

## **TERRA BTH S.R.L. Vs. PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- S/ NULIDAD Y REPETICION DE PAGO**

Corte Suprema de Justicia de Tucumán, Sala en lo Contencioso Administrativo, Laboral, Civil en Documentos y Locaciones y Cobros y Apremios. Sentencia N° 1512 del 29/11/2023. Texto tomado del Portal de Jurisprudencia del Poder Judicial de Tucumán ([jurisprudencia.justucuman.gov.ar](http://jurisprudencia.justucuman.gov.ar)), registro N° 69714. Reproducción del texto publicado, sin agregados ni supresiones.

Origen: CAMARA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE TUCUMÁN

SENT N° 1512

C A S A C I Ó N

Provincia de Tucumán, reunidos los señores Vocales de la Excma. Corte Suprema de Justicia, de la Sala en lo Contencioso Administrativo, Laboral, Civil en Documentos y Locaciones y Cobros y Apremios, integrada por los señores Vocales doctores Daniel Leiva, Antonio D. Estofán y Daniel Oscar Posse -por encontrarse excusadas las señoras Vocales doctoras Claudia Beatriz Sbdar y Eleonora Rodríguez Campos-, la señora Vocal doctora María Felicitas Masaguer por no existir votos necesarios para dictar pronunciamiento jurisdiccional válido- y el señor Vocal doctor Álvaro Zamorano -por subsistir la falta de votos necesarios para dictar pronunciamiento jurisdiccional válido-, bajo la Presidencia de su titular doctor Daniel Leiva, para considerar y decidir sobre el recurso de casación interpuesto por la demandada, en autos: "Terra BTH S.R.L. vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ Nulidad y repetición de pago".

Establecido el orden de votación de la siguiente manera: doctores Daniel Leiva, Antonio D. Estofán y Daniel Oscar Posse, doctora María Felicitas Masaguer y doctor Álvaro Zamorano, se procedió a la misma con el siguiente resultado:

El señor Vocal doctor Daniel Leiva, dijo:

1.- Viene a conocimiento y resolución de esta Corte el recurso de casación interpuesto por la demandada en fecha 21/02/2021, contra la sentencia dictada por la Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo del Centro Judicial Capital del 22/12/2020. La contraparte contestó el traslado el día 09/3/2021. Por resolución del 11/8/2021 el Tribunal declaró admisible el recurso.

La sentencia impugnada resolvió: "I. HACER LUGAR a la demanda promovida por la razón social TERRA BTH S.R.L. en contra de la PROVINCIA DE TUCUMAN. En consecuencia, declarar la nulidad del acta de deuda n° A720/2016 DGR, en cuanto determina la obligación tributaria respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de retención; de la Resolución DGR D297/18 del 17/07/2018; y de la sentencia TFA N° 786/18 del 15/11/2018, conforme lo considerado. II. HACER LUGAR a la acción de repetición deducida por la razón social TERRA BTH S.R.L. en contra de la PROVINCIA DE TUCUMÁN y, en consecuencia, condenar a esta última a restituir a la actora la suma abonada por esta, correspondiente al Acta de Deuda A720/2016 según nueva planilla denominada "Planilla determinativa Acta de Deuda A720/2016 - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención - Etapa Impugnatoria", confirmada por sentencia n° 786/18 del TFA del 15/11/2018, más intereses, conforme lo considerado. Firme la presente, la Provincia de Tucumán deberá confeccionar planilla del monto adeudado dentro del plazo de diez días". Impuso las costas a la demandada vencida y difirió la regulación de honorarios de los profesionales intervinientes para su oportunidad.

2.- La demandada alega que “si bien el fallo en crisis se jacta de proteger el debido proceso y búsqueda de la verdad material, lo cierto es que ha obviado, sin fundamentación suficiente, la aplicación del derecho positivo vigente, sin citarlo siquiera manifestar el por qué éste no resultaría aplicable al caso particular”. Aduce que “cita como normativa genérica al artículo 3 de la ley de procedimiento administrativo”, pero “sin desconocer la legitimidad de los artículos 98 y 120 del Código Tributario Provincial (CTP), hace oídos sordos a dichos imperativos que no son otra cosa que la reglamentación del debido proceso adjetivo en el ámbito de la Administración Tributaria”.

Indica que “pasando de la normativa general administrativa a la particular administrativa-tributaria, el sentenciante debió merituar la aplicación de los artículos n° 98 y 120, segundo párrafo del CTP, y dar por cumplido el trámite respectivo, avalando el recto obrar de la Administración”. Añade que “aplicados los lineamientos generales al procedimiento administrativo cursado por ante la DGR y el TFA, se corrobora, de la compulsa de las actuaciones administrativas, que se ha respetado el debido proceso, búsqueda de la verdad material, derecho de defensa y, por sobre todo, el derecho positivo vigente, aplicándose en el particular la normativa específica para el caso de la determinación impositiva en sus diferentes instancias (arts. 98, 120, segundo párrafo, y 134 del CTP)”.

Puntualiza que dicha normativa “no ha sido cuestionada en cuanto a su legitimidad ni aplicación al caso concreto, ni por la actora en su escrito de demanda, ni por el propio sentenciante, el que -como ya se destacó- simplemente omitió su mención, su aplicación o toda manifestación expresa de rechazo fundado sobre su aplicación al particular”.

Sostiene que “violenta los derechos de la accionada, la sentencia dictada que, de una manera sobradamente liviana, mediante la cita permanente de diferentes fallos ya superados por nueva jurisprudencia y que devienen en inaplicables en la especie, ha omitido la valoración de la normativa específica aplicable al caso que le fue sometido para su análisis y decisión, conformando por ello mismo un decisorio arbitrario que se aparta, sin razón alguna ni motivo expreso, del derecho positivo vigente para el procedimiento de determinación de oficio practicado”.

Expone que “en cumplimiento del debido proceso normado en los artículos 98 y 120 del CTP, fue que la Resolución dictada por la DGR N° D 297/18 receptó las probanzas ofrecidas por el allí impugnante, fundamentando su decisorio de manera expresa”. Agrega que “por imperativo legal -oportunidad de la prueba según lo normado por el artículo 134 del CTP- el TFA declaró la cuestión de puro derecho, confirmando posteriormente la Resolución dictada por la Autoridad de Aplicación”. Dice que “en esta oportunidad el Tribunal Fiscal no se opuso al planteo de nuevos argumentos, sino que, entendiendo válido al procedimiento anterior, declaró la cuestión de puro derecho, sin arbitrar nuevas probanzas por no ser aquellas admisibles a tenor de lo dispuesto por el art. 134 del CTP”.

Considera que “es la sentencia recurrida la que pretende tergiversar los alcances dispuestos por las leyes, aduciendo que los argumentos que sustentan la Sentencia del TFA y la aplicación debida del artículo 134 que el mismo hizo, resulta ser un mero formalismo que obstaculiza el conocimiento de la verdad material”. Explica que “el fallo se aparta de la voluntad legislativa, imponiendo a la Administración un deber que excede lo dispuesto por las propias leyes”.

Advierte que “la verdad material y debido proceso administrativo imponen a la DGR el deber de habilitar a favor de los administrados las etapas pertinentes para alegar y probar aquello que hace a su derecho, más no obligan a aquélla a suplir la negligencia del administrado que no se preocupó en la etapa procedimental oportuna de presentar pruebas que hagan a su derecho”. Añade que “siendo un caso de agente de retención, es el agente quien posee la información necesaria para esclarecer la verdad de lo ocurrido”, y que “si éste decide -por voluntad propia- no invocar ni incorporar al procedimiento tramitado pruebas eficientes, dicha carga probatoria no puede serle endilgada a la Administración”.

Señala que “durante la tramitación del expte. administrativo 24007/376/D/2016 por ante la DGR, notificado del Acta de Deuda confeccionada, el agente eligió sus argumentos de defensa y acreditó aquello que consideró que hacía a su derecho”. Destaca que “tan así que la probanza ofrecida por su parte dio lugar a la admisión parcial de la impugnación presentada”. Razona que “con ello no queda más que afirmar que el debido proceso, derecho de defensa y verdad material se han resguardado en el procedimiento tramitado dentro de los límites dispuestos por la normativa aplicable; esto es, dentro de lo preceptuado por los artículos 98 y 120 del CTP”.

Indica que “luego, en la etapa recursiva, en la que el agente incorporó nuevos argumentos dentro de las facultades conferidas por el artículo 134 del CTP, en cumplimiento nuevamente del debido proceso normado por el CTP, el TFA no admitió nuevas probanzas, por estar dicha facultad vedada expresamente por ley”. Puntualiza que “la Excma. Cámara se limita a decir que la aplicación del art. 134 del CTP por parte del TFA constituyó un mero formalismo, pero no llega a descalificar la constitucionalidad de la citada normativa”.

Afirma que “es el propio agente y no la administración quien se encuentra, de hecho, en mejores condiciones para probar aquello que alega, constituyendo dicha carga probatoria un deber que a su vez lo alcanza por imperativo legal”. Precisa que “el sólo conocimiento por parte de la Administración de los sujetos pasivos comprendidos en el ajuste no releva al agente, responsable solidario, de su deber de cooperación en el proceso de determinación de oficio mediante el aporte de toda aquella prueba que permita esclarecer la verdad de los hechos”. También que ello ocurre “más aún en el caso que nos ocupa, donde el propio tribunal reconoce la responsabilidad solidaria del agente de retención y que la información obrante en el Organismo fiscal contiene datos globales que no permiten determinar ciertamente el ingreso del tributo por los sujetos pasivos del impuesto”. Asimismo, que “violenta entonces también la posición de la demandada que dicha circunstancia fáctica -mejor condición para probar- haya sido obviada por el sentenciante, quien se limitó a concluir, sin fundamentos de hecho ni derecho alguno, que, por ser conocidos los proveedores del agente, la administración tenía mayor y mejor acceso, que el propio agente partícipe de la operación, a la información necesaria para conocer la verdad de los hechos”.

Sostiene que “la valoración hecha por el tribunal al cuaderno de prueba producido por el Actor, nada aporta como prueba fehaciente de la nulidad del procedimiento cursado, como pretende presentarlo el sentenciante, toda vez que si bien los proveedores eran conocidos por la administración, las pruebas ofrecidas no llegaban a integrar el procedimiento con elementos ciertos del ingreso del tributo por los obligados directos, como hecho eximente de la responsabilidad del interesado o como prueba acabada de que el agente no incumplió con su deber de retener”.

Manifiesta que “no es entonces el conocimiento de los sujetos comprendidos en la determinación lo que se necesitaba para hacer lugar al planteo impugnatorio”, sino que “lo necesario era que el agente, dentro de los límites dispuestos por las normas y en cumplimiento de su carga probatoria, demostrara fehacientemente que no mediaba en el caso un deber de retener o que, de existir tal obligación, el sujeto pasivo del tributo había ingresado los valores no retenidos por su parte. y es justamente la prueba de tales hechos la que se encontraba al alcance del agente de retención, partícipe de la operatoria comercial, y debía ser incorporada por el mismo al procedimiento en la etapa habilitada por ley para ello como un derecho/deber contenido en la norma de forma”.

Alega que “tampoco la prueba producida en autos demuestra que el principal obligado haya ingresado el tributo reclamado al agente, toda vez que la presentación y pago de las DDJJ respectivas no acreditan en modo alguno el pago de la retención omitida”. Destaca que “dicha afirmación resulta falsa, toda vez que se trata de un hecho no acreditado en el proceso judicial ni en el administrativo tramitado”.

Afirma que la sentencia se aparta del precedente de la CSJT en autos “Compañía Bioenergética La Florida S.A. s/ Concurso preventivo. Incidente de revisión promovido por la concursada contra crédito de la D.G.R.” (Expte. N° C1471/13-I9).

Expresa que “el fallo en crisis no solo hace una incorrecta aplicación de los precedentes ‘Barbieri’ y ‘Bercovich’, por cuanto en ellos el contribuyente intentó ofrecer prueba en sede administrativa y la D.G.R. se lo impidió, lo que no ocurrió en el caso de autos, ya que en la etapa impugnatoria se admitió la prueba ofrecida, sino que, además, con sus consideraciones realizó afirmaciones en franca oposición con el temperamento sostenido por el Címero Tribunal local en el año 2019, es decir con posterioridad a los precedentes ‘Barbieri’ y ‘Bercovich’”.

Dice que “el tribunal se anticipó sobre cuál sería la dirección a seguir -el fallo Barbieri y Bercovich-, sin merituar si las plataformas fácticas de los casos eran similares o si existían los nuevos lineamientos jurisprudenciales aplicables en esta oportunidad -como por ejemplo el relativo al caso ‘Cía. Bioenergética La Florida’”.

Indica que “en caso de no considerar aplicables dichos nuevos lineamientos, tampoco la sentencia dictada argumentó motivadamente las razones por las que, en el particular, consideraba válido, ajustado a derecho, apartarse de la novedosa doctrina judicial sentada por el Máximo Tribunal Provincial a la hora de expedirse por la carga probatoria que pesa sobre el agente de retención”

Manifiesta que “en el particular tenemos un agente que, al tiempo de impugnar y en ejercicio de su derecho de defensa optó por ofrecer prueba documental, lo que motivó que no se abriera un plazo probatorio en razón de que no había ofrecido una probanza que necesitara un plazo de producción”. Agrega que “una vez resuelta la impugnación presentada con las pruebas rendidas, en la instancia recursiva, y en contraposición con lo normado por el artículo 134 del CTP, pretendió ofrecer nuevas pruebas, lo que fue rechazado por el TFA por existir un impedimento legal para el ofrecimiento de nuevas pruebas en dicha instancia”.

Resalta que “como plataforma fáctica tenemos entonces el caso de un procedimiento administrativo donde las pruebas ofrecidas en debida forma fueron receptadas por la administración”, lo que conduce a que “los antecedentes de hecho difieren sustancialmente de los cumplidos en los casos Bercovich, Farías y Oscar Barbieri”.

Destaca que “esta diferencia fue marcadamente apuntada por nuestra Corte Suprema en el caso ‘Compañía Bioenergética La Florida S.A.’ debió ser aplicada al presente.

Propone las doctrinas legales que entiende aplicables al caso y hace reserva del caso federal.

3.- La Cámara expresó que “en la especie, dado que la determinación que se cuestiona gira en torno a la falta de retención de la demandante, por imperio de la norma que se transcribe el contribuyente se encuentra al lado del agente de retención, siendo ambos responsables de la obligación tributaria”.

Indicó que “del examen de las actuaciones administrativas vinculadas a la causa, se advierte con total claridad que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los obligados principales, que eran personas determinables (ver planillas incluidas en CD de fs. 270 y 403 del expediente administrativo al que alude constantemente la oficina fiscal a lo largo de dicho trámite, como así también el informe remitido por la DGR a fs. 97 de autos, en el marco del CP N° A2, en el que precisa los 7 proveedores en cuestión) y respecto de los cuales la DGR cuenta con registros propios en esa jurisdicción impositiva”.

Puntualizó que “el mencionado recaudo de integrar debidamente la relación tributaria en sede administrativa, constituye un imperativo insoslayable a los fines de adecuar dicho proceso determinativo a los términos del artículo 3° de la Ley 4.537 de Procedimientos Administrativos de Tucumán”.

Explicó que “cuando el agente de retención retiene (valga la redundancia) la suma que corresponde al contribuyente, es el único responsable frente al Fisco, mas cuando no lo hizo, responde solidariamente”. Señaló que “el demandante, al no haber efectuado las retenciones en la medida o extensión que el Fisco estima, no desvinculó al principal deudor (el contribuyente), de su obligación de asumir el pago del tributo por un hecho propio y, por ende, ajeno al agente de retención”.

Recordó que “la demandante eventualmente puede ir en acción de regreso en contra de los deudores principales, quienes podrán oponerle sus propias defensas, incluido el pago de los impuestos reclamados, ocasionándose así un perjuicio económico de relevancia al responsable por deuda ajena”.

Luego de citar jurisprudencia de la CSJT, sostuvo que “la falta de integración en debida forma de la relación jurídica tributaria con la participación del contribuyente, descalifica al acto de determinación practicado y lo vicia de nulidad en los términos del artículo 48 de la Ley 4.537, en tanto fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediéndose así el derecho de defensa en juicio y la garantía del debido proceso, ambos de evidente raigambre constitucional (artículo 18 de la Constitución Nacional) y, sin dudas, de observancia ineludible en sede administrativa”.

Advirtió que “ha quedado acreditada en autos con suficiencia, la posibilidad cierta del Fisco de integrar el procedimiento de determinación con los obligados principales, por tener conocimiento de los proveedores de la firma determinada y, además, por conocer también la presentación de estos de las declaraciones juradas y no desconocer el ingreso del tributo por parte de estos”.

Añadió: “el argumento desarrollado por la sentencia del TFA es que los formularios CM03 de José Minetti y Cía Ltda. ‘contienen montos globales, no pudiendo individualizarse las operaciones en cuestión’ (fs. 462 del expte. adm.). Este mismo razonamiento aportó en el informe de fs. 99 (‘debe tenerse presente que en las

declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, se consigna como base imponible el monto global de las operaciones, ya sean en forma anual para la determinación del impuesto o en forma mensual para la determinación de los anticipos del mismo, razón por la cual no emerge en forma directa ni se identifica que se haya tributado el gravamen con respecto a cada operación sujeta a percepción, ni que se haya ingresado específicamente el monto del tributo no percibido por el agente'). Lo cierto es que subyacía bajo dicha afirmación formalista un deber sustantivo impostergerable, que era la búsqueda de la verdad material que era denunciada por el agente y desconocida por el Fisco. En efecto, contrariamente a lo que propone la DGR, si de las DDJJ no podía inferirse la tributación -por parte de los principales obligados- de la obligación que concierne a la determinación que afecta o interesa a Terra Bth, entonces la integración del contribuyente adquiere aún mayor relevancia y su omisión deviene un sinsentido".

Consideró que "en ese contexto, la invocación del art. 134 CT para desarticular la posibilidad probatoria en la instancia de apelación (según la propia sentencia del TFA, referida en el apartado II), aparece como un recurso opuesto a la misión apuntada en el párrafo precedente, en orden a establecer cuál era la verdad de los hechos". Razonó que "ese artículo no impide introducir nuevos argumentos en la instancia de apelación, sino todo lo contrario; y, advertido que fuera el TFA, del severo vicio que afectaba a la resolución determinativa de la DGR, la única decisión ajustada a derecho que correspondía adoptar no era apegarse a un estricto formalismo que dejara de lado la primacía de la verdad, sino lograr que la misma aflorara".

Expuso que "al haber optado por el camino de la determinación impositiva de oficio, el Fisco debió integrar debidamente la relación jurídico-tributaria con los principales contribuyentes que, como ya se dijo, eran personas físicas o jurídicas determinables". Agregó que "al no haber obrado en tal sentido, y haber esgrimido inadecuadamente como obstativo la realidad material, la extemporaneidad del ofrecimiento probatorio del administrado -invocando el art. 134 CT-, omitiendo la búsqueda oficiosa de la verdad material, la pretensión anulatoria del actor luce procedente".

Expresó que "la parte actora incluyó en su pretensión 'se condene a la demandada a devolver la suma de \$100.832,04, que fueran abonados a fin de poder interponer la demanda'". También que "es preciso señalar que a fs. 37 a 40 se glosan comprobantes de transferencia electrónica de Terra Bth SRL a favor de la DGR, por las sumas de \$37.604,22; \$34.877,22; \$18.315,43 y \$10.035,17, totalizando el monto que la parte actora reclama en repetición".

Dijo que "al contestar demanda, la Provincia no fijó posición alguna respecto de este tramo de la pretensión (cfr. escrito de fs. 78/82)".

Resaltó que como "ha quedado establecido anteriormente que la pretensión anulatoria del actor luce procedente, por cuanto el Fisco debió integrar debidamente la relación jurídico-tributaria con los principales contribuyentes", la consecuencia es que los "pagos efectuados en virtud de las Actas de Deuda anuladas, devienen en pagos sin causa". En otras palabras, "habiendo la parte actora invocado el pago del tributo y adjuntado a la demanda constancias de tal extremo; sumado a la ausencia de negativa al respecto por parte de la accionada, corresponde hacer lugar a la demanda de repetición y condenar a la Provincia de Tucumán a restituir a la firma actora las sumas percibidas", aclarando que "en relación a la cuantificación del importe a restituir, este se diferirá para la etapa de ejecución de sentencia".

4.- El escrito casatorio fue interpuesto en término, denuncia arbitrariedad e infracción normativa y cuenta con exposición de fundamentos, consignándose los antecedentes de la causa. Asimismo, el requisito referido al depósito judicial a la orden de esta Corte también ha sido cumplido.

5.- Al confrontar los agravios de la demandada con la sentencia impugnada y los antecedentes de la causa, se adelanta que el recurso debe progresar por las razones que a continuación se expresarán, recordando que, conforme lo ha señalado reiteradamente la CSJN, los jueces no se encuentran obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a su consideración sino tan sólo a pronunciarse acerca de aquellas que son conducentes para decidir el caso y dar sustento a un pronunciamiento válido (Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; 304:819; 307:1121; 308:2172; y 310:1835; entre muchos otros).

La demandada, en lo sustancial, plantea que la sentencia aplicó indebidamente al caso, y sin fundamentación suficiente, disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo, omitiendo normas específicas del Código Tributario de la Provincia de Tucumán (en adelante, CT) que entiende que rigen el supuesto de autos. Asimismo, que el actor no probó los extremos necesarios para el progreso de su reclamo. Por último, que la Cámara valoró de manera incorrecta los precedentes de la CSJT que influyen en la solución de la presente causa.

5.1- En virtud del principio *iura novit curia*, resulta oportuno transcribir aquí algunos preceptos que serán de utilidad para fundamentar este voto y encuadrar normativamente de manera adecuada el caso.

El CT contiene distintas disposiciones relevantes.

Así, el art. 6° señala: “Principios Aplicables. En las situaciones que no pueden resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente los principios generales de derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines”.

El art. 24 expresa: “Sujeto pasivo. Disposiciones generales. Concepto. Es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

El art. 25, por su parte, dice:

“Solidaridad. Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley.

Los efectos de la solidaridad son:

1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo.
2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás.
3. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan.
4. La exención o remisión de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del

beneficiado.

5. Cualquier interrupción de la prescripción, en favor o en contra de uno de los deudores, favorece o perjudica a los demás.

6. En las relaciones privadas entre contribuyentes y responsables, la obligación se divide entre ellos; y quien efectúa el pago puede reclamar de los demás el total o una parte proporcional, según corresponda. Si alguno fuera insolvente, su porción se distribuirá a prorrata entre los otros”.

El art. 26 dispone:

“Contribuyentes Obligados por Deuda Propia. Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho imponible.

Dicha condición puede recaer en las personas de existencia visible, capaces o incapaces, en las personas jurídicas, las sociedades, asociaciones y entidades con o sin personería jurídica”.

El art. 29 preceptúa: “Responsables Obligados por Deuda Ajena. Responsables son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos”.

El art. 32 señala:

“Agentes de Retención, Percepción, Recaudación e Información. Son responsables en carácter de agentes de retención, de percepción o recaudación los sujetos designados por la ley o por el instrumento correspondiente, según la autorización legal prevista en el párrafo siguiente y en otras leyes especiales, que por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos y operaciones en las cuales puedan efectuar la retención, percepción o recaudación del tributo correspondiente.

La Dirección General de Rentas queda facultada para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información”.

Su art. 33 dice lo siguiente:

“Responsabilidad. Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones, percepciones y/o recaudaciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen”.

El art. 40 define: “Hecho Imponible. Concepto. El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”.

El art. 98 preceptúa: “Del Acta de Deuda y del Ejercicio de Defensa. Practicada la determinación de oficio de la obligación tributaria mediante la correspondiente acta de deuda confeccionada por la Autoridad de Aplicación, el contribuyente o responsable tendrá derecho a impugnar o manifestar su disconformidad, total o parcial, respecto de aquella, mediante escrito fundado, dentro de los quince (15) días desde su notificación. En la misma oportunidad deberá acompañarse toda la prueba documental que estuviera en poder del impugnante y ofrecer la prueba restante de la que intente valerse. La notificación de la determinación practicada importará intimación administrativa de pago de la obligación tributaria”.

El art. 120 expresa:

“Apertura a Prueba. En los procedimientos administrativos, cuando existan hechos contradictorios, se abrirá la causa a prueba por un término de quince (15) días en la forma y condiciones que establece este Código.

Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante”.

El art. 129 ordena: “En materia de procedimiento, a falta de norma expresa en este Código, se aplicarán las disposiciones generales de procedimiento administrativo y, en su defecto, las de los Códigos de Procedimientos Civil o Penal”.

Finalmente, el art. 134 indica lo siguiente:

“Casos en los cuales Procede la Interposición de Recurso de Reconsideración. Contra las resoluciones que dicte la Autoridad de Aplicación en los casos previstos en el artículo 99 y contra las que impongan multas, los sujetos pasivos o infractores podrán interponer -a su opción-, dentro de los quince (15) días de notificados, los siguientes recursos:

1. Recurso de reconsideración.
2. Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, cuando fuese viable.

El recurso del inciso 1. se interpondrá ante la Autoridad de Aplicación, mediante presentación directa de escrito o por correo en carta certificada con aviso especial de retorno; y el recurso del inciso 2. se comunicará a ella por los mismos medios.

En los recursos previstos en el presente artículo, los recurrentes no podrán presentar o proponer nuevas pruebas, salvo las referentes a hechos posteriores, pero sí nuevos argumentos, especialmente con el fin de impugnar los fundamentos de las resoluciones recurridas.

El recurso del inciso 2. no será procedente respecto de las liquidaciones de intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen”.

En lo atinente a la Ley N° 4.537 (Ley de Procedimiento Administrativo), son de pertinente cita las siguientes normas.

El art. 3° dispone:

“El procedimiento administrativo tenderá a un mejor y más eficaz funcionamiento de la Administración, asegurando la vigencia del ordenamiento jurídico objetivo. Sus caracteres sustanciales son:

1. Búsqueda de la verdad material, valiéndose al efecto de la instrucción e impulsión de oficio.
2. Informalismo en los trámites, permitiéndose al administrado subsanar errores no esenciales, o calificar correctamente sus recursos, reclamaciones o peticiones y siempre que no se afecten derechos de terceros o que las circunstancias del caso no autoricen a proceder en forma distinta.
3. Debido proceso legal, entendiéndose por tal el absoluto respeto a la libre defensa en juicio (vista de las actuaciones, patrocinio letrado, capítulo de cargos; oportunidad de descargo, recepción de pruebas, salvo las notoriamente inoficiosas, valoración de pruebas y decisión fundada).

4. Celeridad, economía y eficacia en los trámites y respeto al principio de contradicción”.

El art. 48, por su parte, señala:

“El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos:

1. Cuando la voluntad de la Administración resultare viciada por error esencial, por dolo (en cuanto se tenga como existentes hechos o antecedentes falsos o inexistentes) o cuando mediare violencia o simulación absoluta.

2. Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación, avocación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su emisión”.

5.2- Un detallado repaso de las distintas normas de orden público transcriptas (fundamentalmente las del CT) conduce con facilidad a advertir que la decisión de la Cámara que la recurrente impugna, y los precedentes de esta CSJT que se mencionan en sus considerandos, han construido su razonamiento a partir de un examen incompleto del plexo normativo aplicable al caso en lo referido a la conclusión de que “no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los obligados principales”.

Así, se puede observar que el sentenciante consideró que el procedimiento administrativo necesariamente debería haber incluido a los llamados obligados principales y, no habiendo sucedido ello, se incumplió con lo dispuesto por la Ley N° 4.537 pues “lo vicia de nulidad en los términos del artículo 48, en tanto fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso”. También que “al haber optado por el camino de la determinación impositiva de oficio, el Fisco debió integrar debidamente la relación jurídico-tributaria con los principales contribuyentes que, como ya se dijo, eran personas físicas o jurídicas determinables”. Asimismo, que “contrariamente a lo que propone la DGR, si de las DDJJ no podía inferirse la tributación -por parte de los principales obligados- de la obligación que concierne a la determinación que afecta o interesa a Terra Bth, entonces la integración del contribuyente adquiere aún mayor relevancia y su omisión deviene un sinsentido”.

Para así decidir, el Tribunal se apoyó en distintos precedentes de esta Corte. Más específicamente, en la sentencia dictada en el caso “José Farías e Hijos S.R.L. vs. Gobierno De La Provincia de Tucumán D.G.R. s/ Revocación”; sentencia N° 1316 del 22/12/2008”; cuyos argumentos sustanciales fueron usados también, según lo mencionado por la Cámara, en “José Farías e Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán (D.G.R.) s/ Nulidad/Revocación”, sentencia N° 487 del 07/7/2011; y en “Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/ Nulidad/Revocación”, sentencia N° 185 del 14/3/2014.

Por mi parte agregó que, con mayor o menor extensión, esa línea de fundamentación además se utilizó en otras decisiones, como las emitidas, verbigracia, en “Provincia de Tucumán -DGR- vs. Centro Integral de Atención Perinatal S.R.L. s/ Ejecución fiscal”, sentencia N° 177 del 22/3/2012; “Citibank N.A. vs. Provincia de Tucumán s/ Contencioso administrativo y repetición de pago”, sentencia N° 1245 del 10/9/2018; “Banco de la Ciudad de Buenos Aires vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ Nulidad/Revocación”, sentencia N° 1519 del 19/10/2018; y “S.A. Veracruz vs.

Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ Nulidad/Revocación”, sentencia N° 1294 del 07/8/2019.

Del primer precedente referido (con voto preopinante del doctor René Mario Goane) se desprende (con varias citas de la obra de Héctor B. Villegas “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”), que tanto el contribuyente como el responsable solidario forman parte de la relación jurídica tributaria, estableciendo asimismo algunas precisiones diferenciales para el supuesto del sustituto. Se señaló además que “ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos, pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto”, y que “por eso ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes (en el sentido que, extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro (cfr. ob. cit., pág. 231))”.

Esta sentencia luego transcribió el contenido del art. 33 de la Ley N° 5.121, mencionado más arriba. En rigor, por un error material involuntario, hizo referencia específica “al art. 31 de la Ley 5231”, lo que fue corregido en los siguientes precedentes que se dictaron sobre la base de las consideraciones expuestas en “Farías”.

A partir de lo anterior concluyó que “si ambos son sujetos pasivos en forma solidaria de la relación jurídica tributaria, no parece descaminado lo resuelto por el pronunciamiento en recurso, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes, que eran personas determinables”.

Finalmente, mencionó también al art. 17 de la Ley N° 11.683 para respaldar la posición, con una cita de los tributaristas Carlos Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine, comentando dicho precepto.

Realizada la reseña de la postura jurisprudencial en cuestión puede observarse con claridad que no todo el plexo normativo involucrado para la decisión del asunto bajo análisis fue debidamente tenido en cuenta, tanto por esta Corte en los precedentes señalados, como por la Cámara en la decisión impugnada.

Así, a la luz del iura novit curia, se visualiza que en la construcción argumental de la Cámara (que, como se dijo, se basó en precedentes de la CSJT emitidos con una composición de miembros diferente a la actual) hubo normas plenamente aplicables al caso que directamente se omitieron en el razonamiento y otras que se interpretaron de manera inadecuada.

Es que nadie niega (tampoco quien emite este voto) que la relación jurídica tributaria involucra tanto al agente de retención (en este caso Terra BTH SRL) como a los contribuyentes, y que se responde solidariamente, en los términos del art. 33 de la Ley 5121, cuando se han omitido las retenciones que hubiesen correspondido tal como predica la norma.

Sin embargo, el hecho de que respondan de esa manera no significa que el procedimiento administrativo deba incluir necesariamente a ambos, tal como se desprende del decisorio cuestionado y de los precedentes de la Corte citados.

Resulta dirimente destacar que ninguna de las sentencias en cuestión abordó el contenido del art. 25 inc. 1° de la referida ley, que, precisamente, es el que, de modo expreso, faculta al Fisco reclamar la deuda a cualquiera de los deudores solidarios. Cabe recordar que dicho inciso dispone que “la obligación puede ser exigida total o

parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo”.

Es de destacar que el precepto en cuestión es una norma de orden público y, por lo tanto, de observancia obligatoria para los jueces, aun cuando no sea invocada por las partes. A pesar de dicha característica de la regla jurídica en cuestión, la misma no aparece mencionada en la sentencia cuestionada y en sus antecedentes jurisprudenciales, ni siquiera para ser rechazada.

En otras palabras, aun cuando está reconocido de manera expresa que ambos sujetos responden solidariamente en los términos del art. 33 de la Ley N° 5.121, ello no conduce inexorablemente a que el reclamo en sede administrativa tenga que incluir de modo necesario a los contribuyentes principales cuando el procedimiento solo ha incorporado inicialmente al agente de retención. Debe resaltarse que el art. 25 inc. 1°, aplicable al caso, aclara que ello es una “elección” del Fisco.

Al estarse frente a una regla específica que da respuesta concreta a la situación no puede acudirse, en consecuencia, al art. 3° de la Ley de Procedimiento Administrativo ya que la propia arquitectura del CF lo impide.

Lo dicho en atención a que su art. 6° permite recurrir de manera solamente supletoria a “los principios generales de derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines” cuando las situaciones “no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia”. A su vez, y en sentido concordante, el art. 129 ordena que “en materia de procedimiento, a falta de norma expresa en este Código, se aplicarán las disposiciones generales de procedimiento administrativo y, en su defecto, las de los Códigos de Procedimientos Civil o Penal”.

Como desprendimiento de lo explicado, la vigencia expresa del citado art. 25 valida la decisión administrativa de reclamar solamente al agente de retención y, en simultáneo, impide recurrir a un precepto de una ley distinta (en este caso el art. 3° de la Ley N° 4.537) a donde solo se podría acudir ante un supuesto de vacío legal (que no es el caso).

En definitiva, la Cámara para decidir que el procedimiento administrativo debió contar necesariamente con la participación del contribuyente principal omitió el análisis de normas de orden público que podrían haber modificado el curso de su decisión.

Con base en lo expuesto, y sin que lo decidido implique adelanto de criterio alguno sobre si Terra BTH SRL debe o no pagar la deuda determinada de oficio, corresponde hacer lugar al planteo de la demandada con las aclaraciones arriba formuladas, dejando sin efecto el pronunciamiento impugnado a partir de la siguiente doctrina legal: “Resulta descalificable como acto jurisdiccional válido, la sentencia que, sobre la base de un análisis incompleto de las normas de orden público aplicables al caso, decide que el contribuyente principal debe necesariamente integrar el procedimiento de determinación de deuda de oficio seguido contra el agente de retención”. En consecuencia, corresponde disponer el reenvío a la Cámara para que, con la integración que corresponda, dicte nueva sentencia, conforme lo considerado.

6.- Sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, debe aclararse que la falta de adecuado análisis de los arts. 6, 25, inc. 1° y 129 del CF que afecta a la construcción sentencial no constituye un obstáculo para que, por las concretas y especiales circunstancias del caso bajo estudio, en la nueva sentencia a dictarse por la Cámara se valoren de modo particular, a la luz del principio de búsqueda de la verdad material, algunas constancias de la causa vinculadas al eventual cumplimiento de sus

obligaciones tributarias por parte de José Minetti y Cía. Ltda. que podrían liberar de responsabilidad a Terra BTH SRL por las presuntas retenciones omitidas. Todo ello no implica, como antes se puntualizó, que se deba integrar el procedimiento con el contribuyente principal.

En dicha línea, no se excluye, por ejemplo, el dictado de medidas para mejor proveer si es que la nueva integración del Tribunal lo considera conveniente y útil para resolver el caso con más elementos a disposición, a fin de disipar el eventual temor al supuesto enriquecimiento sin causa del Fisco por la posibilidad de cobrar dos veces una deuda.

En otras palabras, lo señalado más arriba no conduce a darle la razón a la demandada sobre su planteo referido a que la actora no logró acreditar que las obligaciones del contribuyente principal hayan estado cumplidas y que todo ese despliegue probatorio deba estar a su cargo.

Es que no puede dejar de hacerse notar que la actora, en el caso concreto, sí aportó pruebas en el proceso que merecían ser analizadas con atención, con una mirada respetuosa del principio de búsqueda de la verdad material. Sobre todo, al observarse que los citados elementos no fueron cuestionados ni impugnados oportunamente por la demandada.

La referencia concreta es a la documental aportada por la demandante (nota, declaraciones juradas y papeles de trabajo de fs. 41/52). En tal sentido, puede observarse que en la nota suscripta por el CPN Juan P. Rodríguez (apoderado de José Minetti y Cía. Ltda.) del mes de agosto de 2018, dirigida a Terra BTH SRL lo siguiente: “Nos dirijo [sic] a Uds. a efectos de informarles que en el período 1 a 12/2013, 1 a 12/2014 y 1 a 12/2015, la firma José Minetti y Cía. Ltda. S.A.C.I., no consideró ninguna retención no efectuada por Uds. En igual sentido les informamos que las ventas realizadas por nosotros a vuestra firma se encuentran debidamente declaradas e integrando la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos correspondientes, conforme las declaraciones juradas presentadas”. Es importante destacar además que a fs. 107 la firma José Minetti y Cía. respondió el oficio que se le remitió expresando que la documentación en cuestión era auténtica. Nada de esto fue cuestionado por la demandada.

Cabe recordar que “uno de los principios que gobiernan el procedimiento administrativo es el de la verdad jurídica objetiva (consagrado en el artículo 3, inciso 9, de la Ley N° 4537), que postula que el procedimiento administrativo debe desenvolverse en la búsqueda de la verdad material, de la realidad y sus circunstancias, tal cual aquélla y éstas son, independientemente de cómo hayan sido alegadas y, en su caso probadas por las partes (cfr. Comadira, Julio R.: ‘Derecho Administrativo’, pág. 127)” (cfr. CSJT, “Iacono, Ana María vs. Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia s/ Contencioso Administrativo”, sentencia N° 789 del 15/10/2013).

Lo acontecido obliga a precisar además que la hipótesis de autos, contrariamente a lo alegado por la recurrente, resulta notoriamente diferente a la que surge del precedente “Compañía Bioenergética La Florida S.A. s/ Concurso preventivo. Incidente de revisión promovido por la concursada” (sentencia N° 1782 del 08/10/2019).

Ello en tanto en este último caso “la firma Bioenergética dejó firme esas actuaciones administrativas, sin aportar en esa instancia o en esta instancia judicial elementos que permitan presumir la existencia de algún pago imputable a esos conceptos por parte

de los contribuyentes directos (vinculados comercialmente a la firma concursada)”.

En ese precedente se precisó además que “la firma concursada se limitó a plantear la posibilidad de que los deudores directos hubieran realizados pagos no considerados por la DGR (ni siquiera mencionó en concreto esos pagos) y tampoco acreditó que le resulte imposible producir la prueba de los supuestos pagos (no ofreció prueba de informes a los proveedores, por ejemplo)”. Añadió: “receptar el planteo de la concursada implicaría que debe considerarse que el supuesto acreedor debía probar un hecho negativo, el no pago por los deudores principales, sin ningún elemento que permita precisar, la existencia siquiera, de esos pagos (conf. Reggiardo, Roberto S., ‘Cuestiones de diversa índole en fallo dividido de tribunal santafesino’, LLLitoral 2012 -octubre- 961). En efecto, en la especie, donde no existe siquiera indicio de pagos por parte de contribuyentes directos, no puede dudarse de la existencia y legitimidad de un crédito por la sola posibilidad de que un codeudor lo hubiera pagado”.

Añado, por último, que el razonamiento realizado en “Compañía Bioenergética” también se observó en otro caso posterior resuelto por este Alto Tribunal (cfr. CSJT, “Compañía Azucarera Los Balcanes S.A. S/ Concurso Preventivo. Incidente de revisión promovido por la concursada al crédito de la D.G.R.”, sentencia N° 10 del 01/02/2021).

7.- En atención a la complejidad del caso sometido a estudio, las costas de esta instancia se imponen por el orden causado (cfr. arts. 105 y ccs. CPCyC., de aplicación supletoria por remisión del art. 89 del CPA).

El señor Vocal doctor Antonio D. Estofán, dijo:

I.- Doy por íntegramente reproducida la relación de antecedentes de la causa contenida en el dictamen del señor Ministro Fiscal, y en los apartados 1 a 4 del voto del señor Vocal preopinante, doctor Daniel Leiva.

II.- Siendo inherente a la competencia funcional de esta Sala de la Excma. CSJT, como tribunal de casación, revisar lo ajustado de la concesión efectuada por el A quo, la primera cuestión a examinar es la relativa a la admisibilidad del remedio impugnativo extraordinario local.

1. A tales fines, se constata que: a) fue interpuesto en el plazo que consagra el artículo 751 del CPCyC; impugna una sentencia definitiva en los términos del art. 748, inc. 1 del CPCyC; c) cumple con el depósito previsto por el artículo 752 del CPCyC; por lo demás, el escrito posee suficiencia impugnativa conforme lo habré de señalar más adelante

2. En consecuencia, el recurso es formalmente admisible.

III.- Con relación a la procedencia, se comparte el criterio expuesto en el dictamen del señor Ministro Fiscal, y se discrepa con el del voto del Vocal preopinante. Por lo tanto, formulo disidencia y añado las siguientes consideraciones que refuerzan una solución desestimatoria:

1. Inaplicabilidad de la sentencia N° 1782/2019 al caso de autos.

Liminarmente, y como correctamente lo expone el dictamen del señor Ministro Fiscal, procede señalar que la doctrina de la sentencia N° 1782/2019 in re Compañía “Bioenergética” - en la que el suscripto fuera preopinante- resulta inaplicable en la presente especie.

En efecto, en aquella sentencia se trataba “de una determinación de oficio emergente de procesos administrativos en la que hubo recaído resolución que adquirió firmeza administrativa”. En dicho contexto, la Cámara que intervino como Tribunal de

apelación, postuló que no surgía “en la oportunidad de tramitar el procedimiento de determinación de oficio, ni al momento de promover el presente incidente, ni mucho menos en esta instancia, se haya materializado prueba tendiente a demostrar el ingreso de los fondos que se le reclaman por parte del contribuyente”; y esta Corte concluyó que “en las concretas condiciones de ésta causa, no se advierte que la interpretación adoptada por la Cámara (confirmatoria del fallo de Iª Instancia) sea ilegal o ilegítima a la luz de las actuaciones administrativas en cuyo marco se determinó la deuda, explicando el origen del crédito en cuestión”.

Además, este Tribunal explicitó claramente cuales eran esas “concretas circunstancias” diferenciales, en los siguientes términos: “la DGR determinó la deuda aquí cuestionada [...] Esas actuaciones adquirieron firmeza ante la notificación del Acta de Deuda N° 224-2013, en tanto el contribuyente no impugnó ni comunicó el pago respecto de la deuda intimada mediante dicha Acta de Deuda (conf. fs. 1263) [...] Desde esa perspectiva[...] no es irrazonable interpretar que era el deudor quien debía acreditar la existencia de un hecho extintivo, como lo es el pago de alguno de esos mismos conceptos por parte de los deudores solidarios (contribuyentes directos en este caso), en especial cuando la firma Bioenergética dejó firme esas actuaciones administrativas, sin aportar en esa instancia o en esta instancia judicial elementos que permitan presumir la existencia de algún pago imputable a esos conceptos por parte de los contribuyentes directos (vinculados comercialmente a la firma concursada) [...] Esos elementos particulares del caso son los que justamente invocó la sentencia impugnada para diferenciar el presente caso del criterio seguido por esta Corte en el precedente “Bercovich SACIFIA c/Provincia de Tucumán s/Nulidad”, donde, como señaló la Cámara, se resaltó que “La situación fáctica que rodea el dictado del fallo de Nuestro Tribunal Superior en los autos Bercovich SACIFIA c/Provincia de Tucumán s/ Nulidad -Revocatorios de fecha 14-03-14, resolución sobre el cual la apelante fundamenta sus agravios, hacen referencia a circunstancias muy diferentes a las planteadas en autos”.

Con ello, no hacía otra cosa que seguir el criterio sentado en Fallos 310:719 -reiterado más, recientemente, en Fallos 344:3695- donde el Supremo Tribunal Federal, se expidiera en términos harto concluyentes: «esta Corte ha señalado que para el cuestionamiento de una determinación impositiva la ley ha previsto, de manera específica, un procedimiento y un órgano de decisión (arts. 78, 147, 151, 154, 155, 166 y concordantes de la ley 11.683 - t. o. en 1978 y sus modificaciones) y la posibilidad de apelar ante tribunales del poder judicial nacional (arts. 174 y 177 de la citada ley y art. 4° de la Ley N° 21.628) (considerando 39 del fallo dictado con fecha 30 de septiembre de 1986 en la Competencia N° 649.XX. “Hilandería Luján S.A. s/apelación”) [...] Que, al ser ello así, lo resuelto por el tribunal a quo, al atribuir al fuero concursal facultades de revisión de la validez intrínseca del título invocado en sustento del crédito, importó prescindir inmotivadamente de esa regulación procesal específica, sin que, por lo demás, se invocara para ello disposición alguna de la ley de concursos, ya que la sola referencia al art. 33 que se efectúa en la sentencia no autoriza a reemplazar el procedimiento de impugnación referido, supliendo la inactividad de los responsables en la forma y plazo establecido por la ley de la materia con el consecuente detrimento de la competencia de la justicia nacional, a la que se ha acordado el conocimiento exclusivo de los litigios en torno a la procedencia de tributos como el que es objeto de esta causa».

2. Aplicabilidad del precedente “Bercovich” en la causa

Distinto es el caso de autos, en el que -muy lejos de consentir la determinación de oficio practicada en sede administrativa- la actora persigue agotar la vía impugnativa, y donde resulta plenamente aplicable el precedente “Bercovich”, como correctamente lo resolviera el Tribunal a-quo.

En su hora, dicha sentencia recibió un elogioso comentario por parte de Rodolfo SPISSO (ver: Retenciones y percepciones no efectuadas, y la participación del contribuyente en el proceso de determinación, en La Ley, Revista Impuestos, N° 12, Diciembre de 2015, p. 23/28), quien consideró “gratificante”, la solución adoptada por los Tribunales de esta Provincia.

Y en su hora, el suscripto no solamente adhirió a dicho precedente -y a otras sentencias en análogo sentido- sino que incluso aplicó los criterios allí sentados, cuando le tocó votar como preopinante. Por ejemplo, en la Sentencia N° 1294/2019, adhirió -junto al doctor Posse- al voto de la doctora Sbdar; y en las Sentencias N° 1325/2021, y N° 509/2022, enarboló los mismos argumentos allí volcados, cuando le tocara llevar la voz cantante del Tribunal.

De allí que, en esta oportunidad, en la que ha de mantener las soluciones allí adoptadas, le toca asumir su defensa, en atención a que el voto preopinante pretende dirigirle una crítica.

### 3. Irrelevancia del art 25 C.T. para dirimir la cuestión

Esa crítica, luce expuesta en los siguientes términos:

“...la decisión de la Cámara que la recurrente impugna, y los precedentes de esta CSJT que se mencionan en sus considerandos, han construido su razonamiento a partir de un examen incompleto del plexo normativo aplicable al caso [...] Así, a la luz del iura novit curia, se visualiza que en la construcción argumental de la Cámara (que, como se dijo, se basó en precedentes de la CSJT emitidos con una composición de miembros diferente a la actual) hubo normas plenamente aplicables al caso que directamente se omitieron en el razonamiento y otras que se interpretaron de manera inadecuada [...] Resulta dirimente destacar que ninguna de las sentencias en cuestión abordó el contenido del art. 25 inc. 1o de la referida ley, que, precisamente, es el que, de modo expreso, faculta al Fisco reclamar la deuda a cualquiera de los deudores solidarios. Cabe recordar que dicho inciso dispone que “la obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo”. [...] Es de destacar que el precepto en cuestión es una norma de orden público y, por lo tanto, de observancia obligatoria para los jueces, aun cuando no sea invocada por las partes. A pesar de dicha característica de la regla jurídica en cuestión, la misma no aparece mencionada en la sentencia cuestionada y en sus antecedentes jurisprudenciales, ni siquiera para ser rechazada”.

Y bien:

3.1. Por de pronto, que no hubiera sido expresamente citada, no significa que la regla jurídica no hubiere sido considerada en los razonamientos de esas, y otras sentencias. Y es que mal podría no haber sido ponderada, cuando dicha regla expresa lo que es de la esencia misma de la solidaridad, como lo demuestra una simple lectura de los arts. 699 del derogado CC, y 827 del CCyC. Al ser propio de la esencia del instituto, es algo que siempre estuvo sobreentendido en todas aquellas resoluciones.

3.2. Tan es ello así, que el precedente “Bercovich” aborda explícitamente, aunque sin citarlo, la materia tratada en el art 25. En dicha sentencia, en efecto, puede leerse: «si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro

de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes (en el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro». Basta leer el párrafo citado, para advertir que dicho precedente se hizo cargo expresamente de aquella regla a cuyo tenor “la obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo”.

3.3. Por el contrario, es el voto preopinante el que no se hace cargo del meollo del razonamiento de las sentencias a las que pretende dirigir sus críticas, esto es del carácter interdependiente de ambas obligaciones, y que constreñía al fisco a buscar la verdad material, y a proceder en el sentido indicado por la sentencia impugnada, es decir integrando el procedimiento determinativo con el obligado por deuda propia.

3.4. Es que, por de pronto, invocar en este debate la citada regla del art. 25 CT (o la de los arts. 699 CC, y 827 CCyC), representa una verdadera petición de principios, pues importa ignorar no solamente lo que dicen otros textos, como los arts. 831, y 835 CCyC - y cuyas doctrinas, incluso se encuentran reproducidas en el mismísimo art. 25- sino también el presupuesto de hecho básico para el funcionamiento de dicha regla, a saber: El acreedor puede reclamar el pago a cualquier deudor...; Si subsiste una deuda exigible!.

3.5. La subsistencia de una deuda exigible, configura el presupuesto y condición necesarios para el funcionamiento de la invocada regla del art. 25, pues “extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro”, en palabras del precedente “Bercovich”. Si la deuda del contribuyente, se hubiere extinguido, nada podría exigirse al responsable solidario, y por el contrario cualquier exacción que se obtuviere coactivamente en su perjuicio, configuraría un pago indebido sujeto a repetición, en los términos del art. 1796 CCyC.

Es que, sea que se trate a la obligación como solidaria, o concurrente, el pago de uno solo extingue la deuda (arts. 835, in a y 851, inc. b), y por lo tanto cancela los derechos reconocidos por el art. 25 CT. La aclaración deviene pertinente, ya que en puridad ambas obligaciones reconocen causas diferentes (doctrina del art. 850 CCyC), por lo que la solidaridad del caso no deriva del título constitutivo, sino de la ley (doctrina de los arts. 827 y 828 CCyC).

Por ello, la doctrina que emanaba del art. 802 del derogado CC -y cuyo espíritu pervive en al art. 938 del CCyC- deviene generalizable, pues no solamente la novación supone una obligación anterior que le sirva de causa; también el pago y otros medios extintivos la exigen.

#### 4. Grave deber a cargo del Fisco de integrar el procedimiento determinativo

Y de allí que pese sobre el Fisco un grave e ineludible deber de discernir -y para eso, precisamente, está previsto el procedimiento de determinación de oficio- la verdad real y objetiva de los hechos, esto es si subsiste una deuda que pueda serle exigida a alguno de los obligados solidarios. Y ello como natural consecuencia del juego de principios generales aplicables en la materia, como el de legalidad, buena fe (arts. 9, 729, 961, CCyC), y exclusión del enriquecimiento sin causa (art. 1794 CCyC).

4.1. En particular, el Principio general de buena fe, obliga al Fisco a ajustar a él su conducta, como a cualquier sujeto de Derecho privado que se encontrara en la posición de acreedor frente a otro. Es lo que expresamente prescribe el art. 729 CCyC: "Deudor y acreedor deben obrar con cuidado, previsión y según las exigencias de la buena fe".

Conviene detenerse en el punto, porque la demandada pareciera querer soslayarlo, con su pretensión recursiva, y su particular insistencia - no menos de cinco veces- en que la sentencia impugnada afectaría "prerrogativas públicas legítimas" de su representada.

Contra semejante pretensión, citaremos la enseñanza de un prestigioso catedrático alemán:

«Dichos intereses públicos, sin embargo, únicamente pueden tener relevancia en el contenido material de la relación entre el titular de un derecho y el sujeto obligado pero, en ningún caso, desde una perspectiva formal. El derecho a exigir y la obligación de cumplir son exactamente los mismos tanto en Derecho privado como en Derecho público; e igual sucede si consideramos las consecuencias jurídicas de su incumplimiento, ya que, en ambos casos, se da la ejecución estatal para lograr su realización [...] Por tanto, acreedor y deudor se encuentran en la obligación tributaria, formalmente, uno frente al otro, del mismo modo que ocurre en la obligación privada; ambos sujetos, en cuanto a sus derechos y a sus obligaciones, están determinados igualitariamente por las normas del ordenamiento jurídico, De ahí que cuando se habla de igualdad de los sujetos de Derecho privado se tiene que considerar, de la misma forma, que también en la obligación tributaria existe dicha igualdad [...] Este dato básico no se ve afectado en absoluto por el hecho de que el Estado no solo sea acreedor, sujeto del crédito, sino además legislador, sujeto activo del ordenamiento jurídico [...] Igualdad o equiparación significan igualdad ante el ordenamiento jurídico y, por tanto, la negación de que uno de los sujetos tenga una posición preeminente respecto del otro [...] Es falso considerar que el Estado como titular del crédito tributario tiene una posición superior al deudor. Su voluntad frente a este no es una voluntad decisoria de carácter autónomo: por el contrario, el Estado solo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le ha concedido [...] Tampoco existe una esencial diferencia por el hecho de que la concreción de las obligaciones tributarias Se remita a la administración o a la justicia administrativa, es decir, que órganos del acreedor decidan sobre sus propias pretensiones, pues también cuando el Estado actúa como acreedor civil son sus órganos los que deciden en un procedimiento judicial. Del mismo modo, tanto en un caso como en otro, tiene el Estado un poder de ejecución [...] La denominada soberanía tributaria no hace referencia al crédito tributario sino únicamente a la ley tributaria, al igual que la soberanía estatal, considerada en su generalidad, solo se manifiesta en el ordenamiento jurídico. De ahí que sea igualmente equivocado caracterizar la obligación tributaria como relación de poder cuando, en mayor medida, es una relación crediticia. El sujeto titular de un derecho según el ordenamiento jurídico no tiene a su disposición ninguna esfera de acción en la cual pueda libremente dirigir pretensiones al sujeto obligado, o en otras palabras, en la que pueda determinar con suprema voluntad lo que el otro sujeto tiene que hacer o dejar de hacer. Es el ordenamiento jurídico el que por sí y de forma inmediata determina las Pretensiones del citado titular. Por lo demás, es evidente que en la base de la relación crediticia existe una relación de poder, a saber: la relación de poder entre el Estado y la generalidad de las personas que participan en un ordenamiento jurídico, los súbditos; es decir, el poder estatal como tal» (NAWIASKY, Hans: Cuestiones

fundamentales de Derecho Tributario, Santiago de Chile, 2021, p. 64/66).

En consecuencia, frente a un eventual deudor, el ente recaudador debe comportarse como un acreedor de buena fe; no puede exigir aquello que hubiera dejado de existir, y por ello, debe indagar si la deuda en cuestión subsiste como tal. Lejos de ese elemental deber de conducta, la recurrente pretende enarbolar una postura absurda desde un punto de vista lógico y conceptual, a saber: que pueda hablarse de una obligación -y, por si fuera poco, con el carácter de solidaria- sin deuda exigible.

4.2. Lo antes expuesto, permite obtener una primera conclusión: existe un deber a cargo del fisco de discernir si hay una deuda exigible, en forma previa a exigirla total o parcialmente a cualquiera de los deudores. La facultad otorgada por textos normativos como los del citado art. 25 CT, 699 CC, y 827 CCyC es un *posterius* que supone un *prius*: la determinación de una deuda, en un procedimiento llevado en legal forma, lo que en el caso supone la integración con todos los sujetos de la obligación solidaria; obligación que, en palabras del precedente “Bercovich”, es una sola relación jurídica por identidad de objeto, donde ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes (en el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro).

## 5. Fundamentos normativos de ese deber

Y todo ello no solamente por el juego de principios generales ya citados, como el de legalidad, buena fe, y exclusión del enriquecimiento sin causa, sino también por dos circunstancias especialmente relevantes a los fines del presente análisis, a saber:

5.1. En primer lugar, y como premisa de carácter general, porque los medios extintivos de la deuda, pueden producir plenos efectos jurídicos, aún ignorándolo el acreedor. En particular, el pago puede ser válido y producir plenos efectos, pese a que éste lo ignore.

La posibilidad de esa ignorancia, que está prevista en los incs c), d), y e) del art. 883, y en los incs a), y b) del art. 884 CCyC, se explica con facilidad, a poco que se repara que el pago es un acto jurídico (doctrina del art. 866 CCyC) entre solvens y accipiens, sujetos del negocio extintivo que pueden no coincidir con las personas del acreedor y deudor, como lo revela un simple repaso por los arts. 881 a 884 CCyC.

Pero conocido o ignorado, el principio general de buena fe (arts. 9, 729, 961, CCyC), y el de legalidad, impiden a la administración escudarse en una supuesta ignorancia del hecho o acto extintivo. El deber de obrar con cuidado, previsión y según las exigencias de la buena fe, la obliga a discernir la verdad material de los hechos, y a agotar todas las facultades de fiscalización que la ley ha puesto a su disposición a tales fines.

5.2. Y en segundo lugar, y de manera más específica, porque - conforme al sistema estructurado por la ley- mientras el fisco no impugne las declaraciones del obligado por deuda propia, lo que se presume - por el contrario- es la inexistencia de una deuda exigible.

5.2.1. En efecto, en nuestro sistema legal, la declaración jurada del contribuyente genera una verdad formal y provisoria oponible al fisco, que es plenamente eficaz mientras no se pongan en marcha los mecanismos legales tendientes a hacerla caer, es decir el procedimiento de determinación de oficio (ver mi voto in re: Provincia Vs Chimale SRL, Sentencia N° 1275/2014). Mientras ello no ocurra, la declaración jurada es “el instrumento que regula la existencia y la medida de la obligación tributaria” (ver: SPISSO, op y loc cit. p. 24/25).

O, en palabras reiteradamente empleadas por esta Corte:

«Por otra parte, la normativa legal implicada establece que la materia imponible o previsional autodeterminada se presume y declara como exacta, hasta tanto no sea impugnada por el organismo fiscal en ejercicio de sus potestades de verificación y fiscalización, en razón de que dicho organismo puede intervenir verificando las formas y el contenido de las declaraciones juradas» (CSJT, Sentencias N° 181/2015, 383/2017, 401/2019, 1325/2021, y 509/2022, entre otras).

5.2.2. Y basta con repasar los textos legales, para arribar a la conclusión antes expuesta.

En efecto, el art. 92 establece que “la determinación de las obligaciones tributarias se efectuará sobre la base de las declaraciones juradas que los contribuyentes y responsables presentan a la Autoridad de Aplicación”, la que “deberá contener todos los elementos y datos necesarios para hacer conocer el hecho imponible y el monto de la obligación tributaria correspondiente y será verificada por la Autoridad de Aplicación”; y el art. 93 agrega que la declaración jurada “hace responsable al declarante por el que de ella resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma”. Dicho sea siquiera al pasar, este texto prescribe la estabilidad del contenido de la declaración jurada, y está proclamando casi a gritos su carácter de verdad formal provisoria.

Ambos textos se complementan con el art. 94, a cuyo tenor “la Autoridad de Aplicación determinará de oficio la obligación tributaria en los siguientes casos: 1. Cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada. 2. Cuando la declaración jurada presentada resultare impugnable”.

5.2.3. Lo dicho, basta para demostrar lo errado -e incluso contrario a la buena fe- de la argumentación recursiva, con su insistencia - no menos de tres veces- en afirmar que “la información obrante en el Organismo fiscal contiene datos globales que no permiten determinar ciertamente el ingreso del tributo por los sujetos pasivos del impuesto”. Mala fe argumental, porque lo relevante no es que la información sea global o individualizada, sino que - mientras no se ponga en marcha el procedimiento de determinación de oficio- se presume que el contribuyente obligado por deuda propia, nada adeuda al organismo recaudador por los periodos en cuestión. Y precisamente el procedimiento de determinación tiene la virtualidad de “individualizar”, todo lo que se encuentre globalizado.

Como expresara el dictamen del Procurador General de la Nación de fecha 06/9/1985 in re “CINTAFON SRL, recordando la jurisprudencia de la Excma. CSJN referida al agente de retención: “este responsable no podrá en general, probar el ingreso por parte del contribuyente de la retención omitida, sino tan solo, como ha ocurrido respecto de algunos contribuyentes en el sub lite, la situación final de éste ante el fisco con lo que, interpretado el art. 18 inc. 3 de la ley 11.683 como lo pretende el organismo recaudador, este precepto exigiría una prueba en numerosos casos de producción imposible, lo que llevaría a pensar que ha existido inconsecuencia o falta de previsión por parte del legislador (Fallos 397:142; 300:1080; entre otros)...”.

5.3. El deber de obrar con cuidado, previsión y según las exigencias de la buena fe, contemplado genéricamente en el art. 729, se agrava por dos circunstancias, a tenor del art. 1725 CCyC.

5.3.1. En primer lugar, porque la actividad del agente de retención es gratuita, y -en consecuencia, a la luz de principios generales del Derecho- genera específicos deberes jurídicos por parte del beneficiario de la actividad (arts. 1543, 1559, 892 y 893, inc c) CCyC).

Y es que -aún para el supuesto de que se concluyera que aquellos deberes no serían aplicables en la especie- lo menos que se podría esperar del beneficiario de una atribución patrimonial gratuita, es que no pretendiera cobrar ni un solo centavo de más al prestador de la actividad, vulnerando no solamente principios jurídicos como los contenidos en el art. 1794 CCyC, sino también elementales deberes de gratitud.

Pues yendo a los principios generales, y a criterios de justicia material, si el mismo supuesto se diera entre particulares, sería digna de estudio la reacción entre la opinión pública al conocer que el beneficiario de una prestación gratuita, inicia una ejecución y un sumario de naturaleza penal a su donante -y, forzado en el caso, para colmar males- por no haber cumplido la donación de un modo que le hubiera parecido más satisfactorio.

5.3.2. Y en segundo lugar, porque los funcionarios que intervienen en sede administrativa reciben el beneficio acordado por el art. 48 de la Ley N° 5.636 -texto consolidado con Decretos N° 3016/3-93, 3196/3-94, 3222/3-94, 1940/3-97, 1286/3-09 y 1766/3-09 y con Leyes N° 5.680, N° 5.874, N° 6.177, N° 6.421, N° 6.497, N° 6.533, N° 6.586, N° 6.915, N° 7.263, N° 7.363, N° 7.371, N° 7.699, N° 7.720 y N° 8.141- y lo menos que se podría esperar es que fueran escrupulosamente diligentes en el cumplimiento de las misiones por las cuales se les acuerda el beneficio.

IV.- En mérito a lo expuesto, y de conformidad con lo dictaminado por el señor Ministro Fiscal, corresponde no hacer lugar al recurso de casación interpuesto por la parte demandada.

Costas, a la vencida.

Por ello, corresponde: "I.- NO HACER LUGAR al recurso de casación articulado por la parte demandada. II.- PROTOCOLIZAR, el dictamen del señor Ministro Fiscal, al cual se adhiere con los agregados y ampliaciones del caso. III.- COSTAS de esta instancia recursiva, como se consideran. IV.- RESERVAR pronunciamiento sobre regulación de honorarios para su oportunidad".

El señor Vocal doctor Daniel Oscar Posse, dijo:

Estando de acuerdo con los fundamentos vertidos por el señor Vocal doctor Antonio D. Estofán, vota en idéntico sentido.

La señora Vocal doctora María Felicitas Masaguer, dijo:

Estando de acuerdo con los fundamentos dados por el señor Vocal preopinante, doctor Daniel Leiva, vota en idéntico sentido.

El señor Vocal doctor Álvaro Zamorano, dijo:

Estando de acuerdo con los fundamentos que da el señor Vocal preopinante, doctor Daniel Leiva, vota en idéntico sentido.

Y VISTO: El resultado del precedente acuerdo y habiendo dictaminado el señor Ministro Fiscal en fecha 24/11/2021, la Excma. Corte Suprema de Justicia, por intermedio de su Sala en lo Contencioso Administrativo, Laboral, Civil en Documentos y Locaciones y Cobros y Apremios,

RESUELVE:

I.- HACER LUGAR al recurso de casación interpuesto por la demandada en fecha 21/02/2021, contra la sentencia dictada por la Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo del Centro Judicial Capital del 22/12/2020, y, en consecuencia, CASAR el referido pronunciamiento con base en la doctrina legal más arriba formulada, conforme lo considerado en los apartados 5 y 6; REENVIAR los autos a la Cámara para que, con la composición que por turno corresponda, proceda a dictar nuevo pronunciamiento.

II.- COSTAS, como se consideran.

III.- RESERVAR pronunciamiento sobre regulación de honorarios para su oportunidad.

HÁGASE SABER

SUSCRIPTA Y REGISTRADA POR LA ACTUARIA/O FIRMANTE EN LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, EN LA FECHA INDICADA EN LA CONSTANCIA DE LA REFERIDA FIRMA DIGITAL DE LA ACTUARIA/O. MEG

NRO. SENT.: 1512 - FECHA SENT.: 29/11/2023

Firmado digitalmente por:

CN=FORTE Claudia Maria C=AR SERIALNUMBER=CUIL 27166855859 FECHA FIRMA=29/11/2023 CN=LEIVA Daniel C=AR SERIALNUMBER=CUIL 20161768368 FECHA FIRMA=27/11/2023 CN=MASAGUER Maria Felicitas C=AR SERIALNUMBER=CUIL 27286818558 FECHA FIRMA=28/11/2023

CN=ESTOFÁN Antonio Daniel C=AR SERIALNUMBER=CUIL 20080365749 FECHA FIRMA=28/11/2023

CN=ZAMORANO Alvaro C=AR SERIALNUMBER=CUIL 23223361579 FECHA FIRMA=28/11/2023 CN=POSSE Daniel Oscar C=AR SERIALNUMBER=CUIL 23126070039 FECHA FIRMA=28/11/2023