

JURISPRUDENCIA

Impuestos provinciales. Agente de recaudación. Omisión de actuar como tal. Multa por omisión. Acuerdo Plenario 20/09. Responsabilidad solidaria. Dimagol S.R.L., T.F.A.-P.B.A., 26/6/12.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 2306-261572, año 2007, caratulado “Dimagol S.R.L.”.

Y RESULTANDO:

Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a f. 3.694, por el Sr. Pablo Hernán Chimenti, por derecho propio y en representación de Dimagol S.R.L, patrocinado por el Dr. Bruno Nicolás Leandro, contra la Disp. 2.560, dictada el 30 de setiembre de 2008, por el gerente de Operaciones –Area Metropolitana–, dependiente de la Agencia de Recaudación Buenos Aires (fs. 3.671/3.691).

Que por el acto mencionado se determinaron las obligaciones fiscales del contribuyente de referencia con relación al impuesto sobre los ingresos brutos en su calidad de agente de percepción por el desarrollo de la siguiente actividad: “Venta al por mayor de productos alimenticios n.c.p.” (NAIIB 512290), por el período fiscal 2005 (julio a diciembre). El monto pretendido asciende a la suma de pesos ciento veinte mil cuatrocientos setenta y siete con noventa y dos centavos (\$ 120.477,92) con más los accesorios establecidos en el art. 86 del Código Fiscal –t.o. en 2004– y cs. de años ulteriores, calculados a la fecha de su efectivo pago (arts. 2 y 3).

Que así también, se aplica al contribuyente una multa equivalente al veinticinco por ciento (25%) del monto de impuesto dejado de percibir, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 53 del cuerpo normativo ya citado (art. 4), como también establecer en un sesenta por ciento (60%) los recargos del art. 51, inc. f), del Código Fiscal (t.o. en 2004).

Por el art. 6 se hace extensivo al Sr. Pablo Hernán Climenti, la responsabilidad solidaria e ilimitada con el contribuyente de Autos, por el pago del gravamen, multa e interés que pudiera corresponder.

Que a f. 3.711 se elevan los Autos a esta instancia.

Que a f. 3.714 se deja constancia que la presente causa se ha adjudicado a la Vocalía de 3.^a Nominación a cargo de la Cra. Estefanía Blasco. Se imprime impulso a las actuaciones y se hace saber a las partes que conocerá en la misma la Sala I, con la subrogación de la vocal de la 4.^a Nominación, Dra. Laura Cristina Cenicerros (arts. 2 del Reglamento de Procedimiento y 8 del Dto.-Ley 7.603/70 y sus modificatorias).

A f. 3.717 se da traslado a la representación fiscal, obrando el responde a fs. 3.719/3.725.

Que ante el ofrecimiento probatorio, a f. 3.728 previo a resolver se requiere al apelante que indique mediante listado los clientes respecto de los cuales pretende oficiar. A fs.

3.733 y 3.736 vuelven a efectuarse la misma intimación, bajo apercibimiento de tener por desistida la medida peticionada.

Finalmente, ante la falta de contestación del recurrente, a f. 3739 se tiene por desistida la medida probatoria en cuanto a la prueba informativa y con relación a la pericial contable, la misma es rechazada, ya que se vio frustrada ante el incumplimiento de la parte apelante de lo ordenado a f. 3.728.

Consentido lo resuelto “ut supra”, a f. 3.742 se resuelve llamar “Autos para sentencia”.

Y CONSIDERANDO:

I. Que en orden a exponer sus agravios, los apelantes plantean el equívoco criterio de la autoridad de aplicación al pretender endilgar al recurrente la omisión de pago del gravamen. Entiende que no se ha ocasionado perjuicio alguno al Fisco provincial al comprobarse que los contribuyentes a los cuales por error no se le percibió, han declarado e ingresado a través de sus propias declaraciones el impuesto. Que en torno a la prueba, la misma se ha ofrecido en oportunidad del descargo pero no ha sido considerada por A.R.B.A., al no ser abierta la causa a prueba. Entiende que si bien la misma es una carga del que la alega, la ofrecida de ninguna manera es inconducente, siendo que, como empresa Dimagol, no tiene la facultad suficiente para solicitar a los clientes sus DD.JJ. ni constatar las circunstancias expresadas; por ello es que solicita a este Cuerpo librar oficio para poder obtener las mentadas declaraciones juradas y sus anexos de percepciones. Cita jurisprudencia.

Asimismo, entienden que el art. 18, inc. 4, del Código Fiscal (t.o. en 2004) nada dice sobre aquellos agentes que no fueran percibidos o fueran percibidos en menos, por lo que no puede pretender la autoridad de aplicación, que el mismo responda por el importe no percibido, afectándose de no ser así el principio de legalidad. En el mismo sentido entiende que el reclamo de la suma del capital importa un enriquecimiento sin causa.

Expresan que es una facultad del Fisco imponer cargas, como ser la de actuar a su favor recaudando impuestos por su cuenta y orden, pero también debe proveer todos los elementos necesarios para adecuar su organización interna en cuanto al personal y los sistemas informáticos.

Consideran en cuanto a la multa, que se incumplió una obligación meramente formal, y que su accionar se encuadra en los parámetros del art. 52 del Código Fiscal (t.o. en 2004), y no en el art. 53 que comprende la obligación material o sustancial de pagar el impuesto, supuesto éste que se ha verificado al estar saldado por el propio contribuyente. Así también, considera que el error formal de no retener se debió a un error excusable de derecho, no generando daño fiscal alguno.

Con relación a los recargos, tiene la naturaleza de ser accesorios, por lo que, en consecuencia, al no estar obligado al pago de las sumas reclamadas por capital, tampoco corresponde su ingreso. Cita jurisprudencia.

Que en torno a la solidaridad entre el contribuyente directo y el agente de recaudación, el pago efectuado por el primero, libera de responsabilidad al responsable por la deuda.

Entienden que cuando el Código Fiscal quiso hacer solidarios a los contribuyentes directos junto con los agentes, así lo dispuso el art. 189 del cuerpo citado. Plantean la inconstitucionalidad de las normas establecidas en los arts. 18, 21, 55 y cs. del Código Fiscal, por su ingerencia respecto de las leyes nacionales dictadas por el Congreso Nacional. Cita jurisprudencia.

Finalmente hacen reserva del caso federal.

II. Que la representación fiscal destaca en primer lugar que la pretensa revocación del acto recurrido sustentada en la vulnerabilidad del derecho de defensa y de legalidad no puede prosperar, resultando infundadas e improcedentes las quejas manifestadas en tal sentido, toda vez que la determinación impositiva llevada a cabo se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable. Asimismo, recae sobre el apelante la carga de probar la deficiencia que le atribuye a fin de destruir la presunción de legitimidad del acto.

Con relación a la documentación ofrecida ya fue evaluada durante la fiscalización, como también no se ha rechazado prueba alguna, ya que de las constancias que acrediten la situación fiscal de sus clientes (fs. 23/25) se obtuvo como respuesta que “la firma no se encuentra inscripta como agente ... no posee declaraciones juradas ... ni ningún tipo de registro de control interno vinculado a los registros de recaudación”.

Que no puede los recurrentes alegar el desconocimiento de la legislación que regula las obligaciones o cargas que recaen sobre los agentes de percepción, ratificando lo expuesto pormenorizadamente en el acto atacado en cuanto a la finalidad perseguida por el legislador para establecer el deber de ingreso del tributo a cargo de una persona distinta de aquélla que dio origen al hecho imponible. En lo atinente al perjuicio fiscal, entiende que el incumplimiento de la norma impide el ingreso de los respectivos fondos en forma anticipada a las arcas de la provincia, con relación al momento en el cual debiera efectuarlo el contribuyente directo de no mediar la intervención del agente.

En cuanto a la errónea interpretación de la normativa, los apelantes pretenden invocar error excusable de derecho que configuraría una causal de eximición de la responsabilidad tributaria, línea argumental que debe desestimarse por resultar evidente que en supuesto de Autos la conducta reprochable fue verificada expresamente. Cita jurisprudencia.

Que respecto del encuadre del accionar del agente, la representación fiscal señala que el recurrente yerra al fundamentar su posición en el art. 18, inc. 4, del código de rito, como asimismo, en el razonamiento esbozado a fin de acreditar su posición. Invoca el criterio sostenido en el Acuerdo Plenario 20/09 de este cuerpo y cita jurisprudencia.

A su turno y en cuanto a la impugnación de la multa habiendo quedado debidamente corroborado el incumplimiento de las obligaciones fiscales imponibles a la firma, se ha configurado la omisión revista y sancionada en el art. 53 del aludido cuerpo normativo, resultando improcedente la queja en este sentido. En igual sentido se ha expedido el Tribunal Fiscal en el acuerdo plenario “supra” citado.

Con lo precedentemente expuesto, resulta ajustado a derecho la aplicación de intereses y recargos, conforme lo normado por los arts. 86 y 51, respectivamente, del aludido plexo legal.

Respecto de la extensión de responsabilidad la misma nace de la propia ley, en cuanto el legislador ha buscado la preservación del interés fiscal, fundado en la premisa de la existencia de responsabilidad en cabeza de los integrantes de los órganos de administración de las sociedades legalmente constituidas, así como también recuerda que la carta provincial establece que la provincia de Buenos Aires tiene el libre ejercicio de todos los poderes y derechos que por la Constitución Nacional no haya sido delegados al Gobierno de la Nación. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

En lo atinente a la inconstitucionalidad, cabe señalar que la temática exorbita el ámbito de la competencia de este Tribunal, por cuanto no se han producido precedentes de la Corte Suprema de la Nación ni de la Suprema Corte de la provincia en que se hubiere declarado la inconstitucionalidad de tales normas.

Finalmente, ante el Caso Federal planteado, al no ser esta una instancia válida para su articulación, deberá tenérselo presente para su oportunidad.

III. Voto de la Cra. Estefanía Blasco:

Que, en este estado, procederé a analizar cada uno de los agravios que dieran origen a las controversias citadas traídas a la competencia de este Cuerpo, a fin de decidir si la Disp. 2.560 resulta ajustada a derecho.

A. En primer lugar, y respecto de la prueba impetrada por los recurrentes, en esta instancia se ha dado la oportunidad de ejercer su derecho probatorio, carga que no fue sostenida por los apelantes, quienes siquiera han acompañado el listado de clientes respecto a los cuales pretendía officiar y de la cual dependía la pericial contable.

Que respecto al rechazo de la prueba (f. 3.675 vta.), cabe señalar que la autoridad de aplicación detenta amplias facultades para decidir sobre la admisibilidad de la misma, pudiendo rechazar las que fueran manifiestamente improcedentes o supérfluas o meramente dilatorias (conf. arts. 4 y 60 del C.F. y 362 del C.P.C.C.). En el presente caso resulta muy particular el descargo incoado, dado que el contribuyente proponía como prueba en el acápite respectivo que “el organismo” constata a través de la base de datos las declaraciones juradas presentadas por sus clientes, así como también se limita a exponer en apoyo de su postura que los mismos han determinado y cancelado su obligación tributaria a favor del Fisco por los períodos reclamados, sin acompañar ni ofrecer elementos tendientes a corroborar tal punto. Hace reserva, asimismo, de acompañar las DD.JJ. de sus clientes. Por ello, de las singularidades apuntadas me permiten concluir que el rechazo de la prueba por parte del juez administrativo interviniente resultó razonablemente fundado, advirtiéndose que no se ha incurrido en vicios que afecten el derecho de defensa de la quejosa, por lo que en este punto se rechaza el agravio (en sentido similar: T.F.A.-P.B.A., Sala I, “Empresa de Transporte 104 S.R.L.” del 23/10/08, Registro N° 1.107; “Fioriti Garaban S.A.”; Sent. del 15/10/09, Registro N° 1.254; “A y J Star S.R.L.” del 8/9/11, entre otras).

B. En torno a la cuestión de fondo que se ventila.

C. En relación al agravio vinculado con gastos vinculados a honorarios profesionales, y la asignación del cincuenta por ciento (50%) a la jurisdicción bonaerense por parte de la inspección, hallo en el Anexo II de fs. 1.686/1.697, copias de las facturas en las cuales dentro del concepto o descripción del servicio prestado no pueden darse una asignación concreta de prestación de servicios, sino inferida, vg.: honorarios profesionales vinculados a la contestación del requerimiento cursado por A.F.I.P., aprobación de estados contables, auditoría de la sociedad, entre otras. Por ello, entiendo que siendo Sthil Motoimplementos S.A. una sociedad cuyo domicilio fiscal, depósito y oficinas se encuentran en la localidad de El Talar, provincia de Buenos Aires, la distribución de dicho gasto resulta razonable, por lo que opino que la queja impetrada no puede prosperar.

D. Por su parte, en cuanto a la multa endilgada, es dable señalar que el art. 53 del Código Fiscal (t.o. en 2004 y cs. ulteriores) establece: “El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar ...”. Seguidamente la misma norma prevé expresamente las causales exonerativas de dicha sanción, al establecer que “... No incurrirán en la infracción reprimida quien demuestra haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho ...”.

Que tal como lo ha dejado sentado este Tribunal, la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión de tributo (doctrina de Autos: “Supermercado Mayorista Makro S.A.”, Sala III, de fecha 8 de febrero de 2001).

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

Dicho lo que antecede, corresponde declarar que la multa aplicada encuentra un sustento fáctico y jurídico sólo con relación al monto resultante de la liquidación que se ordena practicar de conformidad con lo resuelto en los Considerandos B y C del presente decisorio.

E. Que en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes ejercen las funciones del órgano de administración de la firma, con relación al pago del impuesto, intereses y multas, es importante destacar que la enumeración del art. 18 del

C.F. –t.o. en 2004 y cs. ulteriores– en el Tít. IV - “De los sujetos pasivos de las obligaciones fiscales”, es taxativa; el mismo reza: “Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables de cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes –en la misma forma y oportunidad que rija para éstos– las siguientes personas: 1. los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional. 2. ...”. A su vez el art. 21 establece, párrafos 1 y 2: “Los responsables indicados en los arts. 18 y 19 responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”.

Que 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.

Que 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. Sala I, en Autos: “Cabrales S.A.”, Sentencia del 21/12/01, “Tria S.A.” 28/10/04, entre otras).

Que en este orden también cuadra destacar que la responsabilidad de los representantes no nace como consecuencia de haber fracasado la intimación al principal, su obligación está en la misma línea o plano con aquél (conf. T.F.A.-P.B.A. Sala I, “in re”, “Frigorífico del Oeste” del 21/12/01; “Transportes Ader S.A.” del 18/5/06, entre muchas otras). Al respecto, sabido es que la doctrina tradicional, al delinear la figura del responsable, tuvo en cuenta que en las diversas legislaciones, además del sujeto pasivo del impuesto, se declara obligado al pago del tributo (o también al cumplimiento de otros deberes fiscales) a una persona diversa, en razón de una relación de hecho o derecho del “responsable” con el contribuyente (en este sentido, y entre muchas otras, véanse las obras de Gianninni - “Instituzione di Diritto Tributario” y Martínez - “Estudios de Derecho Fiscal”). Como lo señala Jarach (“El Hecho Imponible”, págs. 177/179) sólo el sujeto pasivo principal (el deudor por título propio o “contribuyente”) puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible. Todos los demás sujetos pasivos, agrega, se distinguen de aquél porque, aunque tengan alguna relación con la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, esta relación no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo. De ello, extrae la importante consecuencia de que sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico; para los otros obligados, el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza.

Que entiendo que el fundamento del art. 21 del C.F. (t.o. en 2004 y cs. ulteriores) 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 (conf. Sala I, en Autos: “Iggam S.A.I.”, Sent. del 18/2/05, Registro N° 452).

Por ello, la extensión de responsabilidad solidaria se refiere a una obligación pasada (impuestos vencidos), es decir por períodos durante los cuales los agraviados ejercían cargos de administración de la firma. 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 (conf. T.F.A.-P.B.A., en Autos: “Cooperativa Farmacéutica Junín L.T.D.A.” del 2/11/01, Sala III, en “Cater Cook” del 7/9/04).

Por ello, entiendo que corresponde extender solidariamente la responsabilidad de pago del impuesto y la multa resultante con más sus intereses a los Sres. Hans Peter Sthil y Pablo Esteban Fijalkauskas. Con relación al Sr. Alberto Amador Díaz, atento el fallecimiento informado a f. 11.331, por el Registro Nacional de la Personas, dejo plasmado el criterio sustentado en “Cerb Ganadera S.A.” del 26/5/11, toda vez que dicho cuerpo normativo no contiene directiva alguna que imponga a los sucesores universales afrontar el pago exigido a alguien declarado responsable por una deuda ajena, de conformidad con los arts. 15 y 16 del mismo plexo, según ha sabido advertirlo este Tribunal, lo que así declaro.

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

Por ello,

VOTO:

1. Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 11.258 (Alcance N° 1), por el Sr. Gustavo García en representación de Sthil Motoimplementos S.A., el Sr. Hans Peter Sthil, representado por los Sres. Eduardo José Esteban y Pablo Esteban Fijalkauskas por derecho propio, todos con el patrocinio letrado del Dr. Martín Portela, contra la Res. determinativa y sancionatoria 127, dictada el 31 de marzo de 2008, por el jefe del Departamento Fiscalización Avellaneda, dependiente de la ex Dirección Provincial de Rentas (fs. 11.149/11.173). 2. Ordenar practicar nueva liquidación, debiendo proceder a la distribución de los ingresos para la venta entre ausentes de conformidad con lo sostenido en el Considerando III del apart. B, dejando sólo el criterio adoptado por el Fisco para aquellos supuestos identificados con la expresión “CODNVO”, “PERSON” o simplemente donde no contenga forma de recepción, todo ello de acuerdo con los fundamentos expuestos en el citado apartado. 3. Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Alberto Amador Díaz en el art. 6 del acto en crisis. 4. Confirmar en todo lo demás, la Res. 127/08. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Voto del Dr. Luis A. Folino: adhiero al voto de la Cra. E. Blasco.

Voto de la Dra. Mónica Navarro: que adhiero al voto de la vocal instructora Cra. Blasco.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a f. 11.258 (Alcance 1) por el Sr. Gustavo García en representación de Sthil Motoimplementos S.A., el Sr. Hans Peter Sthil, representado por los Sres. Eduardo José Esteban y Pablo Esteban Fijalkauskas por derecho propio, todos con el patrocinio letrado del Dr. Martín Portela, contra la Res. determinativa y sancionatoria 127, dictada el 31 de marzo de 2008, por el jefe del Departamento Fiscalización Avellaneda, dependiente de la ex Dirección Provincial de Rentas (fs. 11.149/11.173).
2. Ordenar practicar nueva liquidación, debiendo proceder a la distribución de los ingresos para la venta entre ausentes de conformidad con lo sostenido en el Considerando III del apart. B, dejando sólo el criterio adoptado por el Fisco para aquellos supuestos identificados con la expresión “CODNVO”, “PERSON” o simplemente donde no contenga forma de recepción, todo ello de acuerdo con los fundamentos expuestos en el citado apartado.
3. Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Alberto Amador Díaz en el art. 6 del acto en crisis.
4. Confirmar en todo lo demás, la Res. 127/08. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Firmado ante: Dra. Verónica Romero, prosecretaria.

Vocales:

Sala I, 3.^a Nominación, Cra. Estefanía Blasco.

Sala I, 2.^a Nominación, Dr. Luis A. Folino.

Sala II, 4.^a Nominación, Dra. Laura Cenicerros.