

Solidaridad Tributaria Improcedencia

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Solidaridad tributaria. Improcedencia

Se confirma la demanda por la que se dispuso anular la

Resolución dictada por el Tribunal Fiscal en cuanto establece la condición de responsable solidario del accionante por la deuda tributaria correspondiente a una firma desde que no reviste el carácter de integrante del órgano de administración. En la ciudad de La Plata, a los once días del mes de Agosto del año dos mil dieciseis, reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en Acuerdo Ordinario, para pronunciar sentencia en la causa ?GARCIA FAURA IGNACIO C/ DIRECC. PROVINCIAL DE RENTAS S/PRETENSION ANULATORIA - OTROS JUICIOS?, en trámite ante el Juzgado DE PRIMERA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO N°3 del Departamento Judicial LA PLATA (expte. N° -19630-), con arreglo al sorteo de ley, deberá observarse el siguiente orden de votación: Señores Jueces Dres. GUSTAVO DANIEL SPACAROTEL, GUSTAVO JUAN DE SANTIS Y CLAUDIA ANGÉLICA MATILDE MILANTA. El Tribunal resolvió plantear la siguiente CUESTION ¿Es justa la sentencia apelada? En su caso, ¿qué pronunciamiento corresponde adoptar? VOTACION A la cuestión planteada, el Dr. Spacarotel dijo: I. Por sentencia de fecha 9-06-15, el juez de primera instancia en lo Contencioso Administrativo N° 3 de La Plata, resolvió: a) Hacer lugar a la demanda promovida por Ignacio García Faura; b) Anular la Resolución dictada en el Expediente N° 2360-192590-09 por la Sala III del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires con fecha 7 de Junio de 2012, en cuanto establece la condición de responsable solidario del accionante por la deuda tributaria correspondiente a la firma N y GV S.R.L. (determinada en la Disposición Delegada GR N° 7651/10 de ARBA); y, c) Imponer las costas del proceso a la demandada en su condición de vencida (fs. 104/113). II. Para así decidirlo sostuvo que: a) El tema a decidir se circunscribe a determinar si corresponde anular la Resolución dictada el 7 de Junio de 2012 en el Expediente N° 2360-192590-09 por la Sala III del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, mediante la cual se confirmó la condición de responsable solidario del accionante por la deuda tributaria correspondiente a la firma N y GV S.R.L. determinada en la Disposición Delegada GR N° 7651/10 de ARBA (fs. 108 vta.). b) La prueba pericial ofrecida fue desistida y los restantes elementos probatorios incorporados en el proceso no permiten acreditar la alegación de que, sin perjuicio de la amplitud del poder que le fuera otorgado, nunca ejerció las facultades que allí se le conferían. El accionante tuvo oportunidad en este proceso, de producir la prueba que le había sido negada en sede administrativa y de esa forma poder acreditar la razón de sus dichos, pero no obstante ello optó por desistir de la misma (fs. 109 vta./110). c) Tampoco resulta atendible el argumento de la accionante vinculado con el carácter subsidiario de la responsabilidad solidaria que se le imputa. Tal pretensión implica transformar una responsabilidad solidaria, lisa y llana, en una responsabilidad de carácter subsidiario contraria a lo establecido por el Código Fiscal (fs. 110). d) La sentencia del Tribunal Fiscal resulta reprochable, pues so pretexto de una interpretación integral del acto administrativo cuestionado, reforma el mismo en perjuicio del contribuyente recurrente (fs. 111/113). En ese sentido, si bien dicha circunstancia no fue expresamente denunciada por el actor en su demanda, constituye un fundamento determinante que conduce a la declaración de ilegitimidad de los actos impugnados que, por aplicación del principio iura novit curia, no puede soslayarse (fs. 111). Del relato de las actuaciones administrativas puede advertirse que el Tribunal Fiscal, si bien consideró por unanimidad que no correspondía imponer al Sr. Ignacio García Faura la responsabilidad solidaria por la multa correspondiente a la infracción establecida en el art. 53 del Código Fiscal, agravó -por decisión mayoritaria- la situación del recurrente, al considerar que el hecho de que el artículo 7 de la Disposición impugnada invoque los arts. 18, 21 y 55 del Código Fiscal, mencionando a continuación la extensión de la responsabilidad solidaria por la multa por omisión sin referirse expresamente al impuesto y los intereses reclamados, no impedía considerar que el mismo resultaba solidariamente responsable por tales conceptos (fs. 111 vta.). Asiste razón al Tribunal Fiscal cuando deja sin efecto la responsabilidad solidaria de los apoderados de la firma por cuanto el art. 55 del Código Fiscal sólo la extiende a los integrantes de los órganos de administración, condición que no reviste el accionante de autos. Dicho ello, el argumento del voto mayoritario que so pretexto de una interpretación integral del acto impugnado, agrava la situación del recurrente, resulta irrazonable (fs. 112). Resulta contrario a derecho el proceder adoptado por el Tribunal Fiscal, en función del principio de la reforma en perjuicio, legalidad y la limitación a la potestad anulatoria de oficio (fs. 112 vta./113). III. Contra el mentado pronunciamiento se alza la parte demandada, a tenor del recurso deducido a fs. 117/119. A fin de fundamentar y abastecer su crítica, alega que: a) El decisorio resulta irrazonable, pues trastoca en forma oficiosa e incongruente el objeto de controversia (fs. 118). En esa inteligencia, alega que el juez se desentiende del tema a decidir traído a conocimiento por las partes, focalizando su decisión en un aspecto novedoso y meramente formal, recurriendo incorrectamente al principio iura novit curia, excediendo su jurisdicción (fs.

118). Precisa que esa circunstancia no formó parte de la discusión del caso, no fue planteada por la parte actora (ni en la instancia administrativa previa, ni en esta instancia judicial), ni contestada al ejercerse el derecho de defensa (fs. 118). Afirma que en ningún momento el actor desconoció la responsabilidad solidaria que se le impusiera junto con la firma contribuyente por multas, impuestos e intereses reclamados, sino que por el contrario, en todo momento cuestionó ampliamente dicha imposición. La falta de impugnación de dicho fallo con base en tal vicio, le permitió adquirir firmeza en ese puntual aspecto, circunscribiéndose el debate a las cuestiones que fueron objeto de agravio expreso (fs. 118). Añade que el juez alteró los márgenes de la litis, agregando vicios al fallo en forma extra petita, con base en una genérica invocación del principio iura novit curia (fs. 118). Refiere que ello supone, además, desconocer las reglas propias del derecho administrativo en materia de nulidades y las limitaciones que en tal sentido debe observar el juez (fs. 118). Puntualiza que la alteración del debate propuesto por las partes del proceso, viola la preclusión, congruencia, igualdad de partes, el debido proceso y derecho de defensa (fs. 118 vta.). b) A todo evento, alega que la supuesta irregularidad advertida por el juzgador es solo aparente e infundada (fs. 118 vta./119). Señala que en el acto no existe ni ha existido un agravamiento de imputación tributaria del actor en oportunidad de resolverse el recurso de apelación impetrado en instancia administrativa. A contrario, postula que esa cuestión fue expresamente tratada por el Tribunal Fiscal, analizando profundamente las actuaciones administrativas en relación a la responsabilidad solidaria impuesta por todo concepto (fs.118 vta.). Manifiesta que no existe vicio reprochable a la Administración, ni tampoco ha sido señalado en tal sentido por la parte demandante quien en todo momento se encontró informada y en conocimiento de la responsabilidad solidaria que se le imponía por todos los conceptos involucrados, situación que le permitió en todo momento, cuestionarla con total amplitud en las distintas instancias de revisión (fs. 119). Enfatiza que la apreciación del magistrado resulta, además de improponible por oficiosa, meramente formal y carente de apoyo sustancial (fs. 119). IV. Habiéndose declarado su admisibilidad (arts. 55 inc. 1, 56, 57 y 58, CCA; fs. 104/113, 117/119, 121, 124, 125 y 126), corresponde resolver sobre los fundamentos del recurso impetrado (fs. 127). V. Considero que asiste razón a la parte demandada cuando alega error de juzgamiento, pues la resolución ha quebrantado el principio de congruencia. Sin perjuicio de ello, en razón del principio de apelación adhesiva, trataré las alegaciones desestimadas, anticipando la confirmación del sentido decisorio de instancia, a sazón de los fundamentos que acto seguido desarrollaré. a) En primer lugar, destaco que como expone la parte demandada, el decisorio ha quebrantado el principio de congruencia, introduciendo de forma oficiosa una cuestión que no fuese debidamente planteada por las partes. En ese sentido, el principio del iura novit curia no puede servir como fundamento para introducir planteos fácticos que no sólo no han sido directa o indirectamente esgrimidos por las partes, sino que inclusive -en función de su propia conducta y ejercicio del derecho de defensa- fueron obviados, soslayados y/o asumidos. La lectura de las distintas decisiones y presentaciones, administrativa y/o judicial, dejan en evidencia el déficit señalado. De ese modo, la denuncia genérica de vicios que tornan nulo de nulidad absoluta e insanable el acto (fs. 19 vta.), no son suficientes a tal fin, pues el actor en todo momento cuestionó en forma amplia la imposición tributaria. Menos aún, cuando de la lectura del escrito postulatorio en ningún momento surge elemento alguno que postule o deje entrever el mentado vicio, independientemente del mérito o acierto que cabría asignarle (circunstancia que la sentencia del Tribunal Fiscal dejase en evidencia). Luego, el cabal entendimiento del principio acerca del cual el juez pone el derecho?, su vinculación con los elementos de la causa y la alteración del debate propuesto por las partes, socava diferentes garantías constitucionales y convencionales involucradas (v.gr., dispositivo, congruencia, preclusión, igualdad de partes, debido proceso y derecho de defensa, entre otros), evidenciando el error del juzgamiento del decisorio (arts. 49, 50, 77 inc. 1 y concs., CCA; 163 y concs., CPCC). b) En segundo lugar, como adelantásemos, en función del principio de apelación adhesiva, trataré las alegaciones desestimadas por el juez de grado, anticipando que asiste razón a la parte actora y, por ende, que la demanda debe ser igualmente acogida. En ese sentido, recordemos que ?Las alegaciones o defensas propuestas en primera instancia por la parte vencedora que no ha apelado por haberle sido favorable el resultado del pleito, quedan sometidas al tribunal de alzada en el supuesto que en esa instancia sea revocado el pronunciamiento. En tal situación tiene operatividad la figura de la denominada adhesión -implícita- a la apelación? (SCBA, Rc 120360 ?Carrique, Liliana Beatriz y otro/a c/Hormaechea, Claudio Fabián y otro/a s/Desalojo (excepto por falta de pago)?, res. del 22-12-15, entre otras; arts. 272 y concs., CPCC; 59, 77 inc. 1 y concs., CCA). Hecha la digresión, señalaré que el Código Fiscal vigente disponía en su artículo 18 que se encontraban obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, los que administren o dispongan de los bienes del contribuyente en virtud de un mandato legal o convencional y/o los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas civiles o comerciales (incisos 1 y 2, respectivamente). Asimismo, el artículo 21 prescribía que los responsables indicados en la citada manda respondían en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. También se establecía que el responsable podía eximirse si acreditaba haber exigido del sujeto pasivo del gravamen, los fondos necesarios para el pago y que éste lo colocó en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva. De igual forma, el art. 55

del mismo cuerpo legal estatúa que en el caso de las infracciones previstas en los arts. 51, 52 y 53 cometidas por personas jurídicas, los integrantes de los órganos de administración eran solidaria e ilimitadamente responsables por el pago de las multas. En ese contexto, la responsabilidad solidaria e ilimitada endilgada al actor, resulta carente de sustento. Primero, porque como lo manifestase en distintos precedentes, en línea con lo decidido por la Sala II de la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de San Martín en una causa análoga ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio?, fallo que se encuentra firme por decisión de la Suprema Corte provincial (SCBA, causa C. 110.369, sent. del 2-7-14), la regulación de la responsabilidad solidaria que contiene el artículo 21 del Código Fiscal Provincial -de carácter ?objetiva?, ajena a la idea de culpabilidad u obrar de similar índole reprochable- desborda las pautas constitucionales de superior jerarquía que devienen aplicables al supuesto de autos, circunstancia que abona el cuestionamiento de la extensión operada (cfr. arts. 31, Constitución Nacional; 59 y 274 de la Ley de Sociedades Comerciales 19.550; mi voto in re CCALP causas N° 16051 ?Travini?, res. del 7-10-14; N° 15951 ?Marchionni?, res. del 17-10-14, N° 15976 ?Marín?, res. del 17-10-14; N° 5246 ?Yell Argentina S.A.?, sent. del 02-12-14; N° 16143 ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Berisso Juan Carlos y otros s/Apremio Provincial?, sent. del 29-12-14, entre otras; ver fs. 87). Segundo, porque a todo evento, el artículo 18 del Código Fiscal exige como condición para extender la responsabilidad, la administración y/o disposición efectiva. La manda es clara al disponer que serán responsables los que ?administren o dispongan de los bienes?. Por lo tanto, a contrario de lo manifestado por el organismo recaudatorio y la demandada, no alcanza con detentar un poder general a tales fines (ver fs. 13/24, 77/83 y 106/113). Es decir, que si bien el poder otorga facultad para administrar, de ello no se deriva el hecho requerido como condición de extensión, esto es, la administración concreta y efectiva.

Tercero, siendo que lo que la norma exige es que se ?administre o disponga?, quien debería acreditar la existencia de dicha actividad es la Agencia de Recaudación demandada. En esos términos, si bien el poder supone un facultamiento y un deber, para que ello sea exigible en los términos de la norma, tiene que existir administración y/o disposición. Recordemos que el actor, maguer los alcances del poder, denunció la existencia de simples tareas de administración. La norma dice quienes administren: quien detenta un poder, no necesariamente administra. Probar que no se administra es un hecho negativo. Debería demostrarse que se realizaban operaciones, circunstancia positiva que era carga de la demandada. En ese contexto, exigir e interpretar que el sólo hecho de contar con un poder, sin ser parte del órgano de administración de la persona jurídica, te convierte en responsable solidario cuando la norma exige algo más (serlo efectivamente), no sólo subvierte el sentido de las cargas probatorias y las presunciones imperantes, sino que resulta reñido con el principio de legalidad tributaria. En esa inteligencia, corresponde destacar que el acto determinativo en crisis no hace ninguna imputación personal, simplemente basa y estructura su atribución de responsabilidad sobre el hecho ?objetivo? de contar con un poder de administración que entiende suficiente para presuponer que detenta tal carácter, que su función es asimilable a los órganos de administración de la propia sociedad y que realizó, sólo por ello, ?efectivamente? dichos actos. No se denuncia ningún hecho o conducta en particular. Aún más, el acto determinativo entre sus considerandos precisa que ?resulta indiferente que el apoderado haya ejercido o no dichas facultades, lo relevante resulta determinar si las detentaba?. Cuarto, la demandada realiza una interpretación no sólo objetiva sino extensiva del artículo 18 inciso 1. De allí que, el sostenimiento de la aplicación extensiva de responsabilidad ante un supuesto donde el actor aparece como apoderado, sin acreditarse el ejercicio efectivo de su condición de administrador, resulta irreconciliable con los principios de legalidad tributaria, certeza en las reglas de juego, seguridad jurídica, previsibilidad y coherencia (arts. 1, 14, 17, 18 y concs., CN; 1, 15, y concs., CP). Quinto, como señala el magistrado de instancia, es preciso destacar que el actor tampoco forma parte del órgano de administración. Es decir, no detentaba el carácter de director, ni gerente, ni socio de la empresa. En definitiva, es importante tener en consideración que a través de la resolución determinativa y la sentencia del Tribunal Fiscal cuestionadas, se establecieron las obligaciones fiscales en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos a cargo de la firma N Y GV SRL, declarándose responsable solidario al coadyuvante de autos. Dicha circunstancia, en el contexto fáctico jurídico descripto, la situación acreditada del mismo, su valoración y las consideraciones en torno a la índole de responsabilidad estatuida por el Código a la luz de la decisión de la Suprema Corte provincial, son motivos suficientes para declarar la nulidad del acto determinativo a su respecto (conf. mi voto in re CCALP causas N° 13557 ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión Anulatoria (Coady.: Alberto José Rodríguez Giménez)?, sent. del 15-03-16, entre otras). VI. En mérito de los argumentos vertidos, estimo que corresponde confirmar el sentido decisorio de instancia en razón de los fundamentos dispensados, rechazando con ese alcance el recurso de apelación deducido, con costas del proceso a la demandada vencida (arts. 1, 12, 50, 51, 59, 77 inc. 1 y concs., CCA; 163, 272 y concs., CPCC). Así lo voto. A la cuestión planteada, el Dr. De Santis dijo: Discrepo con el primer voto. Considero sin posibilidad de recibo al recurso de apelación. Parto de la plataforma que constituye la base del conflicto desde el relato que deja ver la sentencia apelada, con detalle que hago mío para abastecer esta intervención. Me convence de ese anticipo la consistencia de los argumentos bajo los cuales el juez de la causa censura la decisión del tribunal fiscal de apelación (res. de fecha 07.06.12 Sala

III; expediente administrativo n° 230-192590-09) al advertir en ella un agravamiento en la situación del actor en el desenlace del recurso que dedujera en esa sede y su exposición en el mayor alcance de la responsabilidad que le fuera atribuida por el artículo 7 de la resolución determinativa n° 7651/10, en tanto esta última la limitara al pago de la multa por comisión de la infracción de omisión de tributo prevista en el artículo 53 del Código Fiscal (t.o. 2004) sin otro componente de atribución solidaria. En esa dirección, advierto que el reproche de inconsistencia que le propina la representación fiscal a la sentencia apelada carece de eficacia. En efecto, el núcleo del conflicto radica en el control de legalidad de una decisión administrativa que instara el actor (resolución TFA, Sala III del 07.06.12) y que constituye, en su integralidad, el escenario del suceso judicial, por lo que es su contenido y el conjunto de sus términos la materia que lo conforma, en tanto queda comprendido en la empresa que aquél articulara ante la jurisdicción. En esa misma inteligencia, relativa a la revisión de la resolución primigenia (n° 7561/10), debe entenderse el desarrollo que expone el voto de la minoría (voto Dra. Hardoy; sent. TFA del 07.06.12). Más aún tan pronto se consideran sus razones. A éstas se las ve con destino en la necesidad de una atribución legal precisa, cuya ausencia luce como fundamento de la revocación del alcance que ventila la causa en relación con las multas aplicadas (véase apartados 1 y 2 sent. TFA cit.), y en el requerimiento de presencia de una decisión formal de la que pueda resultar la extensión solidaria a los administradores y demás responsables como condición del deber de pago de los gravámenes, recargos, intereses y otros conceptos procedentes. La extensión de la determinación recurrida ante el tribunal fiscal, que éste amplificara al valorar comprendidos en la exigencia de su artículo 7 (res. n° 7561/10) otros conceptos no expresos al decidir la suerte del planteo impugnatorio en su sede, también se deja ver como materia de consigna en esa intervención. Bajo ese vértice, he de señalar que la estructura lógica del pronunciamiento recurrido, como la deja ver el desarrollo del considerando sexto (6°), se aviene a la regla que autoriza al órgano judicial a considerar las cuestiones de derecho, más allá del planteo de parte, pues precisamente, esa variable responde a la naturaleza inherente a la función de la jurisdicción (iuria novit curia).

De suyo, tanto la cuestión relativa al impedimento de modificar en perjuicio del recurrente la decisión que es materia de recurso suyo en sede administrativa (reformatio in peius) y el rango de principio general transferible al procedimiento ante el tribunal fiscal de apelación, conforman una situación procesal que se reporta en el derecho adjetivo y por lo tanto queda comprendida en aquella variable de labor judicial inherente (conf. arts. 4, 5, 6 y ccs. ley 10.397; t.o. 2004; actualmente arts. 4, 5, 6 y ccs. t.o. 2011 y art. 272 y ccs. del CPCC). Dicho ello, no advierto óbices de congruencia en la sentencia pronunciada. El recurso deducido no logra demostrar error de juzgamiento en este tópico. Luego, el análisis de la cuestión así suscitada, bajo el prisma de las reglas expuestas, revela también una conclusión de exceso en el acto administrativo impugnado, pues lo cierto es que la lectura del artículo 7 de la resolución determinativa y sancionatoria de la Gerencia de Operaciones Área Interior n° 7651/10 es inequívoca, al limitar la responsabilidad solidaria determinada al pago de la multa por la comisión de la infracción de omisión de tributo (art. 53 del CF), sin que de sus demás disposiciones pueda colegirse otra extensión. Tampoco de sus fundamentos, pues si bien se sostiene en una norma legal comprensiva de otros conceptos, nada autoriza a incluirlos en un pronunciamiento que sólo adopta uno de ellos para componer el alcance de la solidaridad establecida. De ese modo, expreso mi respuesta a las líneas de agravio planteadas por la representación fiscal, dejando a salvo que, frente a esas razones se neutraliza la necesidad de todo otro tratamiento, incluido los que desarrolla el primer voto para mantener el desenlace que auspicia. Así, con arreglo a lo expuesto considero que el recurso de apelación debe rechazarse y confirmarse la sentencia impugnada en cuanto ha sido materia de agravios. Tal mi pronunciamiento.

Propongo: Rechazar el recurso de apelación de la representación fiscal demandada y confirmar la sentencia atacada en todo cuanto ha sido materia de agravios, con costas enalzadas a su cargo por revestir calidad de vencida (conf. arts. 51, 55, 56, 58, 59 y ccs. ley 12.008, t. seg. leyes 13.101 y 14.437). Así lo voto. A la cuestión planteada, la Dra. Milanta dijo: Comparto el examen realizado y la solución propiciada por el Dr. De Santis a la cuestión debatida, dejando a salvo que no coincido con el carácter revisor que al juicio se asigna (cfr. SCBA, causas B. 64.553, ?Gaineddu?, res. del 23-IV-2003; B. 65.346, "Martínez del Bosque?", sent. del 24-VIII-2011), aspecto que no incide, en este caso, en los fundamentos como en la decisión a la que adhiero. Así lo voto.- De conformidad a los votos precedentes, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, dicta la siguiente SENTENCIA Por los fundamentos de la mayoría expuestos en el Acuerdo que antecede, se resuelve rechazar el recurso de apelación de la representación fiscal demandada y confirmar la sentencia atacada en todo cuanto ha sido materia de agravios, con costas enalzadas a su cargo por revestir calidad de vencida (conf. arts. 51, 55, 56, 58, 59 y ccs. ley 12.008, t. seg. leyes 13.101 y 14.437). Difiérese la regulación de honorarios para la oportunidad dispuesta por los artículos 31 y 51 del decreto ley 8904/77. Regístrese, notifíquese y devuélvase al juzgado de origen oficiándose por Secretaría. Fdo. Gustavo Juan De Santis. Juez. Claudia A.M. Milanta. Juez. Gustavo Daniel Spacarotel. Juez. Dra. Mónica M. Dragonetti. Secretaria.

010733E