

261/12 DANONE ARGENTINA S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN.D.G.R.- S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO

PODER JUDICIAL DE TUCUMÁN

CENTRO JUDICIAL CAPITAL

Excma. Cámara Contencioso Administrativo - Sala III

ACTUACIONES N°: 261/12

H105031049342

H105031049342

JUICIO: DANONE ARGENTINA S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMAN.D.G.R.- s/ NULIDAD / REVOCACION. EXPTE. N°: 261/12

-108 CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SALA IIIa
-108 REGISTRADO
-108

N°: 717

AÑO: 2.019

San Miguel de Tucumán, 04 de noviembre de 2.019.

VISTO:

La causa caratulada "Danone Argentina S.A. vs. Provincia de Tucumán-DGR s/nulidad revocación.1d y reunidos los Sres. Vocales de la Sala IIIaa de la Excma. Cámara Contencioso Administrativo para su consideración y decisión, se establece el siguiente orden de votación: Dres. Ebe López Piossek y Sergio Gandur, habiéndose arribado al siguiente resultado:

-2109

LA SRA. VOCAL DRA. EBE LÓPEZ PIOSSEK DIJO:

-2109

261/12 DANONE ARGENTINA S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN.D.G.R.- S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO

-2109

RESULTA:

I- Que a fs. 14/48 de autos Danone Argentina S.A., mediante apoderado letrado, interpone demanda contencioso administrativa contra la provincia de Tucumán a fin de impugnar parcialmente la resolución emitida por la Dirección de Recursos Tributarios del Ministerio de Economía N°69/ME del 30-3-2012, que le fuera notificada el 4-4-2012, mediante la que se resolvió: 1) hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D44/10 del 6-5-10, emitida por el Director General de Rentas de la Provincia y 2) hacer lugar parcialmente al recurso de apelación por ella interpuesto contra la Resolución N°D44/10 con respecto al sumario N° M798/2009 y en consecuencia reducir la sanción de multa a \$863.415,10, equivalente al 25% del gravamen dejado de percibir.

Solicita que se revoque la Resolución N°69/ME del Ministerio de Economía, que confirmó parcialmente la Resolución N°D44/10 de la D.G.R. y ordene la devolución de las sumas pagadas, con más intereses y costas.

Se refiere a la habilitación de la acción contencioso administrativa atento que se ha agotado la vía administrativa, y al cumplimiento del requisito del pago previo previsto en el artículo 158 del C.T. y solicita como medida cautelar la suspensión del acto administrativo respecto de la multa, invocando el artículo 20 del C.P.A., haciendo mención a la verosimilitud del derecho y al peligro en la demora.

En cuanto al requisito del pago previo previsto en el art. 158 del C.T., precisa que el Ministerio de Economía hizo lugar parcialmente al recurso de apelación, pero no efectuó la liquidación de los accesorios, por lo que le pidió a la DGR que efectúe la correspondiente liquidación, pero no se ha verificado hasta la fecha de presentación de la demanda, por lo que se encuentra imposibilitada de cumplir con el requisito del pago previo, pero sin perjuicio de ello, y dado que la Provincia de Tucumán le ha embargado la suma de \$7.539.295,22 en los autos "Provincia de Tucumán -DGR- c/Danone Argentina S.A. s/embargo preventivo, expte. N°8557/2009, en trámite por ante el juzgado Civil de cobros y Apremios de la laa Nominación, manifiesta que da en pago las sumas embargadas hasta completar el monto que surja de la liquidación que le notifique la DGR, solicitando que se difiera el cumplimiento de lo establecido por el art. 158 CT hasta tanto sea notificada de la liquidación.

A fs. 15 vta/18 vta solicita medida cautelar de suspensión del acto administrativo respecto de la multa, invocando el artículo 20 del C.P.A., fundamentando la petición de la medida y lo atinente a los requisitos de verosimilitud del derecho y peligro en la demora.

Menciona como antecedente que a través del acta de deuda N° A798/2009 se le determinó una supuesta deuda en concepto de Impuesto a los Ingresos Brutos 13Agente de Percepción- correspondiente a los períodos 12/2003 a 12/2004 (Anexo IV), precisando que la DGR le inició una verificación a través de la orden de inspección N°2006000067 del 17-5-2006, que el 14-1-2010 presentó descargo manifestando disconformidad con el Acta de Deuda y contestando el respectivo sumario, planteando la nulidad de dicha acta de deuda dado que se omitieron analizar los fundamentos por ella expuestos y la prueba aportada en el escrito que presentó el 18-12-2009, oponiendo asimismo la prescripción de las facultades de la DGR para determinar de oficio sus obligaciones fiscales y rechazando el ajuste proyectado, destacando que en el acta de deuda no se mencionan ninguno de los fundamentos que expuso, sino que se afirma que no presentó descargo alguno, lo que no se condice con la realidad, y en razón de ellos se planteó la nulidad del Acta de Deuda, que se rechazó por la Resolución N° 4410/10 y se la intimó a cancelar el importe que surge del acta de deuda (Anexo IV), y rechazar el descargo efectuado en el sumario, aplicándosele una multa de \$5.839.295,22, equivalente al 100% del capital determinado.

Agrega que el 1°-6-2010 interpuso recurso de apelación, ante lo que por Resolución N°69/SE ME se confirmó parcialmente la determinación de oficio y la multa aplicada.

Se refiere a la prescripción de las acciones del fisco para la exigencia y cobro de los tributos provinciales, destacando la redacción del artículo 54 del C.T. establecida por la ley 8490 (B.O. del 30-3-2012), sosteniendo que si bien dicha norma se aplica a partir del 30-3-2012, sus consecuencias se proyectan a los períodos aquí ajustados, 12/2003 a 12/2004, por cuanto la modificación introducida por la mencionada ley no es más que la recepción legislativa de la doctrina expuesta por la CSJN en la causa "Filcrosa1d, entre otras y por la CSJT en la causa "Toledo, Miguel Angel1d.

Destaca que la prescripción relacionada con la determinación del IIB se rige por el Código Civil, por lo que: 1) el plazo es de 5 años (artículo 4027 C.Civil), 2) a contar desde la fecha del título de la obligación (art. 3956) y 3) sólo se interrumpe por la demanda ante un juez contra el deudor (art. 3986), por lo que el plazo para determinar y exigir las percepciones correspondientes al período 11/2004 comenzó a correr el 16-12-2004 y prescribió el 16-12-2009, mientras la DGR notificó el acta de deuda el 28-12-2009, sin que exista demanda judicial de pago, por lo que se encuentran prescriptas las facultades del fisco para exigir una supuesta deuda tributaria por los períodos 12/2003 a

261/12 DANONE ARGENTINA S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN.D.G.R.- S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO

12/2004.

En lo referente a las facultades para aplicar multa, resulta aplicable el Código Penal, por lo que la acción prescribe: 1) a los 2 años, art. 62 inc 5; 2) la acción empezó a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito, art. 63, y 3) la prescripción se interrumpe solamente por la comisión de otro delito, art. 67, por lo que el plazo para aplicar la multa correspondiente al período 11/2004 comenzó a la medianoche del día en que se cometió la infracción, 16 de diciembre de 2004, y por lo tanto prescribió el 16-12-2006.

Para el hipotético caso en que se considere que la modificación introducida por la ley 8490 no resulta aplicable a los períodos ajustados, solicita que se declaren igualmente prescritas las acciones y poderes del fisco para determinar el impuesto correspondiente y para aplicar sanciones al período 12/2003 a 11/2004 por resultar las normas vigentes en aquellos períodos violatorias de la legislación de fondo, invocando el art. 75 inc. 12 de la C.N. y citando los fallos de la C.S.J.N. en "Filcrosa1d", "Casa Casmma SRL y "Fisco de la Provincia c. Ullate, Alicia1d y de la C.S.J.T. en "Provincia de Tucumán DGR c. Toledo, Miguel Ángel1d.

Para el supuesto que no se haga lugar al pedido de prescripción, expresa que se debe considerar que resulta aplicable lo dispuesto por el art. 2 de la RG N°33/2004 que entró en vigencia en el 1° de junio de 2004, que modificó la R.G. N°86/00, que establecía que no serán considerados como incursos en incumplimientos los agentes de percepción del IIB obligados por la RG 86/00 y sus modificatorias que hubieran omitido actuar como tales respecto a las operaciones de venta, locaciones y prestaciones celebradas en el ámbito de la Provincia de Tucumán con sujetos pasibles de percepción de extraña jurisdicción. En razón de ello, con anterioridad del 1°-6-2004 los agentes de percepción que hayan omitido actuar como tales no pueden ser considerados incursos en incumplimientos.

Pero la DGR entendió que para los períodos fiscales 12/2003 a 5/2004 no resulta aplicable la RG 33/04 sino la RG 86/00, por lo que resulta el despropósito de que la condonación opera para los casos de ventas realizadas dentro de Tucumán a sujetos que no tributan el IIB en esta jurisdicción, pero la condonación no se aplica cuando esas ventas se realizaron fuera de la provincia de Tucumán.

Agrega que la DGR no debió determinarle obligaciones fiscales resultantes de supuestos incumplimientos del régimen de percepción establecido por la RG 86/00 correspondientes a los períodos 12/2003 a 5/2004, pero en disconformidad con lo resuelto a través de la RG 33/2004 art. 2 y con sus propios actos, la DGR optó por determinarle de oficio obligaciones fiscales correspondientes a esos períodos. Manifiesta que en conclusión la DGR coloca en mejor posición a las ventas realizadas dentro de la provincia de Tucumán (porque se perdona cualquier incumplimiento del agente de percepción), que las realizadas fuera de la provincia, en las que se afirma que debió percibirse y no operó el perdón.

Sostiene que el ajuste efectuado por la DGR respecto de los períodos 12/2003 a 5/2004 resulta improcedente porque incluye operaciones o sujetos expresamente excluidos del régimen de percepción, e impugna la liquidación respecto del período 12/2003, donde la DGR tomó como base imponible el monto de \$18.582.787,70 que incluye la cuenta líquido producto, respecto de la cual no corresponde que se perciba y que en ese período vendía lácteos a través de un tercero, que fue quien percibió por las ventas realizadas por su cuenta y orden, por lo que se debe excluir la cuenta "líquido producto1d del ajuste practicado, precisando que en la nueva liquidación adjuntada a la Resolución aquí recurrida el fisco eliminó el valor del líquido producto del mes de Diciembre de 2003 por la suma de \$35.049.626,42, cuando correspondía eliminar la suma de \$46.268.280,27.

Agrega que el ajuste resulta improcedente, teniendo en cuenta que la obligación de actuar como agente de percepción se debe limitar a situaciones en las que el sujeto percibido se encuentra inscripto en la Provincia de Tucumán, analizando las características de la percepción a fin de evidenciar la imposibilidad de obligarla al pago de un tributo que ya fue íntegramente satisfecho por el contribuyente principal directamente obligado al pago, precisando que la obligación de percibir del tercero tiene fundamento en cuestiones de política recaudatoria, y que la percepción que debe hacer el agente del tributo, es un adelanto del impuesto que el contribuyente deberá pagar al vencimiento del período fiscal en cuestión.

Sostiene que la deuda que se le reclama se basa en que las percepciones no se realizaron, y que en este caso el obligado al pago del tributo es el contribuyente obligado principal a dicho pago, mientras ella es en forma solidaria o sustituta, destacando que por aplicación de las reglas generales del derecho tributario en cualquiera de las dos hipótesis: ya sea que se la considere como responsable solidario o sustituto, en caso de que el contribuyente (que es quien debe soportar el peso del tributo) pague el monto del impuesto, este acto beneficia también al agente de percepción respecto del cual el fisco no puede pretender cobrar una deuda que ya fue satisfecha, haciendo hincapié en que la obligación que se le impuso de pagar no puede generar en el organismo recaudador el derecho a cobrar una deuda ya satisfecha.

Se refiere a la improcedencia de reclamarle el ingreso de las sumas que correspondía percibirse, dado que los sujetos a los que debía percibir, clientes inscriptos en la provincia de Tucumán ya ingresaron el impuesto sin haber

261/12 DANONE ARGENTINA S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN.D.G.R.- S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO

computado la percepción como pago a cuenta, y por lo tanto la DGR no se vio privada de las sumas que reclama.

Agrega que la DGR se encuentra en condiciones de verificar el pago del tributo por parte de sus clientes, ya que de las declaraciones juradas por ellos presentadas surge claramente si ingresaron el tributo, y dado que sus clientes ingresaron su impuesto sin computarse las percepciones, exigirle ingresar el tributo determinado constituiría un enriquecimiento sin causa para el fisco, por cuanto el ente recaudador ya cobró las percepciones omitidas, de tal manera que se estaría obligando a tributar dos veces sobre las misma materia imponible.

Menciona que la jurisprudencia exige como requisito para que el agente de retención/percepción pueda eximirse de responsabilidad que se acredite el ingreso de las sumas por parte del contribuyente, por lo que habiendo sus clientes ingresado el tributo que a ella se le reclama, no corresponde que la DGR reclame las percepciones omitidas.

Solicita revocación de la multa mencionando que la DGR le imputa haber cometido la infracción tipificada en el art. 78 del C.T., hoy art. 85, que prevé la sanción de multa graduable entre el 25% y el 100% del gravamen dejado de pagar para los agentes de percepción que omitieran actuar como tales. Esgrime que su conducta no puede encuadrarse en el art. 78 del C.T., por cuanto actuó de acuerdo a las normas aplicables.

Asimismo opone prescripción de las facultades de la DGR para aplicarle sanciones respecto del período 12/2003, invocando las disposiciones del art. 54 del C.T., dado que la prescripción de dicho período comenzó a correr el 1° de enero de 2004, por lo que operó el 31 de diciembre de 2008, ya que no se verifican ninguna de las causales de interrupción mencionadas en el art. 58 del C.T., en cuanto no existen nuevas infracciones con sanciones firmes.

Invoca asimismo la disposición del art. 2 de la R.G. 33/04, mencionando que la DGR renunció a la facultad de sancionarla por supuestos incumplimientos al régimen de percepción que pudieran haber tenido lugar antes de junio de 2004, sosteniendo que no se encuentran configurados ni el aspecto objetivo ni el aspecto subjetivo, que son requisitos ineludibles para que un ilícito fiscal resulte punible.

Por último sostiene que resulta un comportamiento normal y razonable el hecho que no le haya percibido a sujetos que no ejercen actividad en la Provincia de Tucumán, o por ventas realizadas fuera de la provincia o a supuestos expresamente excluidos, lo que podría considerarse un error excusable.

Hace reserva del caso federal, detalla la prueba que ofrece y solicita proveer de conformidad.

I-2- A fs. 47/48 la actora acompaña documentación y manifiesta que da en pago sumas embargadas en los autos "Provincia de Tucumán DGR vs. Danone Argentina S.A. s/embargo preventivo1d, que está en trámite ante el Juzgado de Cobros y Apremios de la Iaa Nominación.

I-3- A fs. 61 la actora manifiesta que viene a adjuntar las constancias de pago de las sumas reclamadas en los exptes. administrativos objeto de la presente impugnación judicial, de las que deben detraerse las sumas dadas en pago en los autos "Provincia de Tucumán 13DGR- vs. Danone Argentina S.A. s/embargo preventivo1d expte. N°8557/09, en trámite en el Juzgado de Cobros y Apremios de la Iaa Nominación, adjuntando resolución del organismo fiscal aprobando dicha compensación.

Detalla los montos pagados hasta completar las sumas reclamadas, totalizando \$4.009.210,30.

I-4- A fs. 72/73 obra resolución cautelar dictada el 15-10-2013, por la que se hizo lugar a la medida impetrada por la firma accionante, disponiéndose la suspensión de ejecutoriedad del artículo 2° de la Resolución N° 069/ME del 30-3-2012, que redujo a \$863.415,10 la multa aplicada originariamente por la DGR en Resolución N° D44 de fecha 6-5-2010, hasta tanto recaiga sentencia firme en la presente causa.

II- Por providencia de fs. 81 se citó a la accionada, corriéndose traslado de la demanda, y a fs. 94/107 se apersonó la Provincia de Tucumán, mediante apoderado letrado, y manifiesta que previo a contestar demanda cabe señalar que la normativa aplicable en autos es la vigente al momento de notificar el acta de deuda N° A 798/2009, o sea la ley 5121 y sus modificatorias, texto consolidado por ley 8240, es decir sin las reformas de las leyes N°8468 y N°8490.

Luego contesta demanda, efectuando diversas negativas, expresando que en relación al planteo acerca que la

261/12 DANONE ARGENTINA S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN.D.G.R.- S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO

DGR afirma que las Resoluciones Generales DGR N°86/00 y N°174/2010 se encuentran vigentes, es inexacto que no se acate la Resolución General N°4/11 de la Comisión Arbitral, ya que por Resolución N°9/2012 dicha Comisión resolvió que no resulta aplicable a la provincia de Tucumán la RG N°4/11 (CA), de tal manera que la DGR cumple acabadamente con las disposiciones legales vigentes.

Respecto del planteo de prescripción sostiene que debe ser desestimado dado que a los fines de la prescripción los casos de agentes de percepción seguirán la suerte del impuesto, computándose los plazos igual que el IIB, sosteniendo que el Acta de Deuda N° A798/2009 fue notificada el 29-12-2009, mediante cédula de notificación obrante a fs. 801 del expte. administrativo N°20493/376-D-2006, es decir antes de cumplirse el plazo de los 5 años de prescripción.

Respecto de la nulidad planteada por la omisión de considerar prueba aportada, menciona que es inexacto porque fueron analizadas las constancias aportadas por la actora hasta el 9-12-2009, fecha de vencimiento del plazo otorgado a la firma para que acompañe la documentación que le fue requerida, por lo que aquello presentado después de esa fecha no resultan oponible al fisco, dado asimismo que las constancias o CM05 debieron ser requeridas y archivadas por el agente al momento de efectuarse la operación.

Recalca que todo agente de percepción tiene obligaciones y deberes que debe respetar atento a que como en este caso fue designado como tal por la Resolución N°86/00, destacando que en la determinación efectuada, notificada en el Acta de Deuda N° A 798/2009 la DGR tomó como base las operaciones con contribuyentes locales y con contribuyentes que registran alta en el Régimen de Convenio Multilateral, conforme lo establece la R.G. 86/00, refiriéndose a la figura de los agentes de percepción y a las disposiciones de los art. 25 y 32 del C.T.

Cita el artículo 2 de la RG N°33/04, sosteniendo que conforme a dicha norma correspondería detraer de la determinación de los períodos 12/2003 y 1 a 5/2.004 las operaciones celebradas dentro del ámbito territorial de la provincia, efectuadas con sujetos locales de otras jurisdicciones o con inscripción en el C.M. sin alta en Tucumán, que acrediten dicha circunstancia con las correspondientes constancias. Agrega que en los períodos 12/2003, 1 a 5/2004, no resulta aplicable el artículo 2° de la RG N°33/04, por no haberse incluido en la determinación operaciones efectuadas desde los puntos de venta de la provincia, ni dentro de su ámbito territorial.

Aclara que respecto de los períodos 6 a 12/2004 se tuvieron en cuenta las fechas de entrada en vigencia de las RG N°33/04, 35/04 y 36/04, por lo que resulta ajustada a derecho la inclusión de las operaciones efectuadas en el ámbito territorial de esta jurisdicción, siempre que no medie alguna causal de exclusión. Precisa que para una correcta y adecuada interpretación de la RG 33/04 debe ser considerada en conjunto con lo dispuesto por la RG 36/04, complementaria de la RG 86/00, por lo que cualquiera sea el lugar en el que se celebre la operación el agente de percepción de extraña jurisdicción deberá practicar la percepción, y que en el caso expuesto por la actora respecto de Iberia Líneas Aéreas de España S.A. la constancia de la inscripción en AFIP no se encuentra entre la documentación enumerada en el art. 4° de la RG 86/00 como causal de exclusión de la percepción, por lo que cabe rechazar el planteo.

Reitera que las constancias que justifiquen la no percepción deben ser requeridas y archivadas por el agente de percepción al momento de efectuarse la operación (cfr. arts. 4° y 5° de la RG 86/00). Invoca los arts. 32 y 33 del C.T., destacando los casos en que hay solidaridad tributaria.

Finalmente, sobre la postura de la empresa basada en la necesidad de oficiar al principal obligado para que informe si realizó el pago del tributo, manifiesta que "le cabe responsabilidad a todo agente si no actúa como tal -ya sea cuando percibe y no ingresa los importes o cuando habiéndole correspondido, omite efectuar la percepción correspondiente- porque de una u otra forma contribuye con la evasión destruyendo el fin para el cual ha sido creado el sistema. Entiende que el agente recién quedaría liberado de responsabilidad si demuestra que el obligado principal ingresó el tributo (ver, puntualmente, fs. 101, vuelta).

III- Por providencia de fs. 110 se dispuso la apertura de la causa a prueba produciéndose las que da cuenta el informe actuarial de fs. 1218. Las partes presentaron alegatos; la actora a fs. 1226/1240 y la demandada 1242 a fs. 1253.

A fs. 1257 se practicó la pertinente planilla fiscal, adjuntándose a fs. 1260 el comprobante de pago de la misma.

Por providencia de fs. 1265 se llamaron los autos para sentencia, lo que fue notificado a las partes (cédulas de fs. 1266/1267), quedando esta causa en estado de resolver.

261/12 DANONE ARGENTINA S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN.D.G.R.- S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO

CONSIDERANDO:

I- La parte actora pretende en autos que se revoque la Resolución N° 69/ME del Ministerio de Economía, que confirmó parcialmente la Resolución N° D44/10 de la D.G.R., y se ordene la devolución de las sumas pagadas, con más intereses y costas.

Por medio de la Resolución N° D44/10 la DGR reclama a Danone Argentina S.A. una deuda por haber omitido actuar como agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 12/2.003 a 12/2.004.

La Provincia de Tucumán ha defendido la legitimidad de los actos administrativos, y solicita que se rechace la demanda.

II- Condonación.

En primer lugar cabe destacar que la deuda reclamada en autos no ha sido condonada.

La ley de condonación aplicable a los períodos 12/2.003 a 12/2.004 es la N° 8.720 (B.O. 22/10/2.014), que en su parte pertinente dispone "Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los períodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias correspondientes a dichos períodos, siempre que al 15 de Octubre de 2014 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate1d.

Consultada la página web del Poder Judicial, se observa que, luego de concluido el juicio de embargo preventivo en el Juzgado de Cobros y Apremios de la 1° nominación (expediente N° 8.557/09), la Provincia de Tucumán inició el juicio de ejecución fiscal en el mismo juzgado (expediente N° 5.267/12).

El primer decreto de este proceso es de fecha 10/08/2.012, y al 15/10/2.014 el juicio seguía en trámite. Es decir, el curso de la prescripción se encontraba interrumpido, lo que impide tener por condonada la deuda.

III- Aclaración previa.

Antes de abordar la cuestión central debe quedar en claro que este Tribunal "tiene la más absoluta libertad para escoger los caminos que considere más convenientes para abordar y resolver el litigio llevado su conocimiento pero , siempre que no queden al margen de la decisión elementos que, por su trascendencia, resulten indispensables para emitir un juicio fundado sobre el tema en discusión, el cual no puede realizarse sin un examen completo de los hechos, pruebas y alegaciones pertinentes introducidas en el pleito por las partes1d (cfr. CSJT, sentencia N° 381 del 10/06/2.011, dictada en el juicio "Díaz, Ramón Héctor y otro vs. La Luguenze S.R.L. s/ Cobro de pesos1d).

Bajo esa premisa se abordará un argumento central expuesto por la parte actora, en tanto resulta aplicable para todos los períodos comprendidos en el acto administrativo que impugna. Se hace referencia a la postura de la empresa dirigida a sostener que no se integró la relación jurídica con los supuestos obligados principales (se recuerda que por la resolución atacada se determinó una deuda por haber omitido la empresa actuar como agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 12/2.003 a 12/2.004).

IV- Análisis sobre la nulidad de los actos administrativos.

Como se dijo, el argumento de la firma demandante que se considerará tiene fundamento en su carácter de deudora solidaria, en tanto le achacan la omisión de haber actuado como agente de percepción, y no el haber omitido ingresar montos ya percibidos, diferencia sustancial en la medida que en el primer supuesto -no actuar como agente- los invocados contribuyentes no se encontrarían desligados de sus respectivas obligaciones tributarias.

En ese marco, cobra relevancia traer a colación que la Corte Provincial, con cita de calificada doctrina [Héctor B. Villegas], sostuvo que "al abordar el tema de los responsables solidarios, este jurista manifiesta que 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

261/12 DANONE ARGENTINA S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN.D.G.R.- S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO

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 (cfr. ob. cit., pág. 231)1d (sentencia N° 185 del 14/03/2.014 in re "Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/ Nulidad/Revocación1d).

Continúa diciendo el Máximo Tribunal Provincial que "En cuanto al tema específico de los agentes de retención o percepción, expresa que ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, y que no se puede decir a priori si son responsables solidarios o sustitutos. Si el legislador los crea, pero a su lado deja el contribuyente, serán responsables solidarios, siendo este el criterio general que impera en la legislación argentina. Pero si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos (cfr. ob. cit., pág. 235)1d (idem).

Esta Sala 3 complementó esta idea, al señalar que "En nuestro derecho tributario provincial, no caben dudas al respecto, en tanto el artículo 33 de la ley N° 5.121 expresa que 18efectuada 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, responderá solidariamente. El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones, percepciones y/o recaudaciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen19 (destacado agregado)1d (cfr. sentencia N° 729 del 04/12/2.018, en autos "Bio Trinidad S.A. vs. Provincia de Tucumán s/nulidad-revocación1d).

Siendo ello así, es claro que en este caso, en el cual la determinación de oficio de la deuda que se impugna obedece a la imputada falta de percepción, la accionante aparece como responsable solidaria de la obligación tributaria, conjuntamente con cada una de las empresas a las cuales se invoca que debía percibir el impuesto en cuestión -esto, si es que la empresa efectivamente debía realizar la percepción, posicionándonos en la hipótesis más favorable para la Provincia-.

En la misma línea, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en un precedente con aristas similares al sub lite, ha desechado la posibilidad de calificar a esta obligación de mancomunada [en ese juicio también se encontraba involucrado un Agente de Percepción].

Allí dijo que "A la luz de las consideraciones precedentes y del texto expreso de la norma transcripta [hace alusión, precisamente, al citado artículo 33 de la ley N° 5.121], resulta incorrecto aseverar que, en la especie, la responsabilidad entre el agente de percepción y el contribuyente es meramente mancomunada; que este último es extraño a la vinculación jurídica entre el fisco y el agente de percepción; y que las respectivas obligaciones son absolutamente independientes entre sí, cuando ambos integran la misma relación jurídica tributaria principal como sujetos pasivos por identidad de objeto, en el supuesto de marras1d (cfr. sentencia N° 1.316 del 22/12/2.008 in re "José Farías e hijos S.R.L. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán (D.G.R.) s/nulidad/revocación1d. Aclaración en corchetes agregada).

En virtud de lo expuesto, se puede inferir que esencialmente se debate en autos la naturaleza de la situación en que se encuentran quienes, por haber sido objeto de designación por parte del fisco, revisten el carácter de agentes de percepción, como es el caso de la firma actora.

Tanto en sentencia N° 1.316/2.008 como en la ya citada sentencia N° 185/2.014, la CSJT alude a los conceptos vertidos por Héctor B. Villegas, quien destaca que la posición que comparte es aquella que establece que son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: a) el contribuyente, que es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo en sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) el sustituto, que es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga "en lugar de1d; c) Responsable solidario es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de este. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente1d. El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de1d (cfr. "Villegas, Héctor B.: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario1d, T. I, págs. 227 y vta.) [ver, CSJT, sentencia N° 1.316 del 22/12/2.008 in re "José Farías e hijos S.R.L. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán (D.G.R.) s/ Nulidad/revocación1d; y sentencia N° 185 del 14/03/2.014 in re "Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/ Nulidad/Revocación1d].

Conjuntamente con ello, y aquí viene lo decisivo, se señala que la Corte Provincial ha precisado en la referida sentencia N° 1.316/08 que: "Siendo ello así, no cabe duda que en el presente caso en el cual la determinación de oficio de la deuda que se impugna obedece a la falta de percepción [aplicable también a nuestro caso], la referida disposición [hace alusión al mentado artículo 33] en su última parte deja al lado del agente de percepción al contribuyente, por lo que ambos son responsables solidarios de la obligación tributaria (26) Y si ambos son sujetos

261/12 DANONE ARGENTINA S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN.D.G.R.- S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO

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 (26) Situación distinta es cuando de las propias normas específicas reguladoras de un tributo se desprende en forma inequívoca la exclusión de la solidaridad y, por lo tanto, el carácter de sustituto legal tributario (cfr. 18Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario19, pág. 269); supuesto este último que, como ya dije, no es el de autos1d (aclaraciones en corchetes y resaltado agregados).

Cabe agregar que, en este caso, de las actuaciones administrativas (expediente N° 20.493-376-D-2006 y agregados) no surge que se haya dado intervención a los deudores principales.

Puntualmente, de las copias del expediente administrativo N° 20.493-376-D-2.006, agregadas a fs. 1.119, se advierte que al impugnar el Acta de Deuda N° A 798-2.009, la empresa ofreció como prueba informativa que se libren oficios a sus clientes a fin que informen si durante el período 12/2.003-12/2.004 ejercieron actividad en la Provincia de Tucumán, si se encontraban inscriptos en el IIB como contribuyente local o en el Convenio Multilateral, y cuál era el coeficiente unificado. Ello, con una clara intención de dar sustento a sus argumentos principales, entre los que encontramos el de la improcedencia de actuar como agente de percepción porque sus clientes no tributaban el IIB en Tucumán (ver fs. 809/824). En esos términos, dilucidar si estas empresas -clientes de Danone Argentina S.A.- debían tributar el IIB y, posteriormente, comprobar si efectivamente ingresaron el tributo aparecía como una situación de hecho determinante a fin de resolver la cuestión en el marco del procedimiento administrativo, siendo un extremo de fácil comprobación para la DGR.

Entre la presentación de la impugnación por parte de la empresa (fs. 809/824) y el dictado de la Resolución N° D 44 del 06/05/2.010 (fs. 1.170/1.208) no consta que se hayan admitido las pruebas ofrecidas por el impugnante.

Luego, al interponer el recurso de apelación ante el Ministerio de Economía, la empresa pidió otra vez como prueba informativa que se libre oficio a la DGR para que informe si los clientes de Danone Argentina S.A. respecto de los cuales la DGR considera que son sujetos pasibles de percepción han ingresado durante los períodos posteriores a los que debían practicarse las percepciones el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por una suma igual o superior a las percepciones omitidas (ver, específicamente, fs. 1.248 y vuelta. Las demás pruebas ofrecidas apuntan también a acreditar el mismo extremo y zanjar otros debates).

Después que la DGR conteste el traslado conferido -en el cual pide el rechazo del recurso de apelación- (fs. 1.503/1.556), la Dirección de Recursos Tributarios del Ministerio de Economía opinó que "la cuestión se circunscribe a cuestiones de interpretación y aplicación normativa y no a la constatación o verificaciones de hechos, por lo que no se considera necesario abrir la presente a prueba1d (ver fs. 1.558).

Siguiendo esa línea, el Ministro de Economía a cargo del Tribunal Fiscal dicta la Resolución N° 144 del 30/12/2.010 por la que declara la cuestión de puro derecho (fs. 1.560/1.561).

Aún más, esta falta de integración con el contribuyente al procedimiento administrativo, es un punto que está expresamente reconocido en los actos administrativos que se impugnan, puesto que la Administración consideró innecesario -tal como se verá en los párrafos siguientes- que se integre el procedimiento con los obligados principales (contribuyentes, en este caso).

Concretamente, al valorar esta solicitud de la empresa, realizada en el marco de la vía impugnatoria (pidió que se oficie a los principales obligados y a la DGR para que informen si realizaron el pago del tributo), la Administración -a través del Ministerio de Economía- se limitó a contestar que al agente de percepción le cabe responsabilidad si no actúa como tal "ya sea cuando percibe y no ingresa los importes o cuando habiéndole correspondido, omite efectuar la percepción correspondiente, porque de una u otra forma contribuye con la evasión destruyendo el fin para el cual ha sido creado el sistema1d. En el párrafo siguiente señala que el agente quedaría liberado de su responsabilidad si logra demostrar "que el obligado principal ingresó el tributo, situación no acontecida en autos1d [cfr. Resolución N° 69/ME del 30/03/2.012 (copia agregada como documentación a fs. 49)].

De esta manera vemos cómo: a) la Administración puso en cabeza del agente la prueba de tal extremo; b) que el agente pidió que se oficie a los supuestos contribuyentes y a la DGR para que informen si aquellos realizaron el pago del tributo; c) que la Administración fundamentó la procedencia de la deuda en que, dada la responsabilidad solidaria del agente, resultaba indistinto reclamar dicha deuda al contribuyente o al agente.

En efecto, en los Considerandos de la Resolución N° 69/12 se consignó expresamente que el Fisco puede "exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda1d (hace referencia a los sujetos pasivos obligados al cumplimiento total de la misma prestación en virtud de la "solidaridad tributaria1d).

La contradicción es evidente, pues este argumento en particular de la empresa gira en torno a que como

261/12 DANONE ARGENTINA S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN.D.G.R.- S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO

responsable solidaria, ella se libera de la obligación si el obligado principal pagó la deuda, pero igualmente la Administración consideró que no resultaba necesario que los contribuyentes informen si pagaron el tributo [hecho que liberaría de la obligación al agente] porque resultaba indistinto que la determinación de la deuda se realice al agente o al contribuyente.

La Provincia de Tucumán ha confundido los efectos de la responsabilidad solidaria (que el acreedor pueda reclamar lo debido a cualquiera de los responsables solidarios), con la exigencia previa de constatar que esa deuda cuyo pago reclama no haya sido ya cancelada por uno de los responsables, o que el imputado como responsable principal en rigor de verdad no debía nada porque no era sujeto pasible de tributar el IIB, lo que traería como lógica consecuencia que la DGR no le pueda exigir al responsable solidario -luego de un procedimiento administrativo llevado adelante con plena prueba- el pago de una percepción que en realidad no debía realizarse.

El déficit apuntado no es menor, ya que la DGR pudo haber constatado en sede administrativa los mismos hechos que aquí se probaron, concretamente, y sin ánimo de agotar los ejemplos: que Automóvil Club Argentino "no abona impuesto sobre los ingresos brutos1d (cfr. lo informado a fs. 238); que a la firma Omar R. y Milton H. Rodríguez S.A.C.I.F. la empresa Danone Argentina sí le ha practicado las percepciones en el impuesto sobre los ingresos brutos durante el período 12/2.003 a 12/2.004 (cfr. lo informado a fs. 251); que la firma Lucio Di Santo S.A. cesó sus actividades en Tucumán el 30/04/2.000, por lo que no correspondía que la empresa actora le percibiera importe alguno en concepto de IIB (cfr. fs. 258); que la Cooperativa Obrera Ltda. de Consumo y Vivienda "nunca ha ejercido actividad en la provincia de Tucumán1d (fs. 290).

Entonces, respecto de los períodos controvertidos en autos, y tal como lo destacó este Tribunal en muchos otros pronunciamientos, no se dio cumplimiento al recaudo de integrar debidamente la relación tributaria en sede administrativa a fin de arribar a la verdad material (cfr. artículo 3, inciso 1, ley N° 4.537), la cual sería que uno de los responsables solidarios ya haya cancelado la deuda que se reclama, lo que "constituye un imperativo insoslayable a los fines de adecuar dicho proceso determinativo a los términos del artículo 3° de la ley 4537 de Procedimiento Administrativo de Tucumán1d. Esa falta de integración en debida forma de la relación jurídica tributaria descalifica al acto de determinación practicado y lo vicia de nulidad, encuadrando el caso en el artículo 48 de la ley 4537, "en tanto fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediéndose así el derecho de defensa en juicio y debido proceso, de raigambre constitucional (artículo 18 de la Constitución Nacional), aplicable también en sede administrativa (26) En definitiva, al haber optado por el camino de la determinación impositiva de oficio por la invocada no retención del tributo [aquí sería la supuesta no percepción], la D.G.R. debió integrar debidamente la relación jurídico tributaria con los principales contribuyentes, que como se señaló, eran personas físicas o jurídicas determinables (26)1d (cfr. sentencia N° 348 del 12/06/2.015 in re "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA. vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/nulidad/revocación1d; sentencia N° 478 del 30/08/2.017 in re "Helpa S.A. vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/nulidad/revocación1d; sentencia N° 693 del 23/11/2.017 in re "Castillo S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/nulidad/revocación1d, entre otras. Aclaración en corchetes agregada).

En las concretas circunstancias de la causa, se entiende que el planteo en cuestión debe ser resuelto haciendo hincapié en el vicio que el procedimiento presenta, sin dejar de hacer notar que se ha tomado como antecedente de la decisión la expresa postura de la parte actora, quien ha puesto de manifiesto y ha destacado enérgicamente su carácter de deudora solidaria.

Es por ello que se ha analizado el caso a partir del razonamiento propuesto por la firma accionante, esto es, tomando como punto de partida que ella revestía el carácter de deudora solidaria, y a partir de allí determinar si el acto administrativo cumplía con los requisitos legales que le impone el ordenamiento jurídico.

Queda claro, entonces, que con suficiente libertad se han subsumido los hechos alegados y probados por las partes [su carácter de deudora solidaria y la falta de integración del procedimiento administrativo con los diversos contribuyentes], dentro de las previsiones normativas que rigen el caso, estableciendo así el alcance de la pretensión, cuidando de no lesionar la garantía de defensa en juicio de la parte demandada.

V- Conclusión.

En definitiva, las resoluciones impugnadas no encuentran fundamento legal suficiente, debido al apuntado vicio que se ha configurado en uno de sus elementos esenciales: el procedimiento.

Ciertamente, el artículo 43, inciso 4, de la ley N° 4.537 (Ley de Procedimiento Administrativo), instituye como un requisito esencial del acto administrativo "Que se observen, antes de su emisión, los procedimientos sustanciales y adjetivos previstos en esta Ley y los que resultaren expresa o implícitamente del ordenamiento jurídico (26)1d.

261/12 DANONE ARGENTINA S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN.D.G.R.- S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO

En correspondencia con esa exigencia, es plausible afirmar que el sistema de nulidades del acto administrativo delineado en la misma norma, supone una inescindible relación entre dicho sistema y los requisitos esenciales del acto.

Así, podemos ver que el artículo 48, inciso 2, en su parte pertinente, califica de nulo, de nulidad absoluta e insanable, al acto que fue emitido violando la ley aplicable y las formas esenciales o de finalidad que inspiró su emisión.

Por todo lo considerado, corresponde hacer lugar a la demanda promovida por Danone Argentina S.A. y, en consecuencia, declarar la nulidad de la Resolución N° 69 del 30/03/2.012 dictada por el Ministerio de Economía -a cargo del Tribunal Fiscal-, de la Resolución N° D44 del 06/05/2.010 emitida por la DGR, y del Acta de Deuda N° A 798-2.009.

La misma suerte deben correr la sanción impuesta a la firma en el marco del sumario N° M 798/2.009, y los intereses resarcitorios calculados, como corolario de la subordinación y accesoriedad de estos respecto de la omisión imputada, lo que torna de inoficioso tratamiento todas las demás cuestiones.

En virtud del resultado arribado devienen carente de causa los pagos efectuados por la actora a la Provincia de Tucumán (cfr. CSJT en sentencia N° 185/2.001).

Ergo, la Provincia deberá restituir las sumas percibidas con más los intereses previstos en el artículo 139 de la ley N° 5.121.

La decisión de que los intereses aplicables sean los establecidos en el artículo 139 del CTP, se entiende en la medida que solo a falta de previsión legal y acuerdo de partes, recién es el Tribunal quien de manera subsidiaria debe fijar la tasa (cfr. artículos 765 y siguientes del Código Civil y Comercial).

Y en cuanto a la fecha a partir del cual se devengan los intereses, cabe recordar que el artículo 160 del CTP dispone que "En los casos de repetición de tributos, los intereses comenzarán a correr contra el Fisco desde la interposición del reclamo administrativo o de la demanda, en cualquier instancia según fuera el caso1d.

No obstante, en el caso de los montos pagados luego de la interposición de la demanda, los intereses van a correr desde el día que la empresa dejó de disponer de ese dinero.

VI- Costas y honorarios.

De conformidad al principio objetivo de la derrota, las costas se imponen a la parte demandada (artículo 105, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial, aplicable en este fuero en virtud de lo dispuesto en el artículo 89 del Código Procesal Administrativo).

Se reserva la regulación de honorarios para su oportunidad.

EL SR. VOCAL DR. SERGIO GANDUR DIJO:

Estando conforme con los fundamentos vertidos por la Sra. Vocal preopinante, voto en el mismo sentido.

En mérito de todo lo expuesto, este Tribunal

Resuelve:

I- HACER LUGAR, por lo considerado, a la demanda promovida en autos por Danone Argentina S.A. contra la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución N° 69 del 30/03/2.012 dictada por el Ministerio de Economía -a cargo del Tribunal Fiscal-, de la Resolución N° D44 del 06/05/2.010 emitida por la DGR, y del Acta de Deuda N° A 798-2.009.

II- CONDENAR a la demandada a REINTEGRAR a la empresa actora los importes pagados como consecuencia de

261/12 DANONE ARGENTINA S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN.D.G.R.- S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO

lo dispuesto en los actos administrativos aquí revocados, en la manera, condiciones y forma consideradas

III- COSTAS a la Provincia de Tucumán, en mérito a lo considerado.

IV - RESERVAR regulación de honorarios para su oportunidad.

Hágase saber.

Ebe López Piossek

Sergio Gandur

Ante mí: José LUIS VERA.
