

## JURISPRUDENCIA

Impuestos provinciales. Provincia de Buenos Aires. Impuesto sobre los ingresos brutos. Notas de débito emitidas por los clientes por conceptos no gravados. Huertas Verdes S.A. s/recurso de apelación, T.F.N.-P.B.A., 12/3/13.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 2306-24464, año 2005, caratulado: “Huertas Verdes S.A.”; y

### RESULTANDO:

Que a fs. 2034/2043, mediante la Res. determinativa y sumarial 909, del 20 de diciembre de 2006, la ex Dirección Provincial de Rentas (actual A.R.B.A.), por intermedio del jefe del Departamento Fiscalización Avellaneda, dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización, ha procedido a determinar las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe correspondiente al impuesto sobre los ingresos brutos, por el ejercicio de las actividades: “cultivos de bulbos, brotes, raíces y hortalizas de frutos” (Cód. NAIIB 11220), “venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas” (Cód. NAIIB 511110), “venta al por mayor y empaque de frutas, verduras y hortalizas frescas” (Cód. NAIIB 512240), “servicios empresariales n.c.p.” (Cód. NAIIB 749900), respecto de los períodos fiscales: 2000 (enero a diciembre), 2001 (enero a diciembre), 2002 (enero a diciembre), 2003 (enero a diciembre) y 2004 (enero a diciembre), estableciéndose que las diferencias a favor del Fisco provincial ascienden a la suma de pesos ciento sesenta y cuatro mil cuatrocientos ocho con noventa y siete centavos (\$ 164.408,97) con más los accesorios previstos por los arts. 86 y 87 del Código Fiscal (t.o. en 2004).

Asimismo, en el art. 5 de la resolución en crisis se aplicó una multa del diez por ciento (10%) del impuesto dejado de abonar, por la infracción prevista y penada por el art. 53 del Código Fiscal, t.o. en 2004.

En su art. 6 se establece que responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente de marras los Sres. Rapanaro Rubén Angel y Gentile Javier.

Contra dicho acto, el Sr. Rubén Angel Rapanaro, en carácter de presidente de la firma de marras y por su derecho propio, y el Sr. Javier Gentile, ambos con el patrocinio letrado de la Dra. Analía Alejandra Sánchez, interponen recurso de apelación ante este Tribunal Fiscal de Apelación, de conformidad con lo establecido por el art. 104, inc. b), del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires, obrando el mismo glosado en Autos a fs. 2.086/2.107.

Que el día 22 de junio de 2007, el Departamento de Recursos y Representación Fiscal, Dirección de Contencioso Fiscal, dependiente de la ex Dirección Provincial de Rentas (actual A.R.B.A.), eleva las actuaciones a esta instancia, conforme proveído de f. 3.210, verificándose el ingreso efectivo al Cuerpo el día 26 de junio de 2007 (f. 3.210 vta.).

Por proveído de f. 3.212, se deja constancia de la adjudicación a la Vocalía de la 7.<sup>a</sup> nominación de la Sala III, a cargo de la Dra. Mónica Viviana Carné. Se da impulso procesal y se intima a los apelantes para que en el plazo de diez días acrediten el pago de la contribución establecida en el art. 12, inc. g), de la Ley 6.716, Dto. 4.771/95. Asimismo, se intima a la letrada interviniente a que acredite el pago del anticipo previsional a su cargo, previsto en el art. 13 de la referida ley, requerimientos debidamente cumplimentados con la constancia y escrito obrante a f. 3.216.

Que a f. 3.218 se dispone el traslado de ley a la representación fiscal (art. 111 del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires, Ley 10.397, t.o. en 2004, y cs. de años anteriores), quien, con fecha 27 de octubre de 2009, formula su contestación de agravios, obrando el pertinente escrito a fs. 3.219/3.223.

A f. 3.227, se tiene por contestado el traslado conferido a la representación fiscal, en legal tiempo y debida forma, asimismo, se tiene presente la documental ofrecida y se desestiman las pruebas informativa y pericial contable. Seguidamente se dictan Autos para sentencia, proveído que notificado a las partes, conforme cédulas obrantes a fs. 3.228/3.229, ha quedado consentido y consecuentemente la causa en condiciones de ser resuelta; y

#### CONSIDERANDO:

I. Que en el recurso de apelación interpuesto, obrante en Autos a fs. 2.086/2.107, se expresa como primer agravio la vulneración del derecho de defensa en tanto fue declarada inadmisibile la prueba oportunamente ofrecida.

Advierten que su actividad principal es la producción de hortalizas y verduras de hoja. Además adquiere mercadería de otros productores de la zona de La Plata y del interior del país, instrumentando esta operación mediante compra de la mercadería a consignación. Agregan que bajo esta última modalidad, la firma la recibe a granel de los productores, la fracciona, acondiciona y embala para su venta a los supermercados. Añaden que una vez entregada, emite la factura al cliente y realiza una liquidación a los productores a través de una cuenta de líquido producto, descontándole la comisión por la intermediación realizada y el reintegro de gastos de fletes, envases y embalajes.

Aducen que la resolución determinativa de oficio en crisis no considera los argumentos expuestos oportunamente, lo que vulnera su derecho de defensa.

Añaden que el acto en crisis adolece de causa, siendo éstas las circunstancias y antecedentes de hecho y de derecho que justifican el dictado del acto. Advierten que si bien se describen los hechos y los antecedentes, por lo que aparentemente se encuentra fundado, ello no es tal, en tanto repite dogmáticamente los argumentos de la vista sin considerar la defensa articulada. Afirman por ello que el criterio de la resolución es arbitrario.

Sostienen que el tratamiento que se brinda a las notas de débito es erróneo, en tanto otorga a todas ellas carácter contractual, cuando en rigor de verdad no todas las notas corresponden a servicios prestados, sino que su origen obedece a diversas causas (diferencias de kilos, de precios, mercadería no enviada, decomiso, etc.), que nada tienen que ver con el concepto de publicidad o contraprestación.

Por su parte, añaden que en relación a la exención que goza la firma, respecto de los bienes de propia producción, la Ley 12.576, no se aplica al supuesto que se configura en Autos.

Agregan que el acto carece de motivación, en tanto el criterio adoptado no se condice con la realidad económica del caso y además prescinde de examinar los hechos alegados y la documentación fundamental a esos efectos. Afirman que ante la carencia de causa del acto en crisis, su motivación solo puede ser aparente.

Por ello, solicitan se declare la nulidad de la resolución que rodea la apertura del procedimiento y de la resolución recurrida.

Añaden que la ilegitimidad de los ajustes practicados determina la nulidad del acto en crisis, por ser contrarios a derecho. Afirman que ésta obedece a la incorrecta inclusión de sumas en la base imponible del tributo y a la contradicción existente entre la parte resolutive y los anexos del acto administrativo.

Agregan que la resolución en crisis es practicada sobre base presunta, aun cuando de su letra se desprenda que lo fue sobre base cierta. Ello basado fundamentalmente en la conceptualización que la Dirección acordó a las notas de débito emitidas por los clientes de la empresa.

Advierten que la validez de la utilización de presunciones está supeditada a que el hecho base se encuentre acabadamente probado. Sostienen que éste está conformado sobre la presunción de que las notas de débito emitidas a la empresa, se originan en las operaciones denominadas “publicidad”, práctica que no resulta usual en el rubro que la empresa opera, y lo que no responde a la realidad de las operaciones. Por ello cabe pronunciarse por la invalidez de las presunciones.

Sostienen que las notas de débito recibidas por la empresa tenían su origen en diversas causas, entre las que se destacan diferencias de precios, de kilos, mercadería no enviada, decomiso, bonificaciones por volúmenes de compra, lo que nada tiene que ver con conceptos de publicidad o contraprestación alguna por parte del cliente.

Agregan que los descuentos y las bonificaciones cumplían con las condiciones establecidas por el art. 163, inc. a), del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires. Aducen que el tratamiento contable realizado por la firma no es un dato menor a efectos de inferir la realidad económica.

Esgrimen que en la mayoría de las bonificaciones no hay reciprocidad alguna pactada y, por ello, no hay obligación de dar sumas de dinero por parte de la firma.

Expresan que acompañó pruebas directas y contundentes, las que no han sido tenidas en cuenta por el fisco. Por su parte, prescinde de la regla de la experiencia específica aplicable al caso, que es la peculiaridad de los vínculos entre proveedores y compradores, así como también que las notas de débito tuvieron como contrapartida una nota de crédito.

Al respecto, resaltan que pese a haber puesto la totalidad de la documentación respaldatoria de las bonificaciones, la fiscalización no relevó los conceptos de las notas de débito sino que en base a una idea conceptualizó a las mismas como ingresos gravados.

Afirman que se viola el principio de capacidad contributiva, pues los montos que los tributos gravan deben ser actuales y efectivos, por ello pretender gravar en base a una circunstancia que en si misma no revela la aptitud económica, violenta el aludido principio.

Por otra parte exponen que se ha vulnerado el principio de legalidad porque se obró discrecional y equivocadamente.

Se agravan en tanto el acto en crisis afirma que se omitió declarar los ingresos provenientes de servicios por embalaje, envase, flete, asesoramiento técnico, toda vez que éstos se tratan de montos debitados en concepto de gastos a los comitentes y no provienen ni de la venta de bienes ni de la contraprestación de servicios, por el contrario son reintegros de los gastos incurridos.

Agregan que en el caso de las mercaderías producidas por terceros, la firma actúa como consignataria no adquiriendo su propiedad. Estas ventas se instrumentan mediante la emisión de una factura de venta al cliente y la emisión de una cuenta de líquido producto al productor de la mercadería, en la cual se descuenta la comisión por la actividad realizada y los gastos realizados por cuenta y orden del comitente que resultan necesarios para poner en condiciones la mercadería a los fines de su comercialización y posterior entrega.

Añaden que se ha demostrado fehacientemente que los gastos fueron efectuados por cuenta y orden de terceros, mediante la documental que se ha incorporado al expediente y con la prueba pericial ofrecida.

Afirman que no todas las sumas que recibe de los productores comitentes constituyen ingresos propios y tal discriminación se encuentra en las cuentas de líquido producto efectuadas a los mismos. Reiteran que la pretensión de gravar la actividad de intermediación resulta ilegal y afecta el principio de capacidad contributiva.

Advierten que se encuentra exenta por las actividades de cultivo que realiza con efecto retroactivo al 1 de diciembre de 1999, lo que es reconocido en el acto en crisis, pero para los meses 1/00 a 11/04 se calculó el impuesto por esa actividad con una alícuota del uno por ciento (1%). Afirman que la liquidación de la actividad exenta al uno por ciento (1%) implica desconocimiento de la ley y el pacto fiscal.

Expresan que la Agencia realiza una incorrecta interpretación de la Ley 12.576, en tanto nunca se pretendió obtener la devolución de lo ingresado de más. Aclaran que solo solicita que se aplique la alícuota del cero por ciento (0%) que la propia resolución reconoce en cada uno de los períodos por los bienes provenientes de la propia producción; y que si luego de determinado el impuesto de cada período, existe un remanente, dicho saldo a favor sea trasladado a los meses siguientes.

Sostienen que del análisis del articulado del Código Fiscal, surge la aplicación de la llamada teoría de las correcciones simétricas, la que ordena equiparar las posiciones del Fisco y el contribuyente.

Añaden que aun si se reconociera hipotéticamente la procedencia de la pretensión fiscal, en la liquidación efectuada debió haber omitido calcular el impuesto por la actividad exenta, neutralizándose de esta manera cualquier ajuste fiscal. Afirman que la empresa se encuentra no solo liberada de pago alguno, sino que posee remanente a su favor.

Destacan que el fisco tergiversa el contenido del art. 12 de la Ley 12.576. Por su parte, el art. 46 de la aludida ley eliminó el requisito de la inexistencia de deudas anteriores al pedido de reconocimiento y el cumplimiento puntual a los planes de regularización, para la obtención del reconocimiento de la exención.

Se agravan de la apertura del sumario infraccional, en tanto es doctrinaria y jurisprudencialmente aceptado que el principio de responsabilidad subjetiva es aplicable al régimen sancionatorio fiscal. Añaden que la configuración de una sanción debe basarse en la absoluta seguridad de los hechos probados sobre aspectos objetivos y subjetivos. El comportamiento de la firma resultó a todas luces razonable y justificado, circunstancia que obsta a la aplicación de la sanción imputada. Agregan que la colaboración prestada en el transcurso del procedimiento evidencia la ausencia total del elemento subjetivo.

Afirman que la resolución en crisis no da argumento alguno que permita justificar la solución arribada, tampoco se justifica el monto de la multa impuesta, puesto que no señala los agravantes que enuncian los arts. 60 y 61 del Código Fiscal.

Añaden que la firma no tuvo intención de cometer ninguna conducta jurídicamente reprochable, pues liquidó el tributo de acuerdo con una interpretación razonable de la norma en juego, por lo que solicitan se exima de toda sanción aplicada. Afirman que la interpretación que efectuó la firma no resulta caprichosa sino que es fruto de una interpretación de la literalidad de la norma aplicable a partir de los vínculos que se entablan con los clientes.

Agregan que la atribución del elemento subjetivo a la conducta de los directores resulta razonable a fin de atribuirle la responsabilidad solidaria por la presunta deuda impositiva de la empresa. Añaden que jurisprudencialmente se ha reconocido que la responsabilidad de los directores no es objetiva, sino que debe probarse su dolo o culpa, por lo que la Dirección debió haber probado cual fue el incumplimiento de los deberes a cargo de cada uno de aquéllos con relación al impuesto presuntamente omitido.

En atención a la solidaridad endilgada respecto de la multa determinada, advierten que el art. 55 del Código Fiscal, afecta el principio de personalidad y atribución de la pena, el que impera en el campo del derecho penal. Afirman que no existe diferencia alguna entre multa penal y multa fiscal, pues en esencia representan lo mismo y poseen idéntica finalidad.

Entienden que bajo ninguna perspectiva puede fijarse un responsable solidario para cumplir una multa generada en una infracción cometida por un sujeto distinto. Agregan que solo puede ser sujeto de pena aquel que llevó a cabo la conducta típica, ya que la finalidad del derecho penal es reprimir las conductas que son consideradas antijurídicas.

Finalmente acompañan documental y ofrecen prueba informativa, pericial contable. Realizan reserva de caso federal.

II. A su turno la representación fiscal, luego de realizar una síntesis de los antecedentes y agravios de los apelantes, se opone al progreso del recurso.

En primer lugar y respecto al agravio relativo a la falta de causa y motivación, destaca que obran en las actuaciones todos los elementos probatorios necesarios y suficientes que otorgan sustento fáctico y jurídico al ajuste practicado.

Añade que no le asiste razón a los quejosos en cuanto al planteo de nulidad en razón de haber sido rechazadas algunas pruebas, ya que los medios probatorios de los que intenta valerse la firma pretende acreditar cuestiones fundamentadas en las actuaciones.

Agrega que no fue infringido el debido proceso y se ha respetado a lo largo de todo el procedimiento el derecho de defensa.

En atención a los agravios vertidos relativos a las notas de débito, la inclusión de los reintegros de gastos y a la omisión de considerar la exención de la actividad de cultivo, se remite a los argumentos contenidos en el acto apelado. Agrega que no surge de la documentación obrante en Autos que las notas de débito no se deben a ingresos por publicidad y que los gastos son realizados por cuenta y orden de terceros para no integrar así la base imponible, y siendo suya la carga de la prueba, no ha logrado desvirtuar la pretensión fiscal.

Manifiesta que la exención de que goza la actividad de “cultivo de bulbos, brotes, raíces y hortalizas de frutos”, se refleja en la resolución en crisis y en los Fs. R-222, surgiendo de estos últimos que los únicos montos ajustados son por las tres restantes actividades, surgiendo diferencias a favor del Fisco sólo por éstas y no por la actividad de cultivo.

En orden a la sanción aplicada, advierte que la misma se ajusta a derecho, en virtud de haberse verificado un incumplimiento a las obligaciones fiscales. Agrega que la figura es puramente objetiva y que en tal sentido no es necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, ya que la infracción se configura por el solo transcurso del tiempo, sin interesar el dolo o la culpa en la conducta del contribuyente.

Respecto del error excusable, expresa que la firma de Autos no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, ni error alguno. Añade que aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo con la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse de la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados.

Agrega que durante los períodos fiscalizados, la administración y representación de la empresa, ha estado en cabeza de los señores Rubén Ángel Rapanaro y Javier Gentile, quienes por su parte no alegan ni intentan actividad probatoria alguna en contrario.

En cuanto a la inconstitucionalidad de la norma del art. 55 del Código Fiscal, afirma que se encuentra vedado al órgano su declaración, conforme expresa prohibición del art. 12 del Código Fiscal.

Añade que los declarados responsables solidarios también responden por la multa aplicada sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de la infracción, de conformidad con lo establecido en el art. 55 del Código Fiscal.

En lo que respecta al planteo de caso federal, no siendo ésta la instancia válida para su articulación aclara que se deberá tener presente para la etapa oportuna.

Finalmente solicita el rechazo de los planteos del agraviado y la confirmación del acto recurrido en todos sus términos.

III. Voto de la Dra. Mónica Viviana Carné: con relación a los agravios incoados, se debe merituar en esta instancia si la Res. determinativa y sumarial 909, del 20 de diciembre de 2006, se ajusta a derecho.

Tal como ha quedado delineada la cuestión litigiosa, siguiendo un estricto orden lógico, corresponde –en primer lugar– expedirse respecto de los planteos de nulidad articulados por los recurrentes, en orden a la falta de causa y de motivación del acto en crisis, así como también por la falta de consideración de las medidas probatorias ofrecidas.

Sobre el punto, es de resaltar “que para que procedan las nulidades procesales éstas deben ser de carácter grave, capaces de poner en peligro el derecho que asiste a la parte reclamante, influyendo realmente en contra de la defensa, siempre dentro de un marco de interpretación restrictiva, ...” (conf. S.C.B.A., LL. T. 70, pág. 667 y Fallos 262:298), de ello deriva que para su procedencia debe existir un interés concreto lesionado, de lo contrario las nulidades no tendrán acogida favorable.

La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, tiene dicho que no puede considerarse afectado el derecho de defensa, pese a las irregularidades incurridas en la tramitación del expediente, si el particular pudo hacer valer sus derechos con amplitud al deducir los recursos administrativos pertinentes contra el acto impugnado (D.J.B.A., T° 115, pág. 297; T° 119, pág. 823, entre otras). En similar sentido se pronunció la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa que aparece registrada en “Fallos” T° 275, pág. 6.

Conforme lo viene sosteniendo este Tribunal en antecedentes análogos, el efecto nulificante de un acto presuntamente legítimo, se encuentra estrechamente vinculado, con la violación del derecho de defensa del o los involucrados en el procedimiento, colocando a los mismos en situación de franca indefensión, en una posición de debilidad respecto de la potestad del Fisco.

Resulta preciso recordar, que en virtud de lo establecido en el art. 128 del Código Fiscal –t.o. en 2011–, el recurso de apelación comprende el de nulidad, tal aseveración implica desconocerle autonomía a este último, lo que deriva en la lógica consecuencia que, en el supuesto en que la resolución recurrida en sí misma adolezca de vicios que afecten su eficacia, el tratamiento de la nulidad deberá evacuarse a partir del recurso de apelación (conf. sentencia de esta Sala, en Autos “Eguimad S.R.L.” del 3 de octubre de 2006, entre otras).

Como ha expuesto prestigiosa doctrina y se ha resuelto en precedentes de este Cuerpo, el ejercicio del derecho de defensa implica la posibilidad efectiva de ocurrir ante algún órgano jurisdiccional en procura de justicia y de realizar ante el mismo todos los actos razonablemente encaminados a una cabal defensa de sus derechos en juicio, ello conlleva el derecho a ser oído y de articular las pruebas en que pretende fundarlo, por otra parte, prohíbe colocarlo en estado de indefensión (Linares Quintana citado por Bidart Campos Germán “Derecho Constitucional”, T. II, Pág. 487. Ed. Ediar. Buenos Aires, 1966 y “Madreselvas S.A.”, Sala III, Registro N° 908, sentencia del 13/7/06).

Cabe señalar que el art. 128 del Código Fiscal (t.o. en 2011 y cs. de años anteriores), circunscribe el ámbito de procedencia de la nulidad y con cita en los arts. 70 y 114, prescribe en forma detallada cuáles son los requisitos ineludibles que debe contener una resolución a fin de que cause efectos jurídicos y no se encuentre viciada por ausencia de requisitos formales o sustanciales. De tal manera, particularmente prescribe: “La

nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los arts. 70 y 114, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuera producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la autoridad de aplicación. Admitida la nulidad, el expediente se remitirá a la autoridad de aplicación, quien deberá dictar resolución dentro de los noventa días hábiles contados a partir de la fecha de recibidos los Autos”.

Por su parte, los arts. 70 y 114 de la ley de la materia, enuncian aquellos requisitos que ineludiblemente debe contener una resolución a saber: “... la indicación del lugar y fecha en que se practique; el nombre del contribuyente; en su caso, el período fiscal a que se refiere; la base imponible; las disposiciones legales que se apliquen; los hechos que las sustentan; el examen de las pruebas producidas y cuestiones planteadas por el contribuyente o responsable; su fundamento; el gravamen adeudado y la firma del funcionario competente”.

Esta norma debe ser complementada en su análisis con los arts. 103 a 108 del Dto.-Ley 7.647/70 de aplicación supletoria aquí, por la autorización que confiere el art. 4 del Código Fiscal. En el aspecto que nos ocupa, el art. 108 obliga a motivar suficientemente los actos administrativos, lo que implica la idea de que la Administración consigne en el acto administrativo no sólo el motivo que la indujo a su dictado, sino también las circunstancias de hecho y de derecho que así lo justifica. “Este requisito es fundamental para apreciar la legitimidad del pronunciamiento y sirve para determinar si ha existido o no desviación de poder”, agrega al respecto, Tomás Hutchinson.

Enunciadas las pautas generales que armónicamente esta Alzada viene conjugando para analizar la procedencia de los planteos de nulidad, compete abocarnos sin más a los agravios introducidos por los que los apelantes, esto es a la nulidad por la inexistencia de causa y motivación del acto atacado y a la falta de consideración de las medidas probatorias ofrecidas.

Al respecto cabe adelantar la suerte adversa que deben correr dichos agravios dado que como anteriormente hemos señalado, la procedencia de la nulidad exige la acreditación del perjuicio irrogado al interesado, fundamentalmente la vulneración del derecho de defensa de la parte, esto es el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a obtener un pronunciamiento fundado, todo ello en el marco de un debido proceso legal, circunstancias que no se revelan en la situación planteada por los encartados.

Con respecto a la pretensión nulificante que esgrimen los apelantes en torno a la inexistencia de causa y motivación en el acto atacado cabe recordar la definición brindada por prestigiosa doctrina en torno a la causa de los actos administrativos “... los antecedentes de hecho y las circunstancias de derecho que llevan al dictado del acto ...”, y respecto de la motivación ha dicho “... no es otra cosa que la exposición de la causa del acto, es decir, el relato expreso de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que llevan a su dictado” (Carlos A. Botassi, “Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, Editora Platense S.R.L., págs. 389, 391 y 392). A mayor abundamiento se agrega: “Resulta evidente que la motivación aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales, y que desde el punto de vista del particular traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto” (conf. Tomás Hutchinson, en

“Procedimiento Administrativo de la Provincia de Buenos Aires”, Ed. Astrea. Bs. As. 1995). La Corte Suprema de Justicia de Buenos Aires ha expresado que los actos del poder administrador deben explicar sus motivos, no sólo en virtud que la Administración, sometida al derecho en un régimen republicano, debe dar cuenta de sus actos, sino porque esos actos están sujetos a revisión jurisdiccional y, no sería posible examinar su legalidad, si no se conocen sus causas.

Sentado lo que antecede, del examen del acto en crisis no se verifica carencia alguna de los requisitos formales y sustanciales que debe contener para que sea considerado inválido. Ello en tanto surge de la resolución en crisis que la Agencia ha plasmado en ésta los antecedentes de hecho y de derecho reunidos. Por ello, cabe proceder al rechazo de la pretensión nulificante articulada por los apelantes, lo que así en primer término se declara.

En orden a la falta de consideración de la prueba pericial ofrecida y al planteo nulificante que en atención a ello articulan los quejosos, es dable sostener que le corresponde al órgano jurisdiccional analizar si los medios probatorios ofrecidos por las partes son idóneos para demostrar la coincidencia entre lo alegado y la realidad jurídica objetiva. Desde antiguo, la Corte Suprema de Justicia Nacional ha sostenido que: “En principio, la cuestión referente a la determinación de las medidas de prueba conducentes para la decisión del pleito, corresponde a los jueces de la causa” (Fallos 234:51).

Por otra parte, la sola circunstancia de haberse rechazado la prueba pericial ofrecida por el recurrente en sede administrativa no importa un cercenamiento del derecho de defensa, razón por la cual no corresponde hacer lugar a la nulidad articulada por aquél.

Asimismo, el rechazo de la prueba ofrecida no es un argumento suficiente que acredite por sí mismo la violación del derecho de defensa, si el recurrente no precisa la influencia que ella habría podido tener en el resultado del pleito (cfr. C.N.Fed. Cont. Adm., Sala II, “in re”, “Mucciolo Rubén A.”, de fecha 17/8/95; “M.D.Q. Internacional S.A.” del 2/11/09, Sala III, T.F.A.B.A., “Droguería Disval S.R.L.”, del 1/2/10, Sala III, de este Tribunal, entre tantos otros).

Del examen del acto apelado en esta instancia surgen pormenorizadas las razones que condujeron al juez administrativo al rechazo de la pericial ofrecida en oportunidad de articular el descargo (vide fs. 2.040 vta. y 2.041). Es por lo hasta aquí expuesto que no corresponde hacer lugar al planteo nulificante articulado, lo que así también se declara.

Sentado lo que antecede y habiendo sorteado los planteos nulificantes incoados, cabe proceder al análisis de los restantes agravios vinculados a la cuestión de fondo.

En orden al ajuste realizado por el Fisco, por deducir el contribuyente de la base imponible los montos correspondientes a las notas de débito recibidas de los supermercados, y respecto a la conceptualización de las mismas, cabe realizar algunas consideraciones.

En primer término, entiendo atinado partir transcribiendo la norma involucrada en la controversia. Así, en su parte pertinente el art. 163 del Código Fiscal, t.o. en 2004–art. 189, t.o. en 2011–, enuncia: “En los casos en que se determine por el principio general, se deducirán de la base imponible, los siguientes conceptos: a) las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por épocas de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, generalmente

admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida ...”, “... Las deducciones enumeradas precedentemente sólo podrán efectuarse cuando los conceptos a que se refieren correspondan a operaciones o actividades de las que deriven los ingresos objeto de la imposición. Las mismas deberán efectuarse en el período fiscal en que la erogación, débito fiscal o detracción tenga lugar y siempre que sean respaldadas por las registraciones contables o comprobantes respectivos”.

Resulta claro en mi entender que el legislador, al redactar el presente artículo, ha pretendido establecer condiciones estrictas para acoger las disminuciones sobre una base imponible que conforme surge del art. 161 del Código Fiscal, t.o. en 2004 –187, t.o. en 2011– define incidiendo sobre la totalidad de los ingresos brutos devengados en el período fiscal, “salvo expresa disposición en contrario”.

El análisis conjunto de los artículos citados, y la relevancia que cobra la definición que efectúa el artículo antes referenciado respecto al ingreso bruto sujeto a gravamen, definiéndolo como “el valor o monto total –en valores monetarios, en especie o en servicios– devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas”, me llevan a definir las pautas que tendré en cuenta para examinar el tema y concluir respecto de la procedencia o improcedencia en la deducción de los conceptos involucrados en Autos.

Así creo que el primer aspecto a considerar se vincula con establecer si los conceptos por los cuales han sido emitidas las notas de débito objeto de la controversia se corresponden con los enunciados por la normativa aplicable.

Los apelantes afirman que las notas de débito expedidas a “Huertas Verdes S.A.” responden a diversas causas, entre ellas, diferencias de precios, de kilos, mercaderías no enviada, decomiso, bonificaciones por volumen de compra y extraordinarias con el objeto común de recuperar niveles de venta, conceptos que nada tienen que ver con la publicidad.

En tal dirección he de advertir que el acto en crisis expresa en el punto en cuestión que “... los argumentos del contribuyente no pueden prosperar ya que las notas de débito se deben a bonificaciones pactadas con los supermercados, tales como publicidad, central de pagos, etcétera. Cabe hacer una breve reseña de la forma de comercialización de “Huertas Verdes S.A.” con el objetivo de clarificar cuál es la operatoria comercial (f. 42), la inspección actuante constató mediante el análisis de los “Libros I.V.A. ventas” que el contribuyente coloca mayormente su mercadería en grandes centros de consumo denominados supermercados (Cencosud S.A., Carrefour S.A., Norte S.A., Disco S.A., etcétera). Para poder realizar las ventas a través de estos medios, el contribuyente manifiesta que firma convenios de aprovisionamiento, de los cuales se infiere que los supermercados detraerán del monto total de ventas una (sic) porcentaje en concepto de servicios prestados (publicidad, central de pagos, etc.), recibiendo en compensación por dichos conceptos una nota de débito emitida por sus clientes, representando para la firma “Huertas Verdes S.A.” un mayor crédito fiscal, debiendo sumarlas a las compras. El contribuyente tiene como modalidad la emisión de una nota de crédito (interna) equivalente a los conceptos detallados en las notas de débito recibidas, reduciendo con esta modalidad sustancialmente la base imponible del impuesto bajo análisis, situación comprobada con la consulta realizada sobre los “Libros I.V.A. ventas”, los importes consignados en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, etcétera ...”.

Del análisis de los actuados y en consonancia con lo expuesto con anterioridad surge de la nota presentada por el Sr. Rubén Rapanaro –fs. 1.761/1.762–, en carácter de presidente de la firma “Huertas Verdes S.A.” y en respuesta a lo solicitado mediante Acta de requerimiento R-054 N° 108109 que “... Los descuentos que se hacen a los supermercados responde a los usos y las costumbres del rubro –esto es de público y notorio conocimiento– atento a que son normales, habituales y consecutivas que cualquier proveedor de este tipo de establecimiento sabe que de su precio de venta serán detraídos conceptos tales como ‘bonificaciones por publicidad o central de pagos’. Por su parte así lo tiene contabilizado nuestra empresa en sus registros contables con lo que, cumple en forma íntegra con los extremos exigidos por la norma: a) responden a los usos y costumbres del rubro; b) están vinculados con sus ingresos gravados disminuyéndolos; c) están debidamente documentados y d) se encuentran registrados en los registros contables. Atento a lo expuesto entendemos que la observación formulada no se adecúa a los preceptos legales, que habilitan a mi parte a computar tales notas de débito recibidas como un menor ingreso”.

Asimismo, a f. 1.776 obra agregada Acta de comprobación 275.049 de la que se extrae que “Consultado nuevamente sobre el listado de notas de débito recibidas por la actividad comercial desarrollada con sus clientes supermercadistas, a tal fin el mismo aporta listado de ventas en soporte magnético realizada a los supermercados, manifestando que en tales listados se encuentran el total de notas de débito recibidas, para la cual y con el objetivo de determinar las que corresponden exclusivamente a notas de debito recibidas por bonificaciones por ‘publicidad’, ‘central de pagos’, etc., manifiesta que basándose en convenio firmados con sus clientes, en donde se establecen que se detraerán del total de venta un seis por ciento (6%) en tales conceptos, siendo las demás notas de débito correspondientes a devoluciones de mercaderías, decomiso de mercaderías por mal estado, etcétera”.

Sin perjuicio de lo hasta aquí reseñado, en oportunidad de articular el recurso de apelación, el quejoso acompañó a éste notas de debito recibidas de los supermercados con sus respectivos detalles, de las que surge montos en conceptos de diferencias precios, diferencias de cantidad, mercadería no enviada, decomiso y devoluciones.

Así a modo ejemplificativo a fs. 2.131/2.142 obran notas de débitos (N° 0142-00237048/55/59/665/73/92/93/96 y 00237107/112/123129) emitidas por la firma Disco S.A. en concepto de devolución de mercadería. Similar situación se constata a fs. 2.143/2.155 de los actuados, donde obran notas de débito emitidas por Coto Centro Integral de Comercialización S.A., en concepto de “diferencia de entrega y/o precio”.

Es en razón de ello, y surgiendo evidente que no todas las notas de débito resultan imputables a conceptos tales como publicidad y central de pagos tal como afirma el acto recurrido, es que entiendo que corresponde hacer lugar al agravio y ordenar que la autoridad de aplicación detraiga de la base imponible del tributo aquellas notas de débito emitidas por conceptos deducibles y que no representan una retribución por el ejercicio de una actividad gravada; lo que así declaro.

Corresponde dirimir ahora si los conceptos que la recurrente denomina “Recupero de gastos”, resultan alcanzados por el gravamen, tal el criterio empleado por la autoridad de aplicación.

La apelante explica que esos importes no pueden ser gravados porque no se trata de un verdadero ingreso sino que “... los montos debitados en concepto de gastos a los

comitentes (fletes, envases y embalajes), no provienen ni de la venta de bienes ni de la contraprestación de servicios prestados: son reintegros de los gastos incurridos ... Todos estos gastos necesarios para la concreción de la operación de compraventa de la mercadería son efectuados por mi representada, por cuenta y orden del comitente. No resultan ser ingresos genuinos de Huertas Verdes, quien solo recibe como contraprestación de su actividad, la comisión pactada ...”.

Por su parte, el Fisco en orden a la cuestión expresa “... tampoco se hace lugar al planteo realizado ya que de la documentación presentada por el contribuyente: “Libro I.V.A. comitentes” y los importes consignados en el rubro “servicios prestados” de los balances contables y la documentación respaldatoria de los consignados con gastos y los ingresos obtenidos como consecuencia de la prestación de servicios a sus proveedores, además de no llevar el contribuyente en forma separada y detallada los costos que dan origen a tales ingresos ...”.

Resulta pertinente entonces, a los fines del análisis, dar cita al art. 187 del Código Fiscal –t.o. en 2011– y cs. anteriores, el que en su parte pertinente establece: “... Se considera ingreso bruto el valor o monto total –en valores monetarios, en especie o en servicios– devengados en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas”. Seguidamente el art. 188 del Código Fiscal texto citado preve: “No integran la base imponible, los siguientes conceptos: ... c) Los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en operaciones de intermediación en que actúen”.

Así en relación con la base imponible, ha de señalarse, tal como lo sostiene la doctrina en la materia, para el impuesto sobre los ingresos brutos “la base imponible, es decir, la materia utilizada para medir monetariamente la obligación tributaria resultante del encuadre en dicha situación, son los ingresos brutos derivados de esa actividad. El legislador ha tomado a los ingresos brutos como un índice para medir el volumen de la actividad cuyo ejercicio está sujeto al impuesto” (conf. Enrique Bulit Goñi “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, Ed. Depalma, 1986). Dino Jarach, señala, respecto de este mismo tópico, que la misma “... sirve para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación da nacimiento al hecho imponible” (“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Ed. Abeledo Perrot, 2.º Ed. 1996).

En tal sentido esta Sala ha dicho en Autos “Corporación Comunitaria S.A.”, sentencia del 22 de noviembre de 2011, Registro N° 2.336, “... no todo ingreso obtenido por un sujeto pasivo tributario debe conformar la base imponible del impuesto, sino aquel devengado en concepto de las operaciones realizadas por la firma, en virtud de lo cual, si el contribuyente logra demostrar acabadamente que el ingreso obtenido no se corresponde con las operaciones que realiza, éste no deberá ser incluido en la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos”.

Del examen de los actuados, no puedo sino poner de resalto que a f. 14 luce agregada Acta de comprobación 219.351 donde el inspector interviniente informó “El lugar en el cual nos constituimos se describe de la siguiente manera; es una finca productora, empacadora, en la cual se encuentran construidos invernaderos de producción y galpones donde funciona la planta empacadora ...”. Siguiendo con la compulsa, a f. 48, el Sr. Rubén Rapanaro, en su carácter de presidente de la firma, en carácter de declaración jurada informó que una de las actividades que realiza la firma consiste en

“Acondicionamiento y empaque de la mercadería”, la que explica consiste en “una vez ingresada la mercadería a granel a nuestra planta industrial es seleccionada, lavada y colocada en envases plásticos y/o descartables, fraccionada en las cantidades y en los kilajes solicitados por los supermercados que son nuestros principales clientes”.

A fs. 1.682/1.683 el Sr. Rapanaro informó “... es de destacar que los conceptos debatidos en conceptos de gastos (fletes, envases y embalajes) a los comitentes, no provienen ni de la venta de bienes, ni de la remuneración por servicios prestados, ni como retribución de la actividad ejercida, ni son tampoco intereses y ello es así porque no son otra cosa que el reintegro de los gastos cobrados y por lo tanto poseen una naturaleza distinta a la de un ‘ingreso’ y sólo representan un ‘reintegro de un gasto’ ... tal como se explicó en forma verbal durante la inspección, que los fletes, envases y embalajes necesarios para entregar la mercadería recibida en consignación son contratados a proveedores ajenos a nuestra empresa, los cuales se encuentran debidamente identificados en las liquidaciones efectuadas y dichos importes son cobrados a los comitentes ‘estrictamente al costo’”.

Afirma que con motivo de aportar documentación que respalde lo anteriormente expresado adjuntó comprobantes de los gastos efectuados en concepto de fletes contratados, envases y embalajes adquiridos. Adjuntó además “Informe especial” firmado por el contador público y certificado por ante el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires donde se deja constancia de cuales son los conceptos que componen el rubro “servicios prestados” expuesto en el estado de resultado, de los estados contables entregados al inspector actuante oportunamente.

A f. 1.685 y ss. se encuentra glosado el aludido “informe especial” realizado por el contador público Marcelo Hugo Szuber, y certificado por ante el Consejo de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, donde se certifican cuáles son los conceptos que corresponden al rubro “servicios prestados” en los períodos bajo fiscalización. El aludido rubro resulta comprensivo por un lado las comisiones cobradas y por el otro los que ellos dan en llamar “gastos recuperados” (que incluye fletes, envases y embalajes).

Para el caso bajo análisis sabido es que, los aludidos “recuperos de gastos”, tienen que responder al concepto de gastos efectuados por cuenta y orden de terceros, en la operación de intermediación en las que se actúe, y ellos deben corresponderse en concepto e importe con los gastos que efectivamente haya realizado la mandataria por cuenta y orden del tercero. Mas allá de la descripción utilizada para el importe que se factura, debe atenderse a la naturaleza de la operación al que el mismo se refiere, a efectos de considerarlo integrante o no de la base imponible del impuesto (conf. Informe D.T.T. 164/01).

Sentado lo que antecede, no puedo sino advertir que en el punto no le asiste razón a la parte recurrente. Ello así pues, no obstante aseverar la firma del epígrafe que los gastos en los que incurre a efectos de acondicionar la mercadería los realiza por orden de los terceros (proveedores) con los que contrata, de la compulsas de la documentación obrante en los actuados -esto es, copias de las facturas en conceptos varios -a saber, “servicio de logístico para verdura de hoja/hortaliza pesada”, “tapas para jaula”, “cartón corrugado blanco imp.”, etc.-, no es posible verificar dicho extremo.

La estrecha vinculación existente entre los gastos en que incurre y la actividad desarrollada por la firma, sumado a la deficiencia en la documentación aportada y ofrecida para aseverar el carácter de recuperado de gastos de los conceptos cuestionados, me lleva a desconocerle a los mismos el carácter de tales.

Por el contrario, según mi entendimiento, nos encontramos frente a una operatoria comercial que Huertas Verdes realiza, razón por la cual, no cabe sino rechazar el agravio articulado, lo que así también declaro.

Así quien afirma un hecho, debe demostrarlo de manera indubitable. A este respecto, cabe recordar lo reglado en el art. 375 del C.P.C.C., que por expresa remisión del art. 4 del Código Fiscal –t.o. en 2004– se aplica supletoriamente, y establece que: “incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o tribunal no tenga el deber de conocer. Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de supretensión, defensa o excepción”.

Conforme ha sido resuelto por la jurisprudencia, “en materia de carga probatoria, le incumbe a la actora la demostración de los hechos constitutivos aducidos en su libelo inicial. Que consecuentemente, como carga que es, la consecuencia de su incumplimiento es la de soportar la situación adversa respecto de la cual había sostenido sus afirmaciones no acreditadas” (Cám. Civ. 1.<sup>a</sup>, Sala 2.<sup>a</sup>, LP., B-210878 - RS 9/92).

De lo expuesto es posible colegir que el apelante no ha podido justificar, el concepto “recuperado de gastos”, por lo que corresponde confirmar el ajuste practicado en este sentido, lo que así finalmente se declara.

En atención al agravio relativo a la falta de consideración de la exención que el ente recaudador otorgara mediante la Res. 412, de fecha 23 de agosto de 2005, en el marco de las Leyes 11.518 y 12.576 (art. 46), por medio de la cual se estableció en su art. 1 que la firma “Huertas Verdes S.A.” se encuentra exenta del pago en concepto de ingresos brutos por el ejercicio de la actividad de “cultivo de bulbos, brotes, raíces, y horalizas de fruto” –Código NAIIB 011220– a partir del día 1 de diciembre de 1999, cabe afectar algunas consideraciones.

Que a fs. 2.038 vta./2.039, la autoridad de aplicación hace lugar al agravio expresado por el contribuyente en su descargo, en orden a que la citada actividad se encuentra exenta en virtud de lo dispuesto por las Leyes 11.518 y 12.576. Manifiesta que se rectificaron los Fs. R-222 de fs. 1.892, 1.895, 1.898, 1.901 y 1.904, siendo éstos agregados a fs. 2.029, 2.030, 2.031, 2.032 y 2.033.

Conforme surge del acto en crisis, la Agencia si bien hace lugar al agravio expresado por el contribuyente, expresa que al solo efecto aclaratorio en dichos formularios de ajuste se discrimina la base imponible de la actividad en cuestión por la que el contribuyente ha ingresado el impuesto, reflejando los pagos efectuados en la columna de impuesto pagado e impuesto ajustado, toda vez que entiende que dichos pagos no pueden generar saldos a favor del contribuyente en virtud de lo dispuesto por el art. 46 de la Ley 12.576.

El artículo de referencia reza: “Déjase sin efecto la acreditación del requisito de inexistencia de deuda previsto en el inc. a) de los arts. 39 de la Ley 11.490 y 2 de la Ley 11.518. En ningún caso los pagos efectuados o los que deban realizarse de conformidad

al plan de regularización que se hubiera otorgado, con motivo del cumplimiento del requisito mencionado en el párrafo anterior, así como también los correspondientes a los impuestos devengados con posterioridad a la fecha de comienzo de las exenciones previstas en las Leyes 11.490 y 11.518, darán lugar a la devolución de lo abonado. Lo dispuesto precedentemente será de aplicación a las peticiones que se formulen a partir de la entrada en vigencia de la presente ley, y a las presentadas con anterioridad, se haya o no dictado la respectiva resolución de exención”.

Que no obstante, compartir la interpretación realizada por el Fisco por lo cual entiende que dichos pagos no darán lugar a devolución, es mi entendimiento, que del análisis de los formularios rectificativos se observa respecto de los meses de mayo de 2000, junio a diciembre de 2001, enero a diciembre de 2002 y enero a diciembre de 2003 que se ha realizado ajuste respecto a dicha actividad, la que no luce ajustada a derecho, toda vez que la firma se encuentra exenta y que por dichos períodos no se evidencia que se haya efectuado regularización en virtud de lo dispuesto por la Ley 13.003. Es por ello, que corresponde a mi juicio, ordenar a A.R.B.A. proceda a rectificar los mismos de acuerdo con los lineamientos expuestos, lo que así se declara.

Con relación al planteo traído a esta instancia respecto de la multa por omisión que se le impusiera a la contribuyente y a la alegada ausencia del elemento subjetivo, cabe destacar que esta Sala ha sostenido que 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 8/2/01).

En cuanto al elemento subjetivo, más allá de la improcedencia de la mención a los artículos relativos a las infracciones previstas en la Ley 11.683, de aplicación en el ámbito nacional; es importante destacar que la penalidad del art. 53 del Código Fiscal no requiere la existencia de intención dolosa, como alega la incoante, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto la falta de pago o el pago inferior al que corresponde de acuerdo con las disposiciones legales, por lo tanto, se exige un mínimo de subjetividad, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho (conf. art. 61, C.F., t.o. en 2011, y cs. anteriores) recayendo en el contribuyente la prueba de ausencia del elemento subjetivo, circunstancia no acreditada fehacientemente en Autos.

Es por lo expuesto que la multa por omisión prevista en el art. 61 del Código Fiscal, t.o. en 2011, debe confirmarse, lo que así se declara.

Ahora bien, cabe analizar si se ha configurado el error excusable alegado, el cual operaría como eximente legal (cfr. art. 61, 3.º párrafo, del Código Fiscal).

A tal fin, corresponde sostener que no surge dentro de estas actuaciones ningún elemento a partir del cual pueda considerarse configurada la eximente prevista normativamente respecto de los conceptos reclamados, toda vez que tal como ha establecido el Máximo Tribunal de la provincia, esta figura requiere un incumplimiento razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo o debió creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario (conf. causas publicadas en D.J.B.A., T. 120, pág. 209; T. 121, pág. 47; T. 122, pág. 337, entre otras).

En el “sub lite”, no se advierte la concurrencia de causal exculpatoria, toda vez que en Autos no existe dificultad en la interpretación y aplicación de las normas fiscales, ni se han invocado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error a la firma apelante (conf. T.F.A.B.A., sent. del 18/3/86 en “Dirección Provincial de Rentas Dto. activ. lucrativas [Aga Argentina S.A.C.I.F.I.R.M.]”, del 10/10/02, en “Vernego y Vernengo S.A.”, Sala III, entre muchos otros).

Por lo expuesto, no habiéndose acreditado los extremos necesarios para eximir de responsabilidad a los recurrentes por la infracción atribuida, corresponde confirmar la sanción aplicada, lo que así se declara.

Ahora bien, en atención a la responsabilidad solidaria atribuida en el acto en crisis –art. 6–, corresponde dar cita, en su parte pertinente, a lo preceptuado por el Código Fiscal –t.o. en 2011– en materia de atribución de la responsabilidad solidaria a los integrantes de los órganos de administración. Así el plexo legal, en su art. 21 determina que: “Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes (...) 2. Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas civiles o comerciales (...)”. El art. 24 prescribe que “Los responsables indicados en los arts. 21 y 22 responden en forma solidaria e ilimitada (...). Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido a los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma concreta e intempestiva (...). El proceso para hacer efectiva la responsabilidad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo (...)”. Por último, el art. 102 dice: “(...) A fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 21 y 24 de este cuerpo legal, también se dará intervención en el procedimiento determinativo y, en su caso sumarial, a quienes administran o integran órganos de administración, y demás responsables, a efectos de que puedan aportar su descargo y ofrecer las pruebas respectivas”. El art. 63 establece: “En cualquiera de los supuestos previstos en los arts. 60, 61 y 62, si la infracción fuera cometida por persona jurídica regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de las multas los integrantes de los órganos de administración ...”.

Del articulado citado se pueden extraer las siguientes conclusiones: 1. el Código Fiscal identifica claramente a los sujetos responsables solidarios; 2. detalla la extensión de tal responsabilidad y las formas en que el imputado podrá eximirse de ella; 3. indica como debe proceder en la práctica el ente recaudador. De tal manera en el procedimiento –ya sea determinativo o sumarial– debe notificarse desde el inicio al presunto responsable solidario, lográndose así dos objetivos equitativos esenciales: a) por un lado otorgar garantía al Fisco, a través de esta responsabilidad solidaria, sobre el cumplimiento de la obligación fiscal en virtud del interés público ínsito en la misma, evitando la incobrabilidad del crédito determinado y b) le concede al responsable la posibilidad de ejercer debidamente su derecho de defensa en sede administrativa, en cumplimiento del debido proceso legal.

También esta Sala ha expresado su opinión diciendo: “... en el plano local 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. 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 (Sala III, “Trenes de Buenos Aires S.A.”, sentencia del 10/11/05).

En el caso de Autos, se encuentra probado el hecho de la representación, presumiéndose 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 misma, por ende en ocasión de su defensa el representante que pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria deberá aportar elementos suficientes a tales fines (T.F.A., Sala “C”, “Molino Cañuelas S.A.”, del 16/11/98; C.S.J.N., “Monasterio Da Silva Ernesto”, D.F., T. XX, pág. 409).

Dichas facultades de decisión y disposición de fondos que le asigna el ente recaudador como principio sustantivo de la responsabilidad solidaria, hallan fundamento en el hecho que el obrar de la representada se ejerce por los representantes. La inversión del “onus probandi”, conforme lo normado por el art. 24, Código Fiscal, t.o. en 2011, pone en cabeza del responsable solidario la demostración que de su parte arbitró los medios necesarios para el posible cumplimiento de la obligación tributaria.

Respecto de lo expuesto, este Tribunal tiene dicho que : “... para que exista eximente de responsabilidad por el hecho imponible del principal, los directores deben demostrar que el impuesto se ha generado respecto de hechos o situaciones para los que no está facultado, que ha sido colocado en la imposibilidad de cumplir, que no ha existido impuesto a cargo del representado o que existiendo procede alguna exención o exculpación”; “... la presunción de responsabilidad que la ley fija en cabeza de los directores, solamente podrá ser desvirtuada por prueba que éstos aporten y que demuestre positivamente que de su parte se realizaron las diligencias y/o acciones pertinentes al cumplimiento de la obligación ...” (Sala I en “Esso SAPA”, sentencia del 10/5/01).

De las constancias documentales de Autos no surge acreditado que el solidario haya exigido al sujeto pasivo del tributo los fondos necesarios para el pago, ni ha demostrado su imposibilidad de cumplir, motivo por el cual considero ajustada a derecho la imputación de responsabilidad solidaria efectuada mediante el acto administrativo.

En orden a lo expuesto no cabe sino rechazar el agravio articulado, lo que así finalmente declarado.

Voto de la Dra. Dora Mónica Navarro: comparto el criterio resolutivo adoptado por la Dra. Mónica V. Carné, sin perjuicio de ello, entiendo que no corresponde expedirse respecto al tratamiento a otorgar a los pagos efectuados en los períodos que se encontraba exenta, la firma “Huertas Verdes S.A.”, en virtud de lo dispuesto por el art. 46 de la Ley 12.576.

Ello así en la medida que observo, que los recurrentes, según sus propias manifestaciones “... en ningún momento han solicitado la devolución de lo ingresado de más ...” (vide recurso de apelación a f. 2.096 vta.) a fin de dar cumplimiento al requisito establecido en el inc. a) del art. 39 de la Ley 11.490 y del art. 2 de la Ley 11.518, sino que impugnan la alícuota del uno por ciento (1%), aplicada por el Fisco no obstante encontrarse exenta del pago del impuesto sobre los ingresos brutos, según Res. 412/05.

Así dejo expresado mi voto.

Voto de la Dra. C.P.N. Silvia Ester Hardoy: que sin perjuicio de la elevada consideración que me merece la opinión de las distinguidas vocales preopinantes, y no obstante adelantar que comparto en lo sustancial los fundamentos expuestos en sus votos, en virtud de no compartir el criterio resolutorio adoptado, me veo en la necesidad de formular el presente.

Que con relación a los planteos de nulidad incoados, entrando a analizar en primer término la falta de motivación del acto, es dable recordar que, el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, favorable o adversa, es garantía frente a la arbitrariedad e irrazonabilidad de los poderes públicos. Ello implica, en primer lugar, que la resolución ha de estar motivada, es decir, contener los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión; y, en segundo lugar, que la motivación debe contener una fundamentación en derecho. No obstante, también hemos señalado que la exigencia constitucional de motivación no alcanza a un razonamiento exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que tengan las partes de la cuestión que se decide, pero sí requiere que se expliciten su “ratio decidendi” de tal forma que, pese a la parquedad o concentración del razonamiento, se conozcan los motivos que justifican la decisión” (Tribunal Constitucional Español, Sentencia N° 331/06, de fecha 20/11/06, publicación en el B.O.E. con fecha 20/12/06, Registro N° 35/04, F.J. 2o).

Que en el presente caso, como permite apreciar la lectura de la resolución impugnada, la autoridad de aplicación –en el ejercicio de las potestades que le confiere el Código Fiscal– ha dado los fundamentos requeridos a la decisión por la cual arribó al ajuste practicado e imputó la infracción prevista y penada por el art. 61 del Código Fiscal –t.o. en 2011 y cs. de años anteriores– y, asimismo, respuesta suficiente a las cuestiones planteadas por el contribuyente en la instancia de descargo (vide fs. 2.036 vta./2.040). Por lo expuesto, en el acto recurrido, existen los elementos constitutivos formales para sustentar la parte dispositiva de la misma, y se encuentran explicitados los razonamientos que han conducido a la resolución de Autos, permitiendo el conocimiento de los fundamentos de la decisión administrativa.

Que en este punto, corresponde recordar que, en materia de nulidades rige el principio de especificidad, en virtud del cual no existen nulidades sin ley específica que las establezca (cfr. Couture Eduardo J., “Fundamentos de Derecho Procesal Civil”, Editorial Depalma, 3.ª Edición, Buenos Aires, año 1958, págs. 388-389); así, no son admisibles las nulidades por analogía o por extensión, encontrándose taxativamente reguladas en el art. 128 del Código Fiscal –t.o. en 2004 y cs. de años anteriores–.

Que a mayor abundamiento, esta Sala sostuvo –al declarar improcedente la nulidad invocada en situaciones análogas a la presente– que “... no faltan elementos constitutivos formales para sustentar la parte dispositiva de la misma, ello habida cuenta de la prescripción del art. 90 citado, ni estamos en presencia de los supuestos enumerados en el art. 104” (in re: “Cimaq S.R.L.”, de fecha 15 de agosto 2001, Registro N° 50), agregando que “... los supuestos de nulidad alegados por los apelantes no se refieren a ninguno de los enumerados en el art. 104 del Código Fiscal (t.o. en 1996), ni tampoco configuran circunstancias que tornen procedente tal declaración. Además, cabe remarcar que las nulidades no existen en el mero interés de la ley: no hay nulidad sin perjuicio ...” (“Club Náutico Mar Del Plata”, sent. de fecha 20 de setiembre 2001, Registro N° 63).

Que en virtud de lo precedentemente expuesto, debe concluirse que el planteo se encuentra inexorablemente vinculado a la cuestión de fondo y –consecuentemente– no resulta atendible, toda vez que el agravio no hace a la validez formal del acto (error “in procedendo”) sino a la justicia de la decisión (error “in iudicando”) y que, por tanto, debe hallar reparación por vía del recurso de apelación y no por el de nulidad –cfr. lo dispuesto en el 128 del Código Fiscal (t.o. en 2004 y cs. de años anteriores) que admite una distinción entre ambos–, pues, en resumidos términos, lo que los apelantes plantean se reduce a verificar la conformidad o no del acto con el ordenamiento jurídico y, en consecuencia, decidir acerca de su mantenimiento o revocación.

Que consecuentemente, el planteo de nulidad articulado deviene improcedente, sin perjuicio de contemplar los agravios al efectuar el tratamiento concerniente a la justicia de la resolución recurrida, que así se declara.

Que respecto de la falta de causa denunciada, es del caso señalar que, según lo ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires: “la ‘causa’ del acto administrativo son los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que tuvo en cuenta la autoridad para dictarlo (Diez Manuel María, ‘Derecho Administrativo’, T. II, págs. 254 y 317; Marienhoff Miguel S., ‘Tratado de Derecho Administrativo’, T. II, pág. 294; Fiorini Bartolomé, ‘Teoría de la Justicia Administrativa’, págs. 86 y 89). Tales antecedentes deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto, por lo tanto si falta la causa jurídica, el mismo queda viciado (Marienhoff, obra citada, págs. 293 y 295)” (en la Causa B. 61.897, “Valente Débora contra provincia de Buenos Aires [Ministerio de Salud]. Demanda contencioso administrativa”, de fecha 6/2/08).

Que toda vez que en el acto apelado se advierten los antecedentes de hecho y de derecho que tuvo en cuenta la autoridad de aplicación para dictarlo, el planteo debe rechazarse; que así también se declara.

Que con relación a los restantes planteos de nulidad adhiero –por los fundamentos expuestos en sus votos– al criterio adoptado por mis estimadas colegas de Sala, lo que deriva en el rechazo de los mismos, que así se declara.

Que establecido lo anterior y entrando a analizar los agravios de fondo, en relación con la alegada improcedencia del ajuste sobre las notas de débito expedidas a la firma de Autos, considero –al igual que mis colegas preopinantes– que le asiste razón a la recurrente en este punto.

Que por ser ello así, adhiero al tratamiento brindado por la instrucción –en virtud de las consideraciones desarrolladas en su voto–, en cuanto concluye que el ajuste practicado por la autoridad de aplicación (con respecto a las indicadas notas de débito) contiene una base imponible en exceso.

Que sin embargo, discrepo con el criterio resolutivo adoptado, en la medida que, de todo lo expuesto, surge que el tributo en cuestión debe ser nuevamente determinado por la autoridad de aplicación.

Que por los motivos expresados, a juicio de la suscripta, la resolución que corresponde adoptar en el caso es la revocación de la Res. determinativa y sumarial 909/06, dictada por el jefe del Departamento Fiscalización Avellaneda, dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización –de la entonces Dirección Provincial de Rentas–, que así se declara.

Que más allá de la razón –o no– que asista a los recurrentes respecto de las restantes cuestiones planteadas en los recursos de apelación incoados en esta instancia, en virtud de como se resuelve la causa, éstas han perdido relevancia y convierten en abstracto el tema, toda vez que por la falta de perjuicio actual, se ha desvanecido el interés jurídico concreto. Esto torna inútil el dictado de un pronunciamiento que resuelva dichas cuestiones, según lo expresado por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (conf. Ac. 34.322, sent. del 24/IX/85 en “Acuerdos y Sentencias”, 1985/II/754, más recientemente en Autos: “Tarca Aldo Alfredo contra Carnevale Eusebio Aristides. Cobro de pesos”, de fecha 24/3/04, Ac. 83.006, entre muchos otros), que así finalmente se declara.

Que de tal forma, dejo expresado mi voto.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación obrante en Autos a fs. 2.086/2.107 interpuesto por el Sr. Ruben Angel Rapanaro, en carácter de presidente de “Huertas Verdes S.A.”, y por su derecho propio, y el Sr. Javier Gentile, por derecho propio, ambos con el patrocinio letrado de la Dra. Analía Alejandra Sánchez, contra la Res. determinativa y sumarial 909, del 20 de diciembre de 2006, obrante en Autos a fs. 2.034/2.043, dictada por el jefe del Departamento Fiscalización Avellaneda, dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la entonces Dirección Provincial de Rentas de la provincia de Buenos Aires (actual A.R.B.A.).
2. Modificar el art. 4 de la resolución citada disponiéndose la reliquidación de la deuda en el termino de treinta días, conforme las pautas vertidas en el Considerando III de la presente sentencia.
3. Confirmar en todo lo demás la resolución mencionada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédulas y al Fiscal de Estado, con remisión de actuaciones. Cumplido, devuélvase al organismo de origen.

Registro N° 2.631.

Firman: Dra. Mónica Viviana Carné, Dra. Dora Mónica Navarro y Cra. Silvia Ester Hardoy (en disidencia).

Ante mí: Dra. Mercedes Araceli Sastre, prosecretaria de Sala III.