviembre de 2001, Sala III, en “Cater Cook S.R.L.”, del 7 de setiembre de 2004; Sala I en Autos “Welding Argentina S.A., Sentencia del 8/9/11).

Con relación al caso federal planteado, no siendo esta una instancia válida para ser resuelto, deberá tenérselo presente para su oportunidad.

Por ello, voto:

1. Rechazar el recurso de apelación interpuesto a fs. 1.343/1.354 por la Dra. Daniela Paula Manesi, en representación de la firma Automoviles Surauto S.A. y de los Sres. Hugo José Pulenta, Gustavo Carlos Sánchez, Gastón José Juarros y Antonio Sebastián Roca, contra la Res. determinativa y sumarial 907/07, dictada, en fecha 11 de diciembre de 2007, por el jefe del Departamento de Fiscalización Morón, dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la ex Dirección Provincial de Rentas, por los motivos expuestos en los Considerandos pertinentes del presente acto.

2. Confirmar el acto apelado en todo lo que ha sido materia de agravio.

3. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros:

Que adhiero al Voto de la Cra. Blasco

Voto de la Dra. Mónica Viviana Carné: que sin perjuicio del respeto que me merece la opinión de la colega preopinante, en virtud de no compartir plenamente los fundamentos expuestos y el criterio resolutivo propiciado por ella, me veo en la necesidad de realizar el presente voto, coincidiendo en como quedaron resueltas el resto de las cuestiones debatidas en Autos, con lo expuesto por la vocal instructora.

En primer lugar cabe dejar sentado que surge del voto que me precede que se ha tenido por cometida la infracción prevista en el art. 53, t.o. en 2004 (art. 61, t.o. en 2011), y por lo tanto resulta pasible de la correspondiente sanción, conclusión que comparto.

Sin perjuicio de ello y en lo que respecta a la figura del error excusable mencionada por la firma, entiendo que no se advierte una actitud por parte de la misma de intentar eludir

la obligación impositiva a su cargo y, asimismo, los efectos de la tributación se derivan de una construcción interpretativa, lo que permite tener por configurada la eximente del error excusable prevista en el ordenamiento fiscal. De tal manera considero procedente dejar sin efecto la multa por omisión impuesta por el art. 5 del acto en crisis, lo que así declaro.

Que de tal forma, dejo expresado mi voto.

Por ello, por mayoría

SE RESUELVE:

1. Rechazar el recurso de apelación interpuesto a fs. 1.343/1.354 por la Dra. Daniela Paula Manesi, en representación de la firma Automóviles Surauto S.A. y de los Sres. Hugo José Pulenta, Gustavo Carlos Sánchez, Gastón José Juarros y Antonio Sebastián Roca, contra la Res. determinativa y sumarial 907/07, dictada en fecha 11 de diciembre de 2007, por el jefe del Departamento de Fiscalización Morón, dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la ex Dirección Provincial de Rentas, por los motivos expuestos en los Considerandos pertinentes del presente acto.

2. Confirmar el acto apelado en todo lo que ha sido materia de agravio.

3. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Firmado: Cra. Estefanía Blasco, vocal de 3.^a Nominación.

Dra. Laura Cristina Cenicerros, vocal de 4.^a Nominación.

Dra. Mónica Viviana Carné, vocal de 7.^a Nominación.

Ante la Dra. María Verónica Romero, secretaria, Sala I.