

## JURISPRUDENCIA

Impuestos provinciales. Ingresos brutos. Agente de percepción. Omisión de actuar como tal. Medidas cautelares. Suspensión de la liquidación de los anticipos mensuales por el sistema ARBANet. Acuerdo Plenario 20/09. Danone Argentina S.A., T.F.A. P.B.A., 4/12/12.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 2306-0009431/05, caratulado: “Danone Argentina S.A.”.

### Y RESULTANDO:

Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con los recursos de apelación interpuestos a fs. 755/772 y 918/923 por el Dr. Gustavo Grinberg, en su carácter de letrado apoderado y patrocinante de la firma “Danone Argentina S.A.” y del Sr. Gustavo Carlos Valle, respectivamente contra la Res. determinativa y sancionatoria 79/07, de fecha 16 de abril de 2007, dictada por el jefe de Departamento de Fiscalización Area Metropolitana, dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la Ex Dirección Provincial de Rentas (fs. 588/614).

Que en la resolución “supra” señalada, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma “Danone Argentina S.A.”, C.U.I.T. 30-50111624-2, CM 901-918959-8, por el ejercicio de la actividad verificada: “Elaboración de galletitas y bizcochos” (Código NAIIB 154110), como agente de percepción régimen especial de venta de cerveza y otras bebidas, en impuesto sobre los ingresos brutos, correspondiente a los períodos fiscales 2003 (setiembre a diciembre, inclusive), estableciéndose diferencias a favor del Fisco, por haber omitido parcialmente actuar en tal carácter, ascendiendo las mismas a la suma de pesos setecientos dieciséis mil seiscientos noventa y seis (\$ 716.696) con más los accesorios previstos en el art. 86 del Código Fiscal –Ley 10.397– t.o. en 2004 y cs. de años anteriores y modificatorias posteriores, calculados a la fecha de su efectivo pago. Asimismo, en el art. 5 de la resolución citada, se aplica a la firma una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto dejado de abonar, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 53 del mismo Cuerpo normativo.

Que por el art. 6 del acto recurrido, se declaran responsables solidarios e ilimitados juntamente con el agente de marras por el pago del gravamen emergente del art. 4, recargos, intereses y multa, a los señores Fernando Carlos Aranovich, Pierre Julien Couderc, Frederic Clement Duverger y Gustavo Carlos Valle.

Que a f. 958 se elevan los Autos a esta instancia.

Que a f. 959, se deja constancia que las presentes actuaciones fueron readjudicadas a la Vocalía de 3.<sup>a</sup> Nominación, a cargo de la Cra. Estefanía Blasco, ello en virtud del Acuerdo extraordinario 62/11, del 3/2/11, dándole de baja en los registros de la Sala II.

Que a f. 961, se impulsa el trámite y se hace saber a las partes que conocerá en las mismas la Sala I, la que se integrará en virtud de encontrarse vacante la Vocalía de 1.<sup>a</sup> Nominación, con la vocal de 4.<sup>a</sup> Nominación, Dra. Laura Cristina Ceniceros (arts. 2 del reglamento de procedimiento, y 8 del Dto.-Ley 7.603/70 y sus modificatorias). Asimismo, se tiene por constituido el domicilio de los apelantes en Calle 47 N° 767, piso 10 “D”, de La Plata (Estudio Dres. Albina).

Que por Auto de f. 967, se aclara que la denominación social de la empresa es “Danone Argentina S.A.”, pero no obstante ello y en virtud del art. 40 de la Ley 7.647, no ha lugar a la recaratación solicitada no quedando afectado el derecho de defensa de los recurrentes.

Que por providencia de f. 973 se procede a dar traslado de los recursos de apelación interpuestos a fs. 755/772 y 918/923 a representación fiscal para que conteste agravios y en su caso oponga excepciones (art. 122 del Código Fiscal, t.o. en 2011), obrando a fs. 974/978 el responde de rito.

Que mediante providencia de f. 982, se resuelve no hacer lugar a las medidas probatorias ofrecidas a fs. 769 vta. y 922 vta., por innecesarias (conf. arts. 124 del Código Fiscal, t.o. en 2011; 14 del reglamento de procedimiento del T.F.A. de la provincia de Buenos Aires; y 362 y 377 del C.P.C.C.).

Que a f. 987, se hace saber a las partes que en virtud de encontrarse vacante la Vocalía de 2.<sup>a</sup> Nominación, por haber hecho uso el Dr. Luis Adalberto Folino, del beneficio jubilatorio, la Sala se integrará con el vocal de 5.<sup>a</sup> Nominación, Dr. Carlos Ariel Lapine, en carácter de juez subrogante (arts. 2 del reglamento de procedimiento y 8 del Dto.-Ley 7.603/70).

Que consecuentemente, atento al estado de las actuaciones se resuelve llamar “Autos para sentencia” (art. 116, C.F., t.o. en 2004).

#### Y CONSIDERANDO:

I. Que en primer lugar, plantean como excepción previa la nulidad del acto recurrido, por entender que arbitrariamente la autoridad de aplicación rechazó la apertura a prueba, vulnerándose el derecho de defensa del contribuyente.

Afirman que no existe perjuicio fiscal, toda vez que no obstante la obligación que recae sobre el agente, si la deuda fue satisfecha por el obligado principal, el reclamo implicaría un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco.

Se agravian de la aplicación de la alícuota del cuatro por ciento (4%) respecto de los botellones de agua Villa del Sur Móvil por considerar que ha sido mal encuadrado dicho elemento. Subsidiariamente, consideran que deviene aplicable la alícuota del dos por ciento (2%).

Se agravian de los intereses resarcitorios, toda vez que para su aplicación es necesaria la existencia de daño resarcible, situación que no se da en Autos, atento no existir privación alguna de capital en perjuicio del Fisco.

Aducen que la capitalización de intereses viola la garantía constitucional de inviolabilidad de la propiedad, por lo que deviene concluir que el art. 86 del Código Fiscal en crisis es inconstitucional.

Apelan la imposición de multa. Manifiestan que la conducta del contribuyente no encuadra en la figura prevista en el art. 53 del Código de rito ante la inexistencia del elemento objetivo y subjetivo tipificante. Plantean la existencia de error excusable.

Alegan la improcedencia de la aplicación de recargos del art. 51 del Código Fiscal, t.o. en 2004, y cs. de años anteriores y modificatorias posteriores.

Que plantean la improcedencia de la extensión de la responsabilidad solidaria endilgada. Invocan el principio de personalidad de la pena, según el cual la sanción es aplicable a quien realizó el hecho considerado ilícito.

Afirman que los integrantes de los órganos de administración a que hacen referencia los arts. 18, 21 y 55 del Código Fiscal –t.o. en 2004– y cs. de modif. posteriores no son deudores solidarios de las obligaciones tributarias de la sociedad. A más, sostienen que la responsabilidad en análisis es subjetiva, fundada en la culpa del representante.

Finalmente hacen reserva del caso federal (art. 14 de la Ley 48).

II. Que a su turno, la representación fiscal, señala que procederá al tratamiento de los recursos incoados a través de un único responde, a raíz de la adhesión formulada por el Sr. Gustavo Carlos Valle a los agravios esgrimidos por la firma, resaltando aquéllos que hagan a la imputación por su condición de responsable solidario.

Aclara que la solidaridad tributaria se funda en los arts. 18, 21 y 55 del Código Fiscal (t.o. en 2004), que establecen la responsabilidad a dicho título a los integrantes del órgano de administración de las personas jurídicas, en la misma forma y oportunidades que rija para el contribuyente o responsable –responsabilidad no subsidiaria–.

Que previo a la contestación de los agravios esgrimidos, la representación fiscal, estima oportuno señalar que la responsabilidad del agente debería ser reencuadrada en el inc. 3 del art. 18 del Código fiscal –t.o. en 2004 y cs. anteriores–, el cual hace referencia a aquéllos que participen por sus funciones, oficio o profesión en la formalización de operaciones gravadas o que den nacimiento a otras obligaciones previstas en las normas fiscales, involucrando esta descripción del legislador directamente a los agentes en las situaciones como la que se debate en Autos (T.F.A. P.B.A., Sala III, “Pañal Express S.A.”, del 12/7/05), ello en concordancia con el criterio vertido por este Tribunal en pleno en el Acuerdo 20, de fecha 19/5/09. Aclarado lo expuesto, aborda en primer término el planteo de nulidad incoado, adelantando su palmaria improcedencia ante la evidencia de haberse respetado pormenorizadamente el debido proceso, llegándose al dictado de un acto formalmente perfecto. En este sentido, recuerda jurisprudencia de este Cuerpo.

Concluye que la determinación impositiva llevada a cabo por la Agencia se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable y se ha desarrollado enmarcada en la legalidad, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del

agente, quien en cada oportunidad ha formulado las defensas que entendió hacían a su derecho, y la autoridad ha valorado y estimado improcedente la prueba propuesta.

Que con relación a la falta de consideración de la prueba ofrecida, resalta que oportunamente se ha agregado la documental aportada por la firma, desestimándose la informativa ofrecida por considerarla dilatoria, atento que la misma tenía por fin acreditar que los importes reclamados habían sido ingresados por los sujetos pasivos del impuesto en cuestión, situación que no podría acreditarse con su producción en virtud que de los Fs. CM-05 y CM-03 no surge la correcta tributación que se pretende probar respecto a aquellos sujetos. Del mismo modo, respecto a la pericial se estimó que resultaba superflua atento que de los puntos periciales propuestos no se podría acreditar fehacientemente que la gabela liquidada por sus clientes sea la correcta. Señala que así lo ha entendido este Tribunal en la causa Coninsa S.A., de la Sala II del 29/6/06. Asimismo, fundamenta el rechazo probatorio en la norma del art. 384 del C.P.C. y C.

Que en definitiva, arguye que debe considerarse que el agravio tiende a la disconformidad con los fundamentos del acto y no se relaciona con sus supuestos vicios, lo que hace inatendible su pretensa nulificación, por lo que concluye que las quejas expuestas resultan jurídicamente improcedentes.

Enfatiza que no puede obviarse que la finalidad perseguida por el legislador, al establecer el deber de ingreso del tributo a cargo de una persona distinta de aquella que dio origen al hecho imponible, atiende al objetivo de una eficiente administración tributaria, revistiendo el papel asignado a estos agentes una carga pública, no siendo de mera forma las obligaciones puestas a su cargo, sino por el contrario de neto corte sustancial. Los mismos, en cumplimiento de su misión, deben realizar dos actos diferenciados entre sí, el primero de los cuales importa la acción de percibir, y el segundo, el ingreso al Fisco de la suma percibida, esto último dentro del plazo que se les fije, cuyo conocimiento también es una obligación específica que tienen para poder cumplir en término. Además, por su carácter resultan deudores directos del Fisco y no garantes o fiadores de obligaciones ajenas, debiendo responder por los impuestos no ingresados, siendo aún pasible de sanciones.

Añade que el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a cargo del agente, contrariamente a lo sostenido por los apelantes, causa perjuicio al Fisco, impidiendo el ingreso del tributo con anterioridad a la fecha en que lo haría, si el contribuyente directo efectuara sus pagos en las fechas en que le correspondería de no mediar percepción.

Añade que a la autoridad de tributaria le basta con acreditar que el responsable ha omitido actuar como agente de recaudación. La carga probatoria posterior, no puede sino estar en cabeza del obligado, bajo riesgo de desvirtuar los fundamentos y objetivos de estos regímenes, no resultando suficiente a dichos efectos la producción de la prueba informativa y pericial ofrecida por lo señalado “supra”. Pretender que el Fisco realice una verificación sobre cada uno de los clientes de Danone Argentina S.A. (lo cual resulta ajeno a las presentes actuaciones), desvirtuaría totalmente la esencia misma del régimen de percepción en la fuente. Ergo, no puede considerarse ilegal el reclamo de marras, así como tampoco que se haya generado enriquecimiento alguno por parte del Fisco.

Que en referencia a la aplicación de la alícuota del cuatro por ciento (4%) respecto de los botellones de agua “Villa del Sur Móvil”, advierte que el art. 334 de la Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/02 para la definición de bebidas analcohólicas remite al Código Alimentario Argentino que, en su art. 996, las define refiriéndose a las: “bebidas gasificadas o no, listas para consumir, preparadas a base de uno o más de los siguientes componentes: jugo, jugo y pulpa, jugos concentrados de frutas y hortalizas, leche, extractos, infusiones, maceraciones, percolaciones de sustancias vegetales” contempladas en dicho Códigos, así como aromatizantes o saborizantes autorizados; tal como los mismos apelantes describen.

Manifiesta, que teniendo en cuenta tal definición, los apelantes consideran que el producto en cuestión no encuadra en el concepto de bebida analcohólica, propugnando la aplicación del art. 983 del mismo digesto, el cual define el concepto de agua de bebida envasada o agua potabilizada envasada. Pese a ello, el segundo párrafo del art. 334 de la Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/02 define específicamente las bebidas analcohólicas como las bebidas sin alcohol, gasificadas o no; los jugos frutales y vegetales; las aguas minerales; las aguas gaseosas; los jugos puros vegetales y de frutas; y las bebidas no gasificadas basadas en hierbas con o sin otros agregados, mencionando que la misma disposición incluye dentro del concepto de bebidas analcohólicas a las aguas minerales y que remitiendo al Código Alimentario, se halla la definición de agua mineral en el art. 985, que entiende por agua mineral natural un agua apta para la bebida, de origen subterráneo, procedente de un yacimiento o estrato acuífero no sujeto a influencia de aguas superficiales y proveniente de una fuente explotada mediante una o varias captaciones en los puntos de sugerencias naturales o producidas por perforación. Por lo que concluye que la venta de aguas objetada por los quejosos resulta taxativamente mencionada en el segundo párrafo del art. 334, de la Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/02, motivo por el cual no puede impugnarse la inclusión o no de este tipo de actividad dentro del régimen especial de percepción aquí analizado, siendo el primer párrafo del art. 334 de la aludida norma de aplicación supletoria para los casos no previstos taxativamente, lo que implica una remisión al Código Alimentario. Por lo tanto, resalta que deviene improcedente el agravio incoado.

Que con relación a los intereses objetados, cita jurisprudencia de la S.C.J.B. y pronunciamientos emanados de este Cuerpo, contestes con su procedencia.

Que en referencia a la aplicación de los recargos, menciona que estos se encuentran establecidos en relación directa con los días de demora en el pago del impuesto (art. 51 del C.F., t.o. en 2004, y cs. anteriores), debiendo señalar que no existe en su aplicación un margen discrecional para la autoridad de aplicación, como en el caso de las multas. Refuerza lo dicho con fallos del T.F.A. P.B.A.

Que en cuanto a la inconstitucionalidad planteada, se pone de resalto que se trata de una cuestión vedada a la presente instancia revisora, conforme expresa prohibición del art. 12 del Código Fiscal –t.o. en 2011– y cs. de años anteriores.

Que en responde a la aplicación de la multa, aclara que sobre la omisión penada este Cuerpo tiene dicho que la ausencia de intención resulta irrelevante en la especie, pues según ha reconocido la Suprema Corte Provincial, para que se configure la infracción no se requiere una forma especial de intencionalidad, sino que basta el hecho objetivo de no haberse abonado el tributo. De modo que, subraya que no le asiste razón a los

apelantes cuando fundan su crítica en la inexistencia del elemento objetivo y subjetivo, que a su criterio, tipifican la sanción.

Que al error excusable alegado, resalta que en el caso de marras no concurrieron las circunstancias que permiten su configuración.

Que con relación a la responsabilidad solidaria endilgada a los integrantes del órgano de administración, recalca que la Agencia se ha limitado a cumplir los distintos pasos procesales dispuestos por las normas aplicables, partiendo de la reconocida calidad de los apelantes en su carácter de presidente y directores titulares de la firma de Autos, durante los períodos ajustados, según constancias del F. R-200 de fs. 358/9, suscripto por el Sr. Leopoldo Horacio Parola en su carácter de apoderado de la firma, Acta 120 de fs. 121 y demás constancias obrantes en Autos, conforme lo establecen los arts. 18, inc. 2; 21 y 55 del Código Fiscal (t.o. en 2004 y correlativos anteriores). Cita jurisprudencia de este Cuerpo.

Que en cuanto a la existencia de alguna causal de eximición de la mentada responsabilidad, señala que los directores deben demostrar que el impuesto se ha generado respecto de hechos o situaciones para los que no están facultados, que han sido colocados en la imposibilidad de cumplir, que no han existido impuestos a cargo del representado o que existiendo procede alguna exención exculpatoria, invirtiéndose el “onus probandi”, poniéndose en cabeza del responsable solidario la demostración que de su parte arbitró los medios necesarios para el posible cumplimiento de la obligación tributaria.

Resalta que lo sostenido anteriormente por este Cuerpo, hace improcedente lo argumentado por los recurrentes respecto a la necesidad del elemento subjetivo tipificante de la sanción. Añade que resulta inaplicable al caso el principio de personalidad de la pena invocado, motivo por el cual debe rechazarse el agravio en tal sentido.

Que en orden a las remisiones a doctrina y jurisprudencia nacional, recuerda el férreo criterio adoptado por este Tribunal en Autos “Correo Argentino S.A.”, del 25/3/03, Sala III, concluyendo que los responsables solidarios, bajo la legislación bonaerense no son deudores subsidiarios, sino ilimitados, 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 atinente a las sanciones aplicadas (En igual sentido T.F.A. P.B.A., Sala II en “Sontec S.A.”, Sentencia del 22/5/03, Registro 174).

Con relación al caso federal, el planteo deberá ser tenido en cuenta en la etapa procesal oportuna.

Finalmente, peticona la confirmación del acto recurrido rechazándose los agravios traídos en su totalidad.

### III. Voto de la Cra. Estefanía Blasco:

Que en este estadio, corresponde expedirme sobre los agravios impetrados por los apelantes, contra la Res. determinativa y sancionatoria 79/07, de fecha 16 de abril de 2007, dictada por el jefe de Departamento de Fiscalización Area Metropolitana,

dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la ex Dirección Provincial de Rentas (fs. 588/614) y resolver si la misma se ciñe a derecho.

Que “ab initio”, es dable señalar que la conducta reprochada a la firma mediante la resolución en crisis, consiste en haber omitido actuar según el régimen especial de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos –Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/02, durante el período fiscal 2003 (setiembre a diciembre)–. Dicho esto, corresponde adentrarnos a decidir sobre la cuestión de marras, a fin de echar luz sobre la misma.

Que al respecto, se impone mencionar la doctrina legal establecida por mayoría de este Cuerpo en el Acuerdo Plenario 20, de fecha 19 de mayo de 2009, a través del cual se expresó, en lo que aquí interesa, que “La responsabilidad solidaria prevista en el art. 21 del Código Fiscal (t.o. en 2004 y cs. anteriores) alcanza a todos los agentes de recaudación que hubieran omitido actuar como tales, con remisión al inc. 3 del art. 18, resultando encuadrada la conducta omisiva en la figura prevista y penada por el art. 53 con una multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%), para las obligaciones generadas con anterioridad a la vigencia de la Ley 13.930”. De conformidad con lo preceptuado por el art. 13 bis, tercer párrafo, de la ley orgánica del Tribunal, la interpretación fijada en tales casos, debe ser seguida por todas las Salas uniformemente de manera obligatoria.

Que como puede advertirse, la citada interpretación tiene plena aplicación al caso de Autos, en la medida que lo que se analiza en el “sub lite” es la responsabilidad de la firma por haber omitido actuar como agente de percepción, por períodos anteriores a la modificación del art. 18 del Código Fiscal efectuada por la Ley 13.930, es decir, anteriores al 31 de diciembre de 2008, ya sea la omisión total, o parcial.

Que por lo expuesto, la responsabilidad del agente de percepción que omitió actuar como tal, halla su encuadre en el art. 18, inc. 3, del Cuerpo normativo citado “ut supra”.

Ahora bien, sentada la doctrina enunciada, es menester analizar cuál ha sido el encuadre legal conferido por el organismo recaudador al supuesto que se ventila en Autos; adelantando que la autoridad de aplicación, para sustentar la responsabilidad que el acto en crisis le endilga a la firma, encuadró genéricamente la conducta de la quejosa en el art. 18 del Código Fiscal –t.o. en 2004– imperante (ver f. 598 vta.).

Pues bien, analizando la figura en estudio, debemos recordar que la doctrina denomina a los agentes como “responsables” y son aquellas personas que por mandato de ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación. Es la ley, con el propósito de asegurar la normal y oportuna recaudación de los tributos la que, dispone el traslado o traspaso de la obligación, hacia terceras personas distintas del deudor, siendo éstas las que detentan una relación directa y a título propio con el sujeto activo. El carácter de responsable debe emanar de una ley, sólo esta puede crear obligaciones, conforme art. 19, C.N., por ello bien como ha dicho un fallo de este Cuerpo “Bianchi y Darriau”, La Ley 107-2; J.A 1962-IV-571 “... La Dirección de Rentas carece de facultades para asignar el carácter de agente de retención, puesto que ello es materia exclusiva del Código Fiscal o de las leyes especiales”. La ley no puede limitarse a dar directivas generales de tributación sino que debe concretamente establecer los elementos básicos y estructurales del tributo.

Que dentro de las categorías de sujetos pasivos de la obligación tributaria nos encontramos que, conforme la definición del Código Fiscal el agente de recaudación, por ley, es instituido como un tercero solidario, donde el contribuyente permanece dentro de la relación jurídica tributaria, creándose un doble vínculo obligacional que tiene por objeto la misma prestación.

Que en el derecho tributario provincial, el legislador ha optado por instituir al agente como responsable solidario en la fase ejecutiva de la relación jurídica pero dejándolo al lado y como obligado al contribuyente.

Que los deudores participan directa y conjuntamente en el presupuesto de hecho determinante de la obligación, quedan reunidos con el vínculo de la solidaridad o dicho de otro modo, la responsabilidad es solidaria porque existe unidad en la atribución del hecho imponible a dos o más sujetos; en cambio si el hecho fuere atribuible a otro sujeto distinto del deudor, que por lo tanto, es extraño al hecho generador de la obligación, entonces es menester una disposición expresa de la ley para que surja la solidaridad, (el subrayado pertenece a este acto).

Que para la existencia de responsabilidad solidaria, se precisa de dos presupuestos de hecho, uno que genera el nacimiento de la obligación del sujeto pasivo (deudor principal o contribuyente) y otro en cuya virtud nace la obligación del responsable (cfr. Sonsoles Mazorra Manrique de Lara, La obligación de los responsables tributarios en el RGR: nacimiento y exigibilidad, en Crónica Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, N° 62, Madrid, 1992, pág. 68; Narciso Amorós Rica, Responsabilidades Tributarias, en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Editorial Derecho Financiero, marzo-abril, Vol. XX, N° 86, Madrid, 1970, pág. 14; Andrea Parlato, El responsable y el sustituto del impuesto, en “Tratado de Derecho Tributario”, dirigido por A. Amatucci, Editorial Temis, Colombia, 2001, pág. 211, agrega que “Se producen dos situaciones de hecho distintas y dos diferentes relaciones jurídicas. La primera está constituida por el presupuesto del tributo imputado, según la indicada atribución, al obligado principal; la segunda la constituye el efecto de la primera –presupuesto genérico– y un presupuesto específico que genera la extensión de la responsabilidad”).

Que los presupuestos de hecho aludidos, deben encontrarse previstos legalmente. En tal sentido, se sostuvo que la responsabilidad solidaria debe ser fijada por ley, toda vez que la dependencia del presupuesto de hecho de la responsabilidad respecto del hecho imponible, es decir, los responsables, lo son en virtud de una obligación legal (cfr. Matías Cortés, Ordenamiento Tributario Español, 4.º Edición, Editorial Cívitas, Madrid, año 1985, pág. 386; también Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José M. Tejerizo López, Curso de derecho financiero y tributario, 14ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid, año 2003, pág. 279). En este sentido, la atribución de la obligación a otro sujeto distinto del deudor por cuenta propia o contribuyente, sólo puede resultar de la ley, siendo insuficiente a tal efecto la invocación de la naturaleza jurídica del vínculo esto es su carácter tributario pues se está frente a un tercero, extraño al hecho imponible (cfr. José Osvaldo Casás, Derechos y garantías constitucionales del contribuyente, 1.ª Edición, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, año 2002, pág. 608). Así lo ha dicho el T.F.A. P.B.A., en Autos “Honda Motor de Argentina S.A.”, Sentencia 11/9/08, Sala III –voto en minoría–.

Que las razones brindadas hasta aquí en torno a la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria de los agentes de percepción y de retención, adelantan la necesidad de dar un adecuado enclave normativo al procedimiento administrativo llevado a cabo por la autoridad de aplicación. Dicho en otras palabras, es condición “sine qua” non de legalidad y validez del acto, que el mismo cuente con un correcto y claro encuadre legal (el subrayado y la negrita pertenecen a este acto).

Pues bien, llegada esta altura del análisis, y examinando el caso concreto, interesa definir si es correcto el encuadre legal dado por el Fisco a la conducta de la agraviada.

Que adentrándonos en los Considerandos del acto apelado, a fs. 598 vta., se consigna que: “... vale puntualizar que conforme el art. 18 del Código Fiscal (t.o. en 2004), el agente de recaudación aparece como la categoría más importante de los responsables y el responsable, como ya tuvo oportunidad de decidir este Tribunal” (julio/10/1961, “Salomone y Lima S.R.L.” L.L. T. 104 - 480 y “Bigne Alberto Francisco” Sentencia del 20 de noviembre de 1990), “es un deudor directo del Fisco, y no un garante o fiador de obligaciones ajenas” y, en cuanto fuere remiso, responde por los deberes formales incumplidos o impuesto no ingresado y aún es pasible de sanciones. En el “sub lite”, al no efectuar las percepciones que la ley le impone, incurrió en la infracción calificada como omisión de tributos (art. 53 del Código Fiscal, t.o. en 2004 y cs. de modifi. ulteriores), y así fue debidamente considerado en el acto atacado. En idéntico sentido se ha expedido esta Sala, en Autos “Dycassa S.A.”, Sentencia dictada el 2/12/03, Reg. 193.

Que la orfandad normativa es aún mayor en los Considerandos de la resolución de inicio del procedimiento (ver fs. 444 vta./446 vta.), la que sólo se limita a transcribir los arts. 268, 331, 334, 335, 337 de la Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/02, plexo mediante el cual el organismo recaudador cumple su misión de reglamentar la figura del agente de percepción, pero en ningún considerando del acto administrativo, ni en su parte resolutive, se cita aquella norma en la cual el organismo fiscal funda su pretensión.

Que conforme se expusiera, dicha pretensión consiste en la exigibilidad de la responsabilidad solidaria con el contribuyente principal, del agente de recaudación que ha omitido percibir el tributo. De este modo, a tales efectos y de acuerdo con lo dispuesto por el art. 103 del Código Fiscal –t.o. en 2011–, la resolución determinativa debe contener una expresa mención de la norma impositiva que resulta aplicable. Va de suyo, que dicha omisión constituye ausencia de motivación del acto, ya que la misma consiste en la expresión de la causa, siendo esta la exposición de los hechos y el derecho que fundamentan el dictado del acto.

Que tal como ha señalado este cuerpo en Autos “Eguimad S.R.L.” del 3/10/06, a efectos del tratamiento de la nulidad por falta o defecto en la motivación del acto, con cita del Dr. Tomás Hutchinson: “... 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 justifican el dictado del acto” (S.C.B.A., causa “Ferrara” D.J.B.A., 94-13).

Aunque sobreabundante, huelga señalar nuevamente el yerro de la resolución impugnada, al dar como fundamento de derecho genérico, el art. 18 del Código Fiscal (t.o. en 2004); cuando, en rigor de verdad, el acto debió encontrar su correcta motivación y tipificación en el inc. 3 del precepto nombrado. El error apuntado hiere la legalidad del acto recurrido, por lo que soy de opinión que procede declarar de oficio la nulidad de los procedimientos, a partir del dictado de la resolución de inicio del procedimiento determinativo y sumarial que luce a f. 443 y ss., esto es, desde del momento en que la autoridad de aplicación invocó erróneamente el derecho aplicable a los efectos de fundamentar la pretensión determinativa y sancionatoria.

Que en mérito a lo expuesto, en virtud de las atribuciones conferidas al Cuerpo mediante su ley orgánica (art. 15 del Dto.-Ley 7.603/70 y modificatorias), y con el fin de mantener el imperio de la legalidad y justicia en el funcionamiento administrativo, corresponde declarar la nulidad de oficio desde la f. 443 (Res. de inicio del procedimiento determinativo y sumarial 79/06), sin entrar en más análisis que el efectuado, debiendo, en consecuencia, remitirse los Autos a la autoridad de aplicación, quien deberá encauzar el procedimiento encuadrando la responsabilidad del agente de percepción que omitió actuar como tal, según el criterio de este Tribunal, en el art. 18, inc. 3, del Código Fiscal (t.o. en 2004), conforme doctrina del Acuerdo Plenario 20. En igual sentido se ha pronunciado este Cuerpo en Autos “Loma Negra S.A. CIASA”, Sala I, Sentencia del 20 de abril de 2010, Reg. 1.355.

Que es dable subrayar que la representación fiscal, en su responde deja expuesto que la conducta sancionada en Autos debería haber encontrado sustento normativo en la manda del art. 18, inc. 3, del Código Fiscal (t.o. en 2004), reconociendo el vicio de que adolece el acto en pugna y que lo fulmina de nulidad absoluta.

Que en lo demás y atento el modo en que se resuelve la presente, resulta inoficioso expedirse sobre las restantes cuestiones planteadas, lo que así se declara.

Por ello,

RESUELVO:

1. Declarar la nulidad de lo actuado a partir de f. 443 inclusive (Res. de inicio del procedimiento determinativo y sumarial 79/06).
2. Vuelvan los Autos a A.R.B.A. a fin de que encauce el procedimiento teniendo en cuenta los argumentos dados en el Considerando III.
3. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Voto de la Dra. Laura Cristina Cenicerós: visto los fundamentos y lo resuelto por la mayoría, tal como lo he expresado en distintos precedentes en los que actué como vocal subrogante en esta Sala (verbigracia Coop. Agrícola Ganadera de Tandil y Vela, del 14/7/11, Danone de Argentina, del 8/7/10, Carnes Santa María S.A. del 6/7/10, entre otros) la doctrina obligatoria del Acuerdo Plenario 20/09, no se proyecta, en todos los casos, sobre los actos dictados por la administración tributaria, trayendo aparejada una declaración de nulidad de oficio como consecuencia de un defecto de encuadre en el art. 18, inc. 4, del Código Fiscal, encuadre que por otra parte se arraiga en anterior y

voluminosa jurisprudencia de este tribunal (Sentencia “Bigne Alberto Francisco” del 20/11/90; “Seidman y Bonder S.C.A.” del 2/6/94, “Circulo Médico Suipacha” del 28/2/02, “Circulo Odontológico Regional Mercedes” del 18/6/02, “Del Grosso Pascual M.” del 23/12/08, entre muchas otras).

En este orden de ideas, entiendo que se debe considerar en cada caso si existe una razonable fundamentación del acto en los hechos y en derecho, o si por el contrario, por oscuridad, imprecisión y/o contradicciones se ha generado una lesión en el derecho de defensa del contribuyente que no pueda ser reparada por esta vía. Además, vale tener presente, si el acto ha sido dictado con anterioridad a la emisión del informe interpretativo D.P.R. 208/06, mediante el cual se tipificó la conducta omisiva de los agentes de retención y percepción en el art. 18, inc. 3. Al respecto, cabe aclarar que el citado documento fue emitido a instancias de la consulta efectuada por la Dirección Adjunta de Fiscalización, en la cual dijo “sustentar un reclamo por omisión en el inc. 4, podría ser impugnado a partir de los términos legales en que se encuentra redactada la norma, motivo por el cual en coincidencia con lo dispuesto por el Tribunal Fiscal, la base para la reclamación debe buscarse en el inc. 3”.

Sentado lo expuesto se observa que la resolución en crisis fue dictada, con fecha 16 de abril de 2007, es decir con posterioridad al citado informe técnico, bajo cuyas premisas debió haberse elaborado, y que en el acto apelado se hace referencia únicamente al art. 18 sin especificar inciso alguno, circunstancia reconocida por el representante fiscal en su alegato.

Sin embargo, también observo que la apelante, no cuestiona este aspecto del acto y aún más, reconoce que pesaba sobre sí la obligación de actuar como agente de recaudación, aunque refuta la pretensión de pago del impuesto, ante la falta de perjuicio fiscal por el pago efectuado por los contribuyentes directos, circunstancia que el Fisco se ha negado a probar. En consecuencia, centra en dicha denegatoria su petición de nulidad y alega violación al derecho de defensa.

En esta instancia, dado que el vicio en cuestión no ha sido subsanado en función del criterio adoptado por la vocal instructora resulta procedente acompañar la declaración de nulidad en mérito a lo dispuesto literalmente por el art. 117 del C.F., t.o. en 2004.

Ahora bien, en punto al alcance de dicha declaración, soy de la opinión que quedan excluidas aquellas irregularidades de que adolezcan los actos procesales que precedieron el pronunciamiento (conf. Sent. Cam. Nac. C.C., Sala F, 29/3/79, Jurisp. Arg. 1980, entre muchas otras).

Como enseña Morello, los vicios planteados en la apelación encuentran un campo de juego acotado: la sentencia, los precedentes a ella, debieron enmendarse como regla, mediante vía incidental (conf. Morello Augusto, Estudio de la Casación Civil Española, en Hitters, Técnica de los Recursos Ordinarios, pág. 516).

El propio art. 117 del Código Fiscal, t.o. en 2004 (hoy art. 128, t.o. en 2011) establece el iter procesal a seguir, por lo que corresponde devolver las actuaciones a la administración tributaria para que dicte nuevo acto dentro del plazo estipulado por la norma. Con este alcance dejo expresado mi voto.

Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine: adhiero a lo resuelto por los distinguidos colegas preopinantes, en cuanto a la declaración de nulidad que se propicia, aunque difiero con el alcance otorgado por la vocal instructora.

En efecto, en mi opinión, tal como sostuve como vocal subrogante de esta Sala a partir del caso “Campoamor Hnos. S.A.”, del 3/9/09, Registro 1.236, y reiterado invariablemente en posteriores y numerosos pronunciamientos, corresponde la declaración de nulidad de la resolución apelada.

Ello así, en tanto advierto la existencia de un vicio del acto en crisis que constituye un aspecto medular del mismo y que sellará la suerte del pleito. Me refiero, concretamente, a la falta de fundamentación legal concreta en la resolución recurrida para reclamar las obligaciones de la firma, en su carácter de agente de recaudación, en virtud de sus solidaridad con el contribuyente directo.

En el tema en discusión resulta imperioso revisar si la pretensión fiscal contenida en el acto atacado (exigibilidad del impuesto no recaudado) se enmarca adecuadamente en el ordenamiento vigente. En tal sentido, quiero destacar –en cuanto a la sustentación de la decisión a la que arribo– que ello resulta una atribución innegable del Cuerpo, máxime a la luz de la Doctrina legal sentada en el Acuerdo Plenario 20 del 19/5/09, a cuyos términos remito, siendo imperioso que le juzgador repare en el obrar administrativo a efectos de verificar si la fundamentación jurídica del reclamo se ha efectuado correctamente, dando cumplimiento –de este modo– a la exigencia que emana del art. 103 del Código Fiscal, t.o. en 2004 y cs. anteriores, en cuanto prescribe, bajo pena de nulidad (conforme art. 117, Código citado), en lo que aquí interesa, que “La resolución deberá contener ... las disposiciones legales que se apliquen ...”.

Tal requisito (esencial), por otra parte, se vincula con la causa o motivación que debe contener todo acto administrativo para ser considerado válido, pues a través del mismo se concreta el accionar de la Administración conforme a derecho, extremo que debe ser apreciado en forma insoslayable en esta instancia, aún cuando para ello fuera necesario –reitero– el ejercicio de la facultad que confiere a este organismo el art. 15 del Dto.-Ley 7.603 (orgánica del Tribunal), como resulta ser el caso.

Así las cosas, en el marco conceptual y legal descripto, advierto una ausencia, por defecto, de fundamentación legal, ya que no se individualiza la norma de la cual deriva el derecho del acreedor, esto es inc. 3, del art. 18, del Código Fiscal, en consonancia con lo resuelto por el antes referido acuerdo plenario.

Por otra parte, advierto que tal falencia no ha pasado desapercibida para la representación del Fisco, pues según se puede observar (f. 975) explicita un reencuadramiento legal en el inc. 3 de la norma en cuestión, postura que en esta instancia resulta, por un lado, inocua a efectos de sanear el vicio apuntado y, por el otro, inatendible por violatoria de elementales principios que rigen y tutelan el debido proceso.

En razón de lo expuesto concluyo que, la irregularidad apuntada, vicia la validez del acto apelado, toda vez que en la especie se trata de obligar a alguien a abonar un gravamen por revestir la calidad de solidario con el contribuyente, como “responsable

por deuda ajena”, sin sustento normativo, carencia que acarrea la nulidad de la pretensión fiscal contenida en la Res. 79/07, lo que así declaro.

Por ello,

RESUELVO:

Declarar oficiosamente la nulidad de la Res. determinativa y sancionatoria 79/07. Regístrese, notifíquese a las partes y al señor fiscal de Estado y devuélvase.

Por mayoría,

SE RESUELVE:

Declarar la nulidad de la Res. determinativa y sancionatoria 79/07, dictada por el jefe de Departamento de Fiscalización Area Metropolitana, dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la ex Dirección Provincial de Rentas, con fecha 16 de abril de 2007 (fs. 588/614). Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Firmado: Cra. Estefanía Blasco (vocal de 3.<sup>a</sup> Nominación); Dra. Laura Cristina Ceniceros (vocal. de 4.<sup>a</sup> Nominación); Dr. Carlos Ariel Lapine (vocal de 5.<sup>a</sup> Nominación). Ante mí: Dra. Verónica Romero. Secretaria, Sala I.