

VILUCO S.A. Vs. PROVINCIA DE TUCUMAN - D.G.R. - S/ NULIDAD / REVOCACION

Corte Suprema de Justicia de Tucumán, Sala en lo Contencioso Administrativo, Laboral, Civil en Documentos y Locaciones y Cobros y Apremios. Sentencia N° 819 del 24/06/2025. Texto tomado del Portal de Jurisprudencia del Poder Judicial de Tucumán (jurisprudencia.justucuman.gov.ar), registro N° 78654. Reproducción del texto publicado, sin agregados ni supresiones.

Origen: CAMARA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

ACTUACIONES N°: 521/19

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE TUCUMÁN

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 el señor Vocal doctor Daniel Leiva, la señora Vocal doctora Eleonora Rodríguez Campos, el señor Vocal doctor Antonio D. Estofán -por encontrarse excusada la señora Vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar-, el señor Vocal doctor Daniel Oscar Posse -por falta de votos necesarios para dictar pronunciamiento jurisdiccional válido-, María Felicitas Masaguer -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 parte demandada, en autos: "Viluco S.A. vs. Provincia de Tucumán - D.G.R. - s/ Nulidad / Revocación".

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

La señora Vocal doctora Eleonora Rodríguez Campos, dijo:

I.- La parte demandada plantea recurso de casación contra la Sentencia N° 1.148 dictada por la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo en fecha 17 de noviembre de 2023, el cual, previo cumplimiento con el traslado previsto por el artículo 808 in fine del Código Procesal Civil y Comercial (en adelante CPCyC), es concedido mediante Resolución N° 451 del 22 de mayo de 2024.

II.- Al ser inherente a la competencia funcional de esta Corte, como Tribunal del recurso 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 (cfr. arg. art. 819 del CPCyC).

El planteo fue interpuesto en el plazo que consagra el artículo 808 del CPCyC; impugna una sentencia definitiva, en los términos del artículo 805, inciso 1, del CPCyC; cumple con el depósito previsto por el artículo 809 del CPCyC; y satisface el requisito del artículo 807, inciso 2, del CPCyC, en la medida que está fundado en una supuesta arbitrariedad por parte del fallo en cuestión.

Por lo señalado el recurso en examen resulta admisible y, siendo ello así, queda habilitado el análisis de la procedencia de los agravios en los cuales aquel se sustenta.

III.- En lo que es materia de recurso, la sentencia en crisis hace lugar a la demanda interpuesta por Viluco S.A. contra la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, declara la nulidad del Acta de Deuda N° A 504-2013 y de la Resolución N° D 550/18 del 07/11/2018, ambas emanadas de la Dirección General de Rentas de Tucumán (DGR), y de la Resolución N° 760/19 de fecha 17/9/2019, dictada por el Tribunal Fiscal

de Apelación de Tucumán. Expresa que, en la medida que la determinación que se cuestiona en la especie gira en torno a la falta de retención de la demandante, por imperio del artículo 33 del Código Tributario Provincial (CTP), el contribuyente se encuentra al lado del agente de retención, siendo ambos responsables de la obligación tributaria.

Refiere que, del examen de las actuaciones administrativas vinculadas a la causa, “se evidencia con claridad la ausencia de la debida participación en el procedimiento de determinación impositiva de los contribuyentes directos del impuesto sobre los ingresos brutos, quienes eran personas determinables y respecto de los cuales, en su mayoría, la DGR cuenta con registros propios en esta jurisdicción impositiva”. Agrega 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.

Luego de explicar que cuando el agente de retención inmoviliza la suma del contribuyente aquél es el único responsable frente al Fisco pero cuando no lo hace responde solidariamente, señala que, al no haber efectuado las retenciones o no haberlo hecho en la medida o extensión que el Fisco estima correctas, Viluco S.A. 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.

Concluye que “la falta de integración con la participación del contribuyente u obligado principal en el procedimiento administrativo de determinación, descalifica al acto de determinación practicado y lo vicia de nulidad en los términos del artículo 48 de la Ley N° 4.537, en tanto fue emitido en violación de 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 lugar a dudas de observancia ineludible en sede administrativa”.

Aduce que dicha postura ha sido sostenida por esa misma Sala en otros precedentes que fueran confirmados por la Corte provincial mediante Sentencia N° 1.316 del 22/12/2008 (in re “José Farías e hijos S.R.L. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán [D.G.R.] s/ Nulidad/Revocación”, Expte. N° 224/01) y Sentencia N° 487 del 07/7/2011 (autos “José Farías e hijos S.R.L. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán [D.G.R.] s/ Nulidad/Revocación”, Expte. N° 223/01).

IV.- Con cita de precedentes de la Sala I, la quejosa sostiene que, en el caso de los trámites de determinación de oficio seguidos en contra del agente de retención, integrar el procedimiento con los deudores principales no implica la rigurosa necesidad de notificar y traer a cada uno de los contribuyentes directos del impuesto a defenderse, sino que debe entenderse como la imperiosa necesidad de propiciar una etapa en el trámite en la que el agente goce de la posibilidad de acreditar útilmente el ingreso de la gabela de parte de los obligados principales. En este sentido afirma que se entenderá que el procedimiento de determinación de oficio se encuentra debidamente integrado, cuando la Administración confiera al agente la posibilidad cierta de acreditar el ingreso del tributo de parte de los principales obligados, no siendo indefectible a tal fin la participación efectiva de éstos en el trámite.

Remarca que en el caso de autos el organismo fiscal abrió a prueba el procedimiento, otorgando la oportunidad al agente de acreditar la cancelación del impuesto correspondiente por parte de los sujetos incluidos en la determinación, circunstancia esta que -según dice- demuestra que el procedimiento analizado por la sentencia que se cuestiona fue debidamente integrado.

Concluye que, con el tergiversado criterio de integración y carga de la prueba que pregona la firma actora y que recepta el fallo en crisis, los agentes de retención nada deberán probar cuando incumplan con sus deberes públicos, limitándose aquellos solamente a peticionar que se cite a los contribuyentes que intervinieron en las distintas operaciones, quedando en cabeza de la Administración la ardua tarea de encargarse de traer a cada uno de ellos al procedimiento de determinación, desvirtuándose así, de esta forma, todo el régimen de retención.

En otro orden de agravios, con apoyo en lo resuelto por esta Corte en Sentencia N° 1.512/2013, aduce que el Tribunal a quo omitió considerar la norma del artículo 25, inciso 1, del CTP en cuanto faculta al Fisco reclamar la deuda a cualquiera de los deudores solidarios. Entiende que la no consideración de dicha norma específica, aplicable al caso, “tira por tierra lo decidido por la Cámara de que el procedimiento administrativo debió contar necesariamente con la participación del contribuyente principal”.

V.- Esta Corte, por mayoría y con el voto preopinante del doctor Daniel Leiva, se ha pronunciado sobre una cuestión idéntica a la de autos, mediante Sentencia N° 1.512 del 29/11/2023 in re “Terra BTH S.R.L. vs. Provincia de Tucumán -DGR- s/ Nulidad y repetición de pago”, cuyas consideraciones han de reproducirse a continuación para justificar aquí también el acogimiento del recurso articulado por la demandada.

Al igual que aconteciera en la causa arriba mencionada: “...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 (...) 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 [la actora], 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 Farias e Hijos S.R.L. vs. Gobierno De La Provincia de Tucumán D.G.R. s/ Revocación’; Sentencia N° 1.316 del 22/12/2008; cuyos argumentos sustanciales fueron usados también, según lo mencionado por la Cámara, en ‘José Farias 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 agrego 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° 1.245 del 10/9/2018; 'Banco de la Ciudad de Buenos Aires vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ Nulidad/Revocación', Sentencia N° 1.519 del 19/10/2018; y 'S.A. Veracruz vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ Nulidad/Revocación', Sentencia N° 1.294 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 artículo 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 5.231', 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 (...) como a los contribuyentes, y que se responde solidariamente, en los términos del art. 33 de la ley 5.121, 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 artículo 25, inciso 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 artículo 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 sólo ha incorporado inicialmente al agente de retención. Debe resaltarse que el artículo 25, inciso 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 artículo 3° de la Ley de Procedimiento Administrativo ya que la propia arquitectura del CTP lo impide.

"Lo dicho en atención a que su artículo 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 artículo 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 artículo 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 artículo 3° de la Ley N° 4.537) a donde sólo 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 [la actora] 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 (...).

"(...) Sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, debe aclararse que la falta de adecuado análisis de los artículos 6, 25, inc. 1°, y 129 del CTP 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 los contribuyentes directos] que podrían liberar

de responsabilidad a [la actora] 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 (...).

"(...) 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° 4.537), 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° 1.782 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)".

Como corolario de lo expuesto corresponde hacer lugar al recurso de casación interpuesto por la Provincia de Tucumán sobre la base 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".

Ergo, se deja íntegramente sin efecto la Sentencia N° 1.148 dictada por la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo en fecha 17 de noviembre de 2023 y se dispone la remisión de la presente causa a dicho tribunal a los fines de que, por la Sala que por turno corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento sobre la demanda de autos, teniendo presente lo aquí señalado.

VI.- Además de que lo decidido no importa sentar posición sobre la suerte final de la demanda de autos, el tipo de motivo por el cual progresa en definitiva el recurso aquí tratado (carencia de debido fundamento) constituye, en los términos del artículo 61 inciso 1 del CPCyC, razón suficiente para imponer por el orden causado las costas correspondientes esta instancia extraordinaria de casación (cfr. CSJT, 17/5/2021, "Yuhmak Automóviles S.A. vs. Provincia de Tucumán -DGR- S/ Acción Meramente Declarativa", Sentencia N° 439 y sus citas; entre muchas otras).

El señor Vocal doctor Daniel Leiva, dijo:

Estando de acuerdo con los fundamentos vertidos por la señora Vocal preopinante doctora Eleonora Rodríguez Campos, vota en idéntico sentido.

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 I a IV del voto de la señora Vocal preopinante, doctora Eleonora Rodríguez Campos.

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 808 del CPCyC; impugna una sentencia definitiva en los términos del art. 805, inc. 1 del CPCyC; c) cumple con el depósito previsto por el artículo 809 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. Por lo tanto, me permito formular disidencia y añado las siguientes consideraciones que refuerzan una solución desestimatoria, conforme criterios que ya expusiera el suscripto en sus votos recaídos en las Sentencias N° 1325/2021, y muy especialmente en la N° 1512/2023 recaída in re "Terra BTH S.R.L.":

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

Liminarmente, 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, cual postula con acierto la recurrente. Me remito a lo expuesto sobre el punto, en la sentencia N° 1512/2023.

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”. 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 509/2022, enarboló los mismos argumentos allí volcados, cuando le tocara llevar la voz cantante del Tribunal.

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

Señalo además, que el art. 25 CT y la circunstancia de no haber sido expresamente citado en el precedente “Bercovich”, resulta irrelevante para discernir la cuestión traída a conocimiento del Tribunal.

3.1. 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.

3.2. Y tan es ello así, que el precedente “Bercovich” aborda explícitamente, aunque sin citarlo, la materia tratada en el art 25, como ya fuera demostrado en nuestro voto en la sentencia N° 1512/2023.

3.3. Por el contrario, sería una objeción fundada en esa pretendida omisión de citas normativas, la que no se haría cargo del meollo del razonamiento de las sentencias a las que pretendiera 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 el recurrente, 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), representaría una verdadera petición de principios, pues importaría ignorar 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 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”.

Es que, sea que se trate a la obligación como solidaria, o concurrente, el pago de uno solo extingue la deuda (arts. 835, inc. 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 el 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 siempre 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.

Conviene detenerse en el punto, porque la demandada pareciera querer soslayarlo, con su particular pretensión de imponer gravosas cargas probatorias -incluso en sentido económico- sobre las espaldas de quien por hipótesis le está prestando un servicio gratuito, del que no habrá de lucrar precisamente la actora, sino los propios funcionarios intervinientes en el procedimiento determinativo, como más adelante se ha de ver.

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 demandada 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) con tipicidad propia entre solvens y accipiens, sujetos de un negocio extintivo autónomamente configurado por el Ordenamiento Jurídico, 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.

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. Por lo tanto, al Fisco le basta con saber que el obligado por deuda propia ha presentado su declaración jurada por los períodos en cuestión, y que ellas no han sido impugnadas, para presumir que no existe una deuda que se pueda exigir al deudor solidario.

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).

5.2.2. Y basta con repasar los textos legales, contenidos en los arts. 92, 93, y 94 para arribar a la conclusión antes expuesta.

5.2.3. Lo dicho, basta para demostrar lo errado de vías argumentales usualmente empleadas por el Fisco, mediante las que pretende que "la información suministrada por al D.G.R. contiene datos globales por períodos lo que no permite establecer una relación entre las operaciones correspondientes a la determinación del agente de retención y las bases imponibles de impuesto sobre los ingresos brutos del obligado principal en el período verificado". 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. Tal es lo que resulta del Dictamen del Procurador General de la Nación de fecha 06/9/1985 in re "CINTAFON SRL, con cita de 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 enriquecerse a expensas del donante, ni cobrar 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 deviene francamente imposible de conciliar con principios generales, y criterios de justicia material, que el beneficiario de una prestación gratuita, inicie una ejecución y un sumario de naturaleza penal a su donante -y, para colmar males, forzado en el supuesto de autos- por no haber cumplido la donación de un modo que le hubiera parecido más satisfactorio.

Muy lejos de aquella solución, el Fisco tiene el deber de poner a disposición de quien le presta el servicio de manera gratuita toda la información que les resultare común, como por ejemplo, si los obligados por deuda propia presentaron sus declaraciones juradas respectivas, o si ellas fueron impugnadas. Lo contrario, no solamente sería dar vía libre para organizar cualquier tipo de celadas, en contra de la idea de moralidad que debe presidir los actos y procedimientos estatales, sino que además sería violatorio de lo dispuesto por el art. 860 inc. b del CCivCom, en tanto prescribe la Obligación de rendir cuentas.

5.3.2. Y en segundo lugar, porque como ya se señalara en nuestro voto recaído en la sentencia N° 1512/2023, los funcionarios que intervienen en sede administrativa reciben el beneficio acordado por el art. 48 de la Ley 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, 5.874, 6.177, 6.421, 6.497, 6.533, 6.586, 6.915, 7.263, 7.363, 7.371, 7.699, 7.720 y 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, sin buscar enriquecerse a costa del forzado prestador del servicio gratuito.

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.

Costas, a la vencida.

Por ello, se RESUELVE: "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 vertidos por la señora Vocal preopinante doctora Eleonora Rodríguez Campos, vota en idéntico sentido.

Y VISTO: El resultado del precedente acuerdo, 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 parte demandada contra la Sentencia Nº 1.148 dictada por la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo en fecha 17 de noviembre de 2023. En consecuencia, CASAR íntegramente dicho acto jurisdiccional, dejándolo sin efecto, conforme a la doctrina legal enunciada precedentemente y REMITIR la causa al mencionado Tribunal a fin de que, por la Sala que por turno corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento sobre la demanda de autos de acuerdo a lo aquí considerado.

II.- COSTAS como se consideran.

III.- RESERVAR pronunciamiento sobre regulación de honorarios para ulterior 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. JST/RJLB

NRO. SENT.: 819 - FECHA SENT.: 24/06/2025

Firmado digitalmente por:

CN=FORTE Claudia Maria

C=AR

SERIALNUMBER=CUIL 27166855859

FECHA FIRMA=24/06/2025

CN=RODRIGUEZ CAMPOS Eleonora

C=AR

SERIALNUMBER=CUIL 27264467875

FECHA FIRMA=19/06/2025

CN=LEIVA Daniel

C=AR

SERIALNUMBER=CUIL 20161768368

FECHA FIRMA=23/06/2025

CN=POSSE Daniel Oscar

C=AR

SERIALNUMBER=CUIL 23126070039

FECHA FIRMA=23/06/2025

CN=MASAGUER Maria Felicitas

C=AR

SERIALNUMBER=CUIL 27286818558

FECHA FIRMA=23/06/2025

CN=ESTOFAN Antonio Daniel

C=AR

SERIALNUMBER=CUIL 20080365749

FECHA FIRMA=23/06/2025