

## JURISPRUDENCIA

Impuestos provinciales. Ingresos brutos. Nulidad por falta de motivación del acto. Multa por omisión. Responsabilidad solidaria. No procede a la compensación de saldos acreedores. Sanatorio Bernal S.R.L., T.F.A. P.B.A., 13/12/12.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 2306-0402027/02, caratulado “Sanatorio Bernal S.R.L.”.

### Y RESULTANDO:

Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones por el recurso de apelación interpuesto a fs. 943/971, por la Dra. Vanesa Laura Piñeiro en representación de la firma “Sanatorio Bernal S.R.L.”, y el Sr. Víctor Mario Bagu, Francisco Juan Mattera, Eduardo Vicente Mattera, Walter Federico Boglione, Oscar Alberto Migone, Osvaldo Francisco Orsi su sucesión representado por Marcela Andrea Orsi, Andrés Osvaldo Colanteni, Juan Carlos Stochetti, Miguel Angel Pablo Fernández Bedoya y José Deferente Ceresa, todos por derecho propio y con el patrocinio de la Dra. Vanesa Laura Piñeiro; contra la Res. determinativa y sancionatoria 1.700, de fecha 26 de diciembre de 2006, dictada por el jefe del Departamento de Fiscalización Morón de la Dirección Provincial de Rentas (actual A.R.B.A.).

Que por la resolución mencionada se determinaron las obligaciones fiscales del contribuyente de marras, correspondientes al impuesto sobre los ingresos brutos, por el ejercicio de las siguientes actividades “Servicios hospitalarios” (Código de actividad s/NAIIB 851110) y “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p.” (Código de actividad s/NAIIB 701090) con relación al período fiscal: 2000 (enero a diciembre) y 2001 (enero a diciembre) ascendiendo el monto de la pretensión fiscal a la suma de pesos trescientos doce mil quinientos veintiuno con treinta centavos (\$ 312.521,30), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos por el art. 86 del Código Fiscal –t.o. en 2004 y cs. de años anteriores y modificatorias ulteriores–, calculados a la fecha de su efectivo pago.

Que, asimismo, se aplica al contribuyente, una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto de impuesto dejado de abonar por haberse constatado en los períodos involucrados la infracción prevista y penada en el art. 53 del Código Fiscal –t.o. en 2004– y cs. de años anteriores y modificatorias ulteriores.

Que en el art. 6, del acto recurrido se establece que “atento lo normado por los arts. 18, 21 y 55 del Código Fiscal –Ley 10.397– t.o. en 2004 y cs. de años anteriores, configurará la calidad de responsable solidario e ilimitado con el contribuyente de Autos, por el pago de los gravámenes emanados del art. 4 ..., recargos e intereses, como, asimismo, por la multa ...” mencionada con más los intereses que pudieran corresponder, por lo períodos fiscalizados, los Sres: Bagu Víctor Mario, Boglione Walter Federico, Ceresa Deferente José, Mattera Francisco Juan, Mattera Eduardo

Vicente, Migone Oscar Alberto, Orsi Osvaldo Francisco, Colantoni Andrés Osvaldo, Stochetti Juan Carlos y Fernández Bedoya Miguel Angel.

Que elevadas las actuaciones a esta instancia (f. 1.025), se deja constancia que se adjudica la causa a la Vocalía de 3.<sup>a</sup> Nominación, a cargo de la Cra. Estefanía Blasco y se imprime impulso, haciéndole saber a las partes que conocerá en la misma la Sala I, la que se integrará con la vocal de 7.<sup>a</sup> Nominación, Dra. Mónica Viviana Carné, en carácter de juez subrogante, en virtud de encontrarse vacante la Vocalía de 1.<sup>a</sup> Nominación (arts. 2 del reglamento de procedimiento y 8 del Dto.-Ley 7.603/70 y sus modificatorias) f. 1.026.

Que se intima a los apelantes para que en el plazo de diez días, acredite el pago de la contribución establecida en el art. 12, inc. g) “in fine”, de la Ley 6.716 (t.o. por Dto. 4.771/95), la que asciende a la suma de pesos seiscientos ochenta y siete con cincuenta y cuatro centavos (\$ 687,54), bajo apercibimiento de tener por firme la resolución apelada en el caso que se produjere la caducidad del procedimiento en esta instancia (arts. 15 de la ley citada; 36, inc. 1; y 318 del C.P.C. y C.; y 127 del Dto.- Ley 7.647/70). Asimismo, se intima a la Dra. Vanesa Laura Piñeiro a que acredite el pago del anticipo previsional del art. 13 de la Ley 6.716, bajo apercibimiento de comunicar su incumplimiento a la Caja Profesional respectiva.

Que por Auto de f. 1.031, se tiene por acreditado el pago de la mentada contribución, y se vuelve a intimar a la Dra. Vanesa Laura Piñeiro en los términos del art. 13 de la Ley 6.716, habiéndose advertido que el pago del anticipo previsional se ha realizado a nombre de la Dra. Laura Andrea Piñeiro. Tratándose de un error en la carga del F. ASER 304, se intima a la Dra. Vanesa Laura Piñeiro a que inicie los trámites ante la Caja de Abogados a los efectos de su subsanación.

Que por Auto de f. 1.043 se procede a dar traslado del recurso incoado a la representación fiscal, con remisión de actuaciones por el término de quince días, para que conteste agravios, acompañe y/u ofrezca prueba y en su caso oponga excepciones – art. 111 del Código Fiscal (t.o. en 2004 y modificatorias ulteriores)–, obrando a fs. 1045/1048 el pertinente responde.

Que mediante providencia de f. 1.052, se hace saber a las partes que conocerá la Sala I, la que se integrará con la vocal de 8.<sup>a</sup> Nominación a cargo de la Dra. Dora Mónica Navarro, en carácter de juez subrogante, en virtud de encontrarse vacante la Vocalía de 2.<sup>a</sup> Nominación (arts. 2 del reglamento de procedimiento, y 8 del Dto.-Ley 7.603/70 y sus modificatorias).

Que, asimismo, proveyendo el ofrecimiento probatorio del escrito recursivo obrante a fs. 943/967, se resuelve tener por agregada la documental y rechazar la prueba informativa y pericial contable por resultar innecesarias para resolver el fondo de la cuestión (conf. arts. 14 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal; 124, último párrafo del Código Fiscal, t.o. en 2011; y 362 y 377 del C.P.C.C.). Asimismo, en uso de las atribuciones conferidas por el Dto.-Ley 7.603/70, arts. 15 y 20, inc. a), apart. 4, como medida para mejor proveer, se resuelve, requerir a A.R.B.A. que informe puntualmente y en forma indubitable, en el plazo de veinte días, si ha verificado el monto al cual asciende la pretensión fiscal reclamada en las presentes actuaciones administrativas respecto del impuesto sobre los ingresos brutos a la firma Sanatorio

Bernal S.R.L., por los períodos fiscales 2000 (enero a diciembre) y 2001 (enero a diciembre); en Autos que tramitan ante el Juzgado Civil y Comercial N° 1, Secretaría Unica del Departamento Judicial Quilmes (fecha de apertura del Concurso, 24 de abril de 2006) y en caso afirmativo, informe si la pretensión fiscal reclamada ha quedado satisfecha.

Que a f. 1.088 se tiene por cumplida la medida para mejor proveer y se resuelve llamar “Autos para sentencia” (arts. 126 y 127 del C.F., t.o. en 2011).

#### Y CONSIDERANDO:

I. Que en primer término, los apelantes solicitan la nulidad por falta de consideración de la prueba ofrecida y de motivación del acto apelado. Asimismo, destacan que la Res. de inicio 338/06, también padecía del vicio indicado y que la prédica doctrinaria que hace la autoridad de aplicación en tales resoluciones no se compadece con las consideraciones vertidas, tornándose ambas nulas.

Rechazan la responsabilidad solidaria en materia tributaria, acusando la inconstitucionalidad de las normas que la establecen en el Código Fiscal. Refutan que el Fisco no puede automáticamente atribuir responsabilidad solidaria a los gerentes de Sanatorio Bernal S.R.L. sin considerar siquiera su conducta. Lo contrario es desconocer que la sociedad, de acuerdo con la Ley 19.550, es una persona de derecho diferente de sus integrantes. Exponen que a los administradores societarios sólo les cabe responsabilidad solidaria en caso de que por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales y que en este caso no mediaron tales supuestos respecto de ninguna de las personas físicas que suscriben este descargo, en razón que no hubo dolo o culpa en su accionar, pues ellos actuaron según el art. 59 de la Ley 19.550.

Alegan que “Sanatorio Bernal S.R.L.”, se tuvo que presentar en concurso preventivo de acreedores con fecha 24/4/07, por contingencias macroeconómicas, a las que se le adicionan la deuda que el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (PAMI), mantiene con la firma desde octubre de 2001 hasta abril de 2002. Dejan planteada la posibilidad de compensar la pretensión fiscal reclamada en Autos con la deuda que el PAMI mantiene con “Sanatorio Bernal S.R.L.”.

Señalan que no existe motivo legal para la aplicación de una multa ni a la sociedad ni a las personas físicas involucradas ya que si no medió conducta culposa, dolosa y omisión alguna, ninguna sanción corresponde aplicar a nadie al no haber elemento intencional en perjuicio del Fisco.

Hacen expresa reserva de caso federal.

II. Que a su turno, la representación fiscal, se expide en primer término sobre la nulidad del acto administrativo articulada por el contribuyente, en tanto, considera que no fueron consideradas en la resolución recurrida sus defensas y no se abrió la causa a prueba.

Al respecto, manifiesta que de la lectura de los Considerandos de la resolución apelada surge de manera clara el tratamiento fiscal otorgado a la firma, su sustento fáctico y

fundamento normativo exployados de manera tal que brindan sustento a la causa del ajuste, así como el tratamiento de todas las cuestiones planteadas en la instancia de descargo, las cuales han sido contestadas en forma detallada a las cuales remite en honor a la brevedad.

Respecto a la falta de motivación de la resolución impugnada, expone que dicho elemento del acto administrativo, tiene por objeto poner de manifiesto los fundamentos que lo determinan y su causa, es decir, sustentando la exposición de motivos que realiza la Administración Provincial para llegar a tal conclusión inserta en la parte resolutive del acto o a la resolución misma. La motivación es a la vez concomitante al acto y justifica la decisión administrativa adoptada (Conf. Marienhoff en “Tratado de Derecho Administrativo”, T. II, pág. 323). La resolución atacada expresa de modo concreto, las razones que promueven su emisión, consignando en forma pormenorizada los antecedentes de hecho y de derecho que sirven de sustento a la decisión adoptada. Advierte que el recurrente, confunde ausencia de motivación, con discrepancias argumentales con relación a la aplicación de las normas vigentes por parte del Fisco provincial. No son estas cuestiones que afectan la validez del acto, sino que integran el fondo mismo de la cuestión (en igual sentido en “Luis y Gómez S.R.L.”, Sentencia del 18/7/06, Reg. 915, Sala III).

Que pone de resalto que la autoridad de aplicación actúa en el procedimiento determinativo en calidad de juez administrativo, y se encuentra facultada para analizar y decidir sobre la pertinencia y contundencia de las pruebas ofrecidas y la resolución de la causa.

Con relación a las manifestaciones vertidas respecto al régimen de regularización de deudas efectuado y los pagos realizados, remarca que los mismos no constituyen agravio alguno por cuanto tal como surge de los R- 222 rectificadas (fs. 715/720), los mismos han sido tenidos en cuenta en el acto en crisis.

En responde a la cuestionada responsabilidad solidaria, confirma la procedencia del instituto con sustento normativo en los arts. 18, inc. 2; 21 y 55 del Código Fiscal –t.o. en 2004–, y modificaciones posteriores, en tanto se trata de sujetos que si bien no resultan obligados directos del impuesto, por la especial calidad que revisten o la posición que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del gravamen adeudado de manera independiente a aquél. Es una obligación a título propio, por deuda ajena. Resalta que no se trata de una responsabilidad subsidiaria, ni posee el beneficio de excusión. Las particularidades del instituto en materia fiscal, los coloca en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda.

Que conteste con la jurisprudencia de este Cuerpo, la representación fiscal subraya que los sindicados responsables solidarios no aportaron la prueba conducente para acreditar que han exigido del sujeto pasivo del gravamen los fondos necesarios para el pago.

Respecto a la aplicación de la Ley de Sociedades Comerciales en materia de responsabilidad resalta que este Cuerpo tiene dicho que “... aún cuando no surgiera del concepto de autonomía del derecho tributario, la facultad de apartamiento en la legislación local de las normas sobre solidaridad contenidas en la Ley de Sociedades Comerciales (Ley 19.550), tal apartamiento encuentra fundamento constitucional válido en el art. 121 (anterior art. 104) de la Constitución Nacional. Por ende, la

responsabilidad solidaria de los denominados ‘dirigentes de sociedades’, surge de la disposición expresa de la ley provincial ...”. Reg. 168, Sala II, Expte. 2306-32929/94, Autos: “J Pennisi S.R.L.”, Sentencia del 27/3/03.

Advierte respecto a las normas societarias invocadas (art. 59 de la Ley 19.550), que “Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción y omisión”, que los presentantes podrían haber llevado dicha previsión al ámbito de la materia fiscal, esto es cumpliendo con las obligaciones previstas en el Código Fiscal, circunstancia que no ha existido en Autos. Por lo expuesto, descarta el agravio traído por los apelantes.

Con relación a la posibilidad de compensar las deudas por los gravámenes objeto del acto recurrido con las deudas que el PAMI mantiene con la empresa, señala que ello resulta a todas luces improcedente atento que la normativa fiscal aplicable al presente, únicamente habilita la compensación entre los tributos provinciales que regula el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires.

En cuanto a la multa y la existencia del elemento subjetivo que remarcan los apelantes, destaca que tal como lo ha expuesto el Tribunal Fiscal de Apelación en un supuesto de omisión de tributo, 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., “Laboratorios de Electromecánica Médica” L.L. 105-22). Enfatiza que la figura del art. 52 del Código Fiscal exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. Cita jurisprudencia conteste de este Cuerpo.

Finalmente, a la reserva del caso federal, destaca que no siendo esta la instancia válida para su articulación, se lo tiene presente para la etapa oportuna.

Por las razones expuestas, solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad y se confirme el acto apelado.

III. Voto de la Cra. Estefanía Blasco: que en este estadio, corresponde abordar los agravios impetrados por la Dra. Vanesa Laura Piñeiro en representación de la firma “Sanatorio Bernal S.R.L.”, y el Sr. Víctor Mario Bagu, Francisco Juan Mattera, Eduardo Vicente Mattera, Walter Federico Bogleione, Oscar Alberto Migone, Osvaldo Francisco Orsi su sucesión representado por Marcela Andrea Orsi, Andrés Osvaldo Colanteni, Juan Carlos Stochetti, Miguel Angel Pablo Fernández Bedoya y José Deferente Ceresa contra la Res. determinativa y sancionatoria 1.700/06 y resolver si dicho acto, se ajusta a derecho.

Que a “priori”, es menester aclarar que conforme resulta de la medida para mejor proveer ordenada a f. 1.052, la firma de Autos se ha presentado en concurso preventivo, con fecha 25 de abril de 2006, ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de Quilmes, informándose que en la resolución del art. 36 de la Ley 24.522, de fecha 7/3/07, se declaró la inadmisibilidad del crédito

fiscal que se discute en las presentes, no observándose que Fiscalía de Estado hubiera promovido incidente de revisión (f. 1.074).

Que aclarado lo expuesto, en orden a la pretendida nulidad de la Res. de inicio del procedimiento sustanciado 338/06 y de la determinativa y sancionatoria mencionada precedentemente, por entender que ambas carecen de motivación, es menester recordar que la motivación del acto, se nos presenta 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).

Que la motivación, es a la vez concomitante al acto y justifica la decisión administrativa adoptada (conf. Marienhoff en “Tratado de derecho administrativo”, T. II, pág. 323). Ello se desprende al efectuarse una relación de las circunstancias de hecho y derecho que determinaron la emanación del acto (conf. Sala I en “Antonio Barillari SACIFIA” del 27/3/01). A mayor abundamiento, la misma Sala en Autos “Cerámica San José” del 3/8/05, tiene dicho que: “La cuestión introducida es improcedente en el marco del recurso de nulidad, pues no es –en definitiva– falta de motivación de la resolución impugnada lo que se aduce, sino en disconformidad con dicha motivación, agravio éste que no hace a la validez formal sino a la justicia de la decisión materia del recurso de apelación”.

Que las nulidades no existen en el mero interés de la ley: no hay nulidad sin perjuicio. En similar sentido, aunque en otros términos, ha sostenido Alsina: donde hay indefensión hay nulidad; si no hay indefensión no hay nulidad (Tratado, T. I, pág. 652). Además es nutrida la jurisprudencia sobre el tema, habiéndose declarado que no procede la declaración de nulidad fundada en el exclusivo interés de la ley (Cám. Nac. Civ., L.L. T, 88, pág. 104).

Que del acto recurrido, no se vislumbra la falta de argumentos que puedan enervarlo y/o hacerlo anulable, toda vez que ha sido dictado con todos sus elementos en regla, lo que torna inaudible la nulidad articulada por los apelantes.

Que, asimismo, a la nulidad argüida con fundamento en la falta de consideración de la prueba ofrecida, es menester ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial.

Que de la lectura del acto recurrido surge a fs. 728 y 729, que la prueba documental acompañada al descargo ha sido merituada y en orden a ello, la autoridad administrativa se ha pronunciado sobre su pertinencia en los siguientes términos: “... corresponde a documentación que ya se encuentra incorporada a las presentes actuaciones, siendo superflua y no resultando procedente a los efectos de demostrar que el criterio seguido por la fiscalización es erróneo”. Seguidamente, expresa que las pruebas informativas y

pericial contable ofrecidas, resultan “impertinentes atento que la misma es redundante, dilatoria e incluso en algunos puntos no se relaciona con la materia que se controvierte”.

Que no puede afirmarse que la denegación de las pruebas ofrecidas por la parte apelante en oportunidad del descargo devino arbitraria, toda vez que ha sido fundamentada en las normas que así lo autorizan, a saber: arts. 362 del C.P.C. y C., 102 del Código Fiscal – t.o. en 2004– y cs. de modif. ulteriores.

Que llegados a esta instancia, los quejosos de Autos reiteran las pruebas ofrecidas (fs. 569 y 570), pese a la declarada impertinencia de las mismas en la etapa del procedimiento determinativo y sumarial.

Que en armonía con lo resuelto en el procedimiento determinativo sustanciado, en esta instancia se deniegan por inconducentes las medidas probatorias ofrecidas en el libelo recursivo, conforme las previsiones del Código Fiscal vigente y cs. de años anteriores arts. 113, cuarto párrafo; 14 del reglamento de procedimiento del Tribunal Fiscal de Apelación de la Pcia. de Bs. As; y 362 y 377 del C.P.C.C.

Que con relación a la cuestionada responsabilidad solidaria, en principio es dable recordar que es inconcebible discurrir si la Ley de Sociedades Comerciales 19.550 adoptó o no la doctrina organicista, invocada por los recurrentes, toda vez que la norma aplicable al caso de Autos es el Código Fiscal que en forma taxativa legisla sobre el instituto de la responsabilidad solidaria en materia de derecho tributario (arts. 21, 24 y 63, t.o. en 2011 y cs. de años anteriores) dentro de las facultades constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias. En igual sentido, doctrina de los Dres. Dino Jarach “Curso Superior de Derecho Tributario 1969”, págs. 288 y 289, Carlos Giuliani Fonrouge y José O. Casás, entre otros; así lo tiene establecido este Cuerpo, Sala III en “Cimaq S.R.L.”, Sentencia del 15/8/01 y la Sala I, en Autos “Comindar San Luis S.A.”, Sentencia del 19/10/06 entre otras.

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 Buenos Aires). 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.”, Sentencia dictada el 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 la enumeración del art. 21 del Código Fiscal, t.o. en 2011 y cs. posteriores 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 del 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, establecen párrafos 1 y 2: “Los responsables indicados en los arts. 21 y 22 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 ha dicho esta Sala, 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: “Cabral S.A.” Sent. del 21/12/01, “Tria S.A.” 28/10/04, Reg. 411 entre otras).

Que en nuestro entendimiento, el fundamento de los arts. 24 y 63 del Código Fiscal –t.o. en 2011– y cs. de años anteriores, 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 S.A.I.”, Sentencia del 18 de febrero de 2005, Reg. 452).

Que transitando por la mencionada senda legal, 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 (T.F.A. P.B.A., Sala I, en Autos “Cía. Argentina Colombiana de Café S.A.C.I.I.F.”, 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 en las presentes actuaciones, no ha sido acreditada ninguna circunstancia eximente de responsabilidad de las previstas por la ley; y en este sentido, 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).

Que resulta clara la letra del art. 63 del Código Fiscal –t.o. en 2011 y cs. de años anteriores– el que reza en la parte de interés: “En cualquiera de los supuestos previstos en los artículos ..., 61 ..., si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de las multas los integrantes de los órganos de administración ...”.

Que en razón de la manda transcripta precedentemente, y las constancias obrantes a fs. 105/107 R-200 fojas de antecedentes y documentación adjuntada a fs. 573/600; resulta jurídicamente procedente la responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en cabeza de los Sres. Bagu Víctor Mario, Boglione Walter Federico, Ceresa Deferente José, Mattera Francisco Juan, Mattera Eduardo Vicente, Migone Oscar Alberto, Colantoni Andrés Osvaldo, Stochetti Juan Carlos y Fernández Bedoya Miguel Angel, a excepción del Sr. Orsi Osvaldo Francisco, quien por su fallecimiento acaecido, con fecha 22 de febrero de 2005, tal como se acredita con la documental agrega a f. 1.088, corresponde que se lo excluya de los alcances y efectos del art. 6 del acto impugnado.

Que frente a la esgrimida inconstitucionalidad de las normas que regulan la responsabilidad solidaria en el Código Fiscal, es dable recordar que a los órganos administrativos les está vedado producir una declaración de tal envergadura, las que se encuentran reservadas al Poder Judicial (art. 12 del Código Fiscal, t.o. en 2004 y cs. ulteriores), pudiendo aplicar solamente la jurisprudencia de la Corte nacional o provincial que haya declarado la inconstitucionalidad de la ley involucrada. En el mismo sentido, la ley de creación de este Tribunal (art. 14 del Dto.-Ley 7.603/70), establece que carece de competencia para pronunciarse al respecto, excepto que existieran precedentes jurisprudenciales que se hubieran emitido en tal sentido (conf. T.F.A. “Capital Cía. Arg. de Seguros Generales S.A.” Sentencia del 6/7/89, “Aracua S.A.”, Sentencia del 20/7/06, Sala II, entre otras).

Que como el mismo apelante afirma, no encuentra andamiaje posible la pretendida posibilidad de compensar la deuda reclamada mediante la resolución en pugna, con los importes que le adeuda el PAMI a la contribuyente, toda vez que en los términos del art. 102 del Código Fiscal –t.o. en 2011–, sólo es viable la compensación de saldos acreedores con las deudas o saldos deudores de gravámenes declarados por los contribuyentes o responsables o determinados por la autoridad de aplicación.

Que ante el desconocimiento de la infracción tipificada en el art. 61 del Código Fiscal –t.o. en 2011–, es preciso señalar que este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible es no pagar o pagar en menos el tributo en cuestión, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo (conf. “Supermercado Mayorista Makro S.A.”, Sentencia del 8/2/01, Sala I). Además en materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de error excusable de hecho o de derecho (conf. segundo párrafo del artículo citado), recayendo en el contribuyente la prueba de la

ausencia del elemento subjetivo. Cabe afirmar, que en el caso, el elemento objetivo descripto, se encuentra configurado, en virtud de haberse constatado la omisión del tributo fiscalizado. Asimismo, no habiéndose alegado causal de exculpación alguna debe confirmarse la sanción establecida en el art. 5 del acto recurrido, lo que así se declara.

Que por último, se tiene presente la reserva del caso federal efectuada por el recurrente para el momento procesal oportuno.

Por ello,

RESUELVO:

1. Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Dra. Vanesa Laura Piñeiro en representación de la firma “Sanatorio Bernal S.R.L.”, y el Sr. Víctor Mario Bagu, Francisco Juan Mattera, Eduardo Vicente Mattera, Walter Federico Boglione, Oscar Alberto Migone, Osvaldo Francisco Orsi su sucesión representado por Marcela Andrea Orsi, Andrés Osvaldo Colanteni, Juan Carlos Stochetti, Miguel Angel Pablo Fernández Bedoya y José Deferente Ceresa; contra la Res. determinativa y sancionatoria 1.700, de fecha 26 de diciembre de 2006. 2. Excluir de la responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en los términos de los arts. 18, 21 y 55 del Código Fiscal –t.o. en 2004– y cs. de modificatorias ulteriores, en la resolución recurrida –art. 6–, al Sr. Osvaldo Francisco Orsi, por los motivos expuestos en el Considerando III de la presente. 3. Confirmar en todo lo demás que fuera materia de agravio, el acto impugnado. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Voto de la Dra. Mónica Navarro: que adhiero a lo resuelto por la Cra. Estefanía Blasco, con las consideraciones efectuadas por la Dra. Mónica Carné.

Voto de la Dra. Mónica Viviana Carné: que analizadas las presentes actuaciones adhiero al decisorio arribado por la vocal instructora, más debo realizar las siguientes consideraciones.

Con relación al señor Osvaldo Francisco Orsi, atento a lo señalado en el voto de la vocal instructora, su fallecimiento puede considerarse acreditado mediante la constancia del dictado de la declaratoria de herederos glosada a f. 1.088.

Corresponde recordar que el art. 15 del Código Fiscal (t.o. en 2004), actual art. 18 (t.o. en 2011) establece que, únicamente “Los contribuyentes o sus herederos, según las disposiciones del Código Civil, los responsables y terceros, están obligados al cumplimiento de las disposiciones de este Código y de las normas que establecen gravámenes”. Así, los herederos a título universal responden, eventualmente, por las obligaciones que corresponden al causante a título personal como “contribuyente”, esto es en virtud de haber realizado “los actos u operaciones” o haberse hallado “en las situaciones que las normas fiscales consideran causales del nacimiento de la obligación tributaria” (conforme art. 16 de la ley fiscal, t.o. en 2004, actual 19, t.o. en 2011). Esta interpretación se fortalece en la medida en que cuando la norma transcrita alude a los “responsables”, condición que adquiere, verbigracia, el administrador de un ente ideal (responsable por deuda ajena), se advierte que el mandato legal ya no extiende sus

efectos a los herederos de aquél (conforme se resolvió en Autos “Codecop S.R.L.” Sentencia Sala III del 30/3/10, entre otras).

Cabe destacar que la solidaridad en el derecho tributario no se presume, ella es inherente al vínculo de unidad que se crea cuando un mismo hecho imponible es atribuible a dos o más sujetos, pero si lo fuera a otro sujeto distinto del deudor como ocurre en el caso del responsable -que, por tanto, es personalmente extraño al hecho generador de la ley, entonces es menester una disposición expresa de la ley para que surja la responsabilidad (conforme Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Editorial Lexis Nexos, Edición 2006).

Como consecuencia de lo afirmado, las eventuales obligaciones fiscales que pudieran haber resultado exigibles al señor Osvaldo Francisco Orsi en su condición de responsable solidario, no son susceptibles de ser reclamados a sus herederos, es decir que la defunción del mismo provoca que la ocasional acción tendiente al reclamo de las obligaciones fiscales quede extinguida a su respecto. Que en ese sentido, dejo expresado mi voto.

Por ello,

**SE RESUELVE:**

1. Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Dra. Vanesa Laura Piñeiro en representación de la firma “Sanatorio Bernal S.R.L.”, y el Sr. Víctor Mario Bagu, Francisco Juan Mattera, Eduardo Vicente Mattera, Walter Federico Boglione, Oscar Alberto Migone, Osvaldo Francisco Orsi su sucesión representado por Marcela Andrea Orsi, Andrés Osvaldo Colanteni, Juan Carlos Stochetti, Miguel Angel Pablo Fernández Bedoya y José Deferente Ceresa; contra la Res. determinativa y sancionatoria 1.700, de fecha 26 de diciembre de 2006.

2. Excluir de la responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en los términos de los arts. 18, 21 y 55 del Código Fiscal –t.o. en 2004– y cs. de modificatorias ulteriores, en la resolución recurrida –art. 6–, al Sr. Osvaldo Francisco Orsi, por los motivos expuestos en el Considerando III de la presente.

3. Confirmar en todo lo demás que fuera materia de agravio, el acto impugnado. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Firmado: Cra. Estefanía Blasco (vocal de 3.<sup>a</sup> Nominación); Dra. Mónica Viviana Carné (vocal de 7.<sup>a</sup> Nominación); Dra. Dora Mónica Navarro (vocal de 8.<sup>a</sup> Nominación). Ante mí: Dra. Verónica Romero, secretaria, Sala I.