TOMO **XVII -CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO- T.S.J..-**
REGISTRO Nº 1047
FOLIO Nº 3271/3278
PROT. ELECT. **TSS1** 007 **C.181**

En la ciudad de Río Gallegos, capital de la Provincia de Santa Cruz, a los 11 días del mes de julio de dos mil dieciocho, se reúne el Excmo. Tribunal Superior de Justicia, integrado con los Sres. Vocales, Dres. Daniel Mauricio Mariani, Enrique Osvaldo Peretti, Alicia de los Ángeles Mercau y Reneé Guadalupe Fernández, bajo la presidencia de la Dra. Paula Ernestina Ludueña Campos para dictar sentencia en los autos **"BARRAGAN HÉCTOR RAÚL C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS PÚBLICOS -SUBSECRETARÍA DE RECURSOS TRIBUTARIOS- S/ DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA"**, Expte. Nº B-656/08-TSJ. Se fija el siguiente orden de consideración: 1º) Dra. Alicia de los Angeles Mercau, 2º) Dr. Enrique Osvaldo Peretti, 3º) Dr. Daniel Mauricio Mariani, 4º) Dra. Reneé Guadalupe Fernández, 5º) Dra. Paula Ernestina Ludueña Campos; y las siguientes cuestiones a tratar: **PRIMERA CUESTIÓN:** ¿Es procedente la demanda contencioso administrativa?; **SEGUNDA CUESTIÓN:** ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?.-

A la **primera cuestión** la Dra. **Mercau** dijo:

I.- Que, a fs. 49/62 vta., se presenta el Sr. Héctor Raúl Barragán, por intermedio de su letrada apoderada, interponiendo demanda contencioso administrativa contra el Ministerio de Economía y Obras Públicas de la Provincia de Santa Cruz -Subsecretaría de Recursos Tributarios- a efectos que se resuelva sobre la "…correcta aplicación e interpretación de la ley 534, conforme lo dispone el artículo 40 de la ley 2600, declarándose la nulidad de las Resoluciones del Ministerio [de Economía] y Obras Públicas…" (cfr. foja 49). Las resoluciones son: Nº 1434 (Expte. 1455/SRT/2007); Nº 1435 (Expte. 1595/SRT/2007); Nº 1436 (Expte. 1449/SRT/2007); Nº 1437 (Expte. 1401/SRT/2007); Nº 1438 (Expte. 1447/SRT/2007); Nº 1439 (Expte. 1451/SRT/2007); Nº 1440 (Expte. 1404/SRT/2007); Nº 1441 (Expte. 1450/SRT/2007); Nº 1442 (Expte. 1400/SRT/2007); Nº 1443 (Expte. 1448/SRT/2007); Nº 1444 (Expte. 1402/SRT/2007); Nº 1445 (Expte. 1454/ SRT/2007); Nº 1446 (Expte. 1452/SRT/2007); Nº 1447 (Expte. 1399/SRT/2007); Nº 1448 (Expte. 1403/SRT/2007), "…por cuanto se carece de fundamentación para su dictado…" (cfr. foja 49 vta.).-

Expresa, que en los expedientes referenciados, la entonces Subsecretaría de Recursos Tributarios "…inicia la verificación del pago de los tributos derivados de la actividad de Promoción, Organización y Circulación de Rifas y luego de una serie de verificaciones procede a determinar de oficio una supuesta deuda derivada de la existencia del impuesto sobre las rifas de la Ley 534

pretendiendo ilegítimamente hacer caer el peso de tal gabela en cabeza de la condición de sujeto prestador de un servicio bien claramente definido y escindido, como lo es la actividad de Agente Oficial de Rifas…que mi poderdante lleva adelante, realidad que dista inconciliablemente con el carácter de entidad beneficiaria que el plexo tributario ha previsto como presupuesto subjetivo sometido a imposición." (cfr. foja 50 vta.).-

Explica, que "En el caso de la Disposición dictada por esa Subsecretaría de Recursos Tributarios, se ha sostenido, no de manera expresa, pero sí subliminalmente, que el negocio de Agente Oficial de Rifas que lleva adelante mi poderdante participa de la misma naturaleza que los sujetos de existencia ideal tipificados en la Ley 534 que son las entidades sin fines de lucro. Esto parece ser una opinión absolutamente disociada con la realidad fáctica y legal de ambas personas de derecho así como de las finalidades que persiguen cada uno de ellos. Es por esta razón que desde ya impulso la interdicción al criterio interpretativo analógico que ha desarrollado esa Administración toda vez que su aplicación queda aniquilada por el principio de legalidad cuyo apotegma aplicado al Derecho Tributario ha trasuntado en la construcción del precepto latino 'nullum tributumm sine lege'." (cfr. fs. 51 y vta.).-

Al respecto, considera: "... mi representado es una persona de existencia real o visible mientras que las entidades de bien público, tienen la calidad de sujetos de existencia ideal, es decir son personas cuya génesis deriva de una ley que las ha previsto, en este caso el Código Civil…art. 31…" (cfr. foja 52 vta.); a lo cual agrega: "Siendo mi mandante un comerciante individual que lleva a cabo una explotación unipersonal, salvo para el cumplimiento de determinadas normas relativas a la particularidad de la regulación de la actividad que desarrolla, no debe rendir cuentas de sus actos a nadie. En cambio, toda entidad de beneficencia aún en el menor de los casos, debe presentar a rendición del Estado y de sus asociados o miembros un detalle numérico y conceptual de la gestión que ha llevado a cabo, que en algunas ocasiones llega a ser un balance completo." (cfr. foja 53 vta.).-

Argumenta entonces, que "...de ninguna manera puede sostenerse legítimamente que cuando la legislación tributaria ha previsto como sujeto de derecho tributario a las entidades de beneficencia o sin fines de lucro la actividad llevada a cabo por el Sr. Barragán, debe asimilarse a la de las mismas y encontrarse alcanzada por la gravabilidad de un tributo ya que resulta inadmisible la posibilidad de existencia de identidad subjetiva entre tales sujetos y mi poderdante." (cfr. foja 54).-

Funda ello, en cuanto sostiene que de la Ley Nº 534 surge "... que el sujeto pasivo de tal obligación tributaria es exclusivamente todo ente de bien

público que tome la determinación y obtenga la autorización para llevar a cabo una rifa." (cfr. foja 55).-

Sostiene: "Finalmente hay un hecho que no puede pasar desapercibido y es que a lo largo de la legislación de la ley 534 (19-11-1965) nunca se ha previsto la gravabilidad de este gravamen a los Agentes Oficiales de Rifas ya que siempre el obligado ha sido la institución de beneficencia...Además de todo lo expresado, cabe una consideración técnica muy fuerte para resistir esta pretensión fiscal y la misma se ubica en la ley 1786 del 25 de septiembre de 1985. Tal plexo dispone lo siguiente: 'las entidades de bien público, cuyo accionar propenda a colaborar con las instituciones escolares, hospitalarias, policiales o de bomberos, que realicen rifas o sorteos de cualquier naturaleza, estarán exentas del pago del impuesto establecido por la ley 534, siempre que el importe total de los premios no exceda la suma de australes seis mil.'. Esta norma ratifica en toda su dimensión el hecho de que se está imponiendo por vía de la ley 534 un tributo solamente a las entidades de bien público que a su vez ahora, bajo determinadas circunstancias recientemente transcriptas, se exime del pago de tal gabela." (cfr. foja 55 vta.).-

Como conclusión, afirma: "Ni la ley 534 ni la correspondiente al procedimiento tributario de la Provincia de Santa Cruz permiten a la Administración recaudadora justificar en modo alguno la pretensión de percibir el tributo sobre las rifas de mi representado ya que no es contribuyente del mismo. De subsistir este temperamento, se están violando groseramente una batería numerosa de leyes, jurisprudencia y doctrina que ampara mi resistencia." (cfr. foja 61 vta.).-

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.-

Que, a foja 88 se corre el pertinente traslado al Ministerio de Economía y Obras Públicas -Subsecretaría de Recursos Tributarios- de la Provincia de Santa Cruz-.-

A foja 92/107 contesta demanda la Provincia de Santa Cruz, representada por la Dra. Andrea B. Askenazi.-

En la misma, solicita el rechazo de la demanda, expresando: "...Como consecuencia de las inspecciones realizadas por la Subsecretaría y analizada la documentación y las rendiciones oportunamente presentadas por el Agente, el organismo fiscal verifica que en los cuadros demostrativos de pérdidas y ganancias suscriptos por el agente Oficial de Rifas Sr. Héctor Raúl Barragán correspondientes a diversas rifas organizadas durante los años 2002 a 2006 se incluyen importes que no constituyen egresos deducibles del monto total, disminuyendo el importe que constituye la base imponible, razón por la cual se genera una diferencia a favor del fisco [...] El Agente, al asentar en las planillas bajo el concepto de 'gasto' el canon por rifas

y bingos (art. 9 ley 2349 modif. Por (sic) art. 1° Ley 2596), descuenta un importe que no corresponde deducir (art. 8 Resolución 1519/94 LOAS)...De este modo, la autoridad emite diversos actos en los cuales se dispone la determinación administrativa de los importes adeudados por el Agente y se intima al mismo a abonarlos." (cfr. fs. 94 vta./95).-

Afirma: "En relación al impuesto establecido por la Ley N° 534, cabe aclarar que nos encontramos en presencia de un impuesto autodeterminativo, esto implica que el contribuyente es quien efectúa la liquidación pertinente, restando los gastos al importe total recaudado y aplicando la alícuota del 5% al resultado de la ganancia neta, volcando los datos en los cuadros demostrativos de pérdidas y ganancias que deben ser presentados en la Subsecretaria de Recursos Tributarios (cap. II art. 6 inc. b Disposición N° 506-SRT/74 y Ley N° 534)." (cfr. foja 96 vta.).-

A continuación, la demandada enumera la documentación que solicitara oportunamente a la actora respecto de numerosas rifas realizadas, manifestando: "Al analizar la documentación presentada, la autoridad de control percibe que se ha abonado en concepto de impuesto un importe menor al correspondiente, por cuanto se deduce como gasto el canon que corresponde abonar al agente oficial de rifas, el cual no puede ser computado como gasto conforme lo establecido por el Art. 8 del Anexo I de la Resolución N° 1519/94 de Lotería para Obras de Acción Social de la Provincia de Santa Cruz [...] al descontarse el canon a cargo del Agente, la ganancia neta reflejada en el cuadro arroja un monto inferior y en base a ese importe se liquida el impuesto, generando en consecuencia una diferencia a favor del Fisco. En virtud de lo expuesto, la Subsecretaria inicia el reclamo por la diferencia en el canon mal liquidado, efectuando la determinación administrativa de las sumas adeudadas al Fisco." (cfr. foja 57).-

Dice que: "...del Dictamen de la Asesoría Letrada de la Subsecretaría de Recursos Tributarios...cuyos argumentos son recogidos por los actos administrativos que rechazan el recurso mencionado, se expresa en principio que en el cuadro demostrativo de pérdidas y ganancias, el cual ha sido suscripto por [el] Sr. Barragán, se detalla como egreso, entre otros gastos, el canon por rifas y bingos. En relación a ello, se indica que no corresponde ser deducido como gasto de la entidad el canon establecido por la Ley 2349 y su modificatoria Ley 2596 a los efectos de extenderle la habilitación. Considerando que el canon es un gasto del Agente, éste importe no puede ser trasladado a la entidad de bien común." (cfr. foja 98).-

Asimismo se resalta: "Las entidades, si bien sin fines de lucro, persiguen recaudar fondos para sus actividades, de igual manera que el Sr. Barragán procura recaudar fondos maximizando sus ganancias en su calidad de comerciante,

razón por la cual forman un conjunto económico en miras de lograr la finalidad, que no podría obtenerla uno sin la actividad del otro. Conforme lo expuesto, no se advierte que los intereses de las asociaciones y del Agente Oficial de Rifas sean opuestas, como afirma sin fundamento la parte actora, sino que conjugan sus esfuerzos en miras a una finalidad común, ambos sujetos forman una unidad en el ejercicio de sus actividades en la cual uno no podría obtener ganancias (ya sea para lograr el bien común o para beneficio propio) sin la necesaria actividad del otro. Por otra parte, y nuevamente con la finalidad de evadir el pago de la diferencia que se le reclama, el actor afirma falsamente que el Fisco pretende percibir doblemente el gravamen al hacer caer el peso del tributo en su persona y en la entidades conjuntamente. Lo señalado por la actora no resulta cierto, que una obligación tenga el carácter de solidaria no implica que se perciba el importe total de cada uno de los obligados, sino que ambos resultan igualmente deudores por igual y el acreedor podrá efectuar el reclamo a uno u otro o a ambos." (cfr. foja 102).-

A foja 108 se corre vista al Sr. Agente Fiscal ante este Tribunal, quien dictamina que es formalmente admisible la demanda, pudiendo ingresar este Alto Cuerpo al conocimiento de las actuaciones (cfr. fs. 109 y vta.).-

A foja 208 se ordenó la apertura a prueba de la causa. Certificada su producción y puestos los autos a disposición de las partes para alegar a fs. 440, hizo uso de ese derecho la actora a fs. 444/447 vta.-

A fs. 449, se llamó autos para sentencia, pasando a estudio a foja 450.-

II.- Que, adentrándonos en el tema en tratamiento merecen referenciarse a priori, ciertos ítems que coadyuvarán a la dilucidación del caso sub exámine.-

En primer lugar, debe expresarse que el actor (organizador de rifas) inicia demanda contencioso administrativa luego de ser rechazados los recursos jerárquicos que interpusiera en cada uno de los expedientes enumerados precedentemente. En ellos, nos encontramos ante numerosos actos administrativos que contienen una resolución común; cuál es la imputación al actor de la obligación al pago del impuesto previsto en la Ley Nº 534 (que fuera derogada por la Ley Nº 3251, que entrara en vigencia el 1/4/12). Es decir, se lo considera contribuyente conforme lo dispuesto en dicha ley; en particular en su artículo 1°.-

El artículo 1° de la Ley Nº 534 disponía: "A partir de la promulgación de la presente Ley, todas las entidades sociales, deportivas o culturales que realicen rifas y sorteos de cualquier naturaleza dentro del territorio provincial, estarán obligadas a aportar el 5% del beneficio neto de las mismas, cuyo importe será desti-

nado por el Poder Ejecutivo, en partes iguales, al equipamiento de escuelas y hospitales.".-

Como complemento de dicha norma, en el artículo 1° de la Ley N° 1786 se expresaba: "Las Entidades de bien Público, cuyo accionar propenda a colaborar con Instituciones Escolares, Hospitalarias, Policiales o de Bomberos, que realicen rifas o sorteos de cualquier naturaleza, estarán exentas del pago del Impuesto establecido por la Ley N° 534, siempre que el importe total de los premios no exceda la suma de Australes....".-

Por su parte, la demandada centra su defensa del cobro al actor del impuesto de la Ley N° 534, en que tanto éste como las entidades sin fines de lucro, "forman una unidad en el ejercicio de sus actividades en la cual uno no podría obtener ganancias (ya sea para lograr el bien común o para beneficio propio) sin la necesaria actividad del otro." (cfr. foja 102). Es por ello, que considera que nos encontramos en presencia de una obligación solidaria emergente del principio de unidad económica y en razón de las convenciones firmadas por las partes, con lo cual el actor violaría la teoría de los actos propios.-

Sentado ello, debemos expresar que: "El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley. Nota característica del tributo es su obligatoriedad, fundamentada en la coactividad del Estado (entendido en sentido lato de Nación, provincias, municipalidades)...A la obligatoriedad está vinculado el ejercicio del poder de imperio estatal, de modo que se prescinde de la voluntad del obligado ínsita en los negocios jurídicos, recurriendo a la 'unilateralidad' estatal en lo atinente a la génesis de la obligación. Pero esta coactividad no es ejercicio de un poder omnímodo, sino que tiene por límite formal el principio de legalidad. Dice el apotegma: 'nullum tributum sine lege'...la norma tributaria es una regla hipotética, cuyo mandato se concreta cuando se configura el hecho imponible (circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación)." (cfr. García Vizcaíno, Catalina, "Derecho Tributario - Consideraciones Económicas y Jurídicas", Tomo I - Parte General, Ed. Depalma, 2da. ed., Buenos Aires, 1999, págs. 41/42).-

El hecho imponible puede definirse como "...un hecho jurídico, aunque en su sustancia se podría afirmar que constituye, en principio, un hecho económico, al cual el derecho le atribuye trascendencia jurídica. Puede consistir en un hecho, acto, actividad, o conjunto de hechos, actos o actividades, de los particulares; en una actividad administrativa o jurisdiccional particularizada en los sujetos; etc., previstos en forma abstracta por una norma jurídica como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria. De modo tal, acaecido o realizado en el mundo fenoméni-

co, es decir, concretamente, produce la consecuencia de la obligación del pago del tributo..." (confr. García Vicaíno, Catalina, ob. cit., Tomo I, pág. 310)." (cfr. TSJ Santa Cruz, Contencioso Administrativo, Tomo XV, Reg. 958 , Folio 2902/2910).-

Aquí, debemos detenernos en la clasificación de los impuestos, que pueden ser personales o subjetivos y reales u objetivos. Entonces, siguiendo el criterio de la "técnica legislativa utilizada para establecer los aspectos subjetivos y objetivos de los hechos imponibles"; se puede decir que "Son personales los impuestos cuyas leyes determinan a la persona del contribuyente junto al aspecto objetivo del hecho imponible, y reales -o mejor dicho, objetivos- aquellos en que la ley no define ni habla del sujeto pasivo, que surge en virtud del carácter y concepto del hecho imponible objetivo (v.gr., son personales el impuesto a las ganancias de personas de existencia visible y sociedades de capital, el impuesto sobre los bienes personales; son reales algunos impuestos a la propiedad inmueble, los recaudados por el impuesto al papel sellado)." (cfr. aut. y ob. cit., pág. 71).-

A ello puede agregarse, que el aspecto personal o subjetivo de la obligación tributaria "Está dado por la persona o personas a cuyo respecto se configura el aspecto material; es decir, son,...los protagonistas del hecho imponible. Villegas llama a este tipo de personas, destinatario legal tributario..." (cfr. aut. y ob. cit., pág. 313); y que "No siempre el destinatario legal tributario o destinatario legal del tributo es sujeto pasivo de la obligación tributaria: si reúne ambas calidades se lo denomina contribuyente. Cuando la norma jurídica expulsa al destinatario legal tributario de la sujeción pasiva de la obligación tributaria, el sustituto pasa a ser el único sujeto pasivo; v.gr., en el gravamen a los premios de sorteos y concursos deportivos, el destinatario legal tributario es el beneficiario del premio, pero el sujeto pasivo es la persona o entidad organizadora..." (cfr. aut., ob. y pag. cit.).-

En definitiva, "Son contribuyentes los destinatarios legales del tributo...que están obligados a pagarlo al fisco...El contribuyente es deudor a título propio, cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta, en principio, el legislador al establecer el tributo...Desde el punto de vista de la técnica legislativa, hay leyes tributarias en las cuales claramente surge la atribución del hecho imponible al sujeto pasivo, es decir, se refieren expresamente al contribuyente...Empero, otras normas tributarias, por deficiencias técnicas, no mencionan siquiera al sujeto obligado...Cabe agregar que el carácter de contribuyente puede surgir expresa o implícitamente de la ley. En cambio, los demás sujetos pasivos (terceros ajenos a la configuración del hecho imponible) sólo pueden resultar obligados en virtud de una expresa disposición legal." (cfr. aut. y ob. cit., págs. 325/326).-

Siguiendo lo expresado ut supra entonces, el contribuyente en

los presentes se encontraba mencionado expresamente por la ley.-

Resulta claramente inadmisible entonces, que la demandada realice una interpretación de la ley que la lleve a la conclusión de que la actora se encuentra obligada al pago del impuesto que establecía la Ley N° 534, pese a no encontrarse mencionada explícitamente en la misma, Es decir, no es el contribuyente al que la ley derogada obligaba.-

Debemos insistir, en que "La ley es la única que puede crear obligaciones tributarias; es ésta una de las más grandes conquistas del derecho moderno que nuestra Constitución adoptó para esta clase de obligaciones (art. 17, Constitución Nacional)...los tributos, tanto según el art. 17, que establece que 'sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4', como el art. 44 [actual art. 52], que otorga a la Cámara de Diputados el carácter de cámara de origen para la formación de las leyes de contribuciones y reclutamiento de tropas, están indicando que deben crearse mediante ley formal y material, es decir, por el Congreso o por las legislaturas provinciales. De las cinco clásicas fuentes de las obligaciones, que algunos autores reducen a dos -la voluntad y la ley- sólo esta última constituye el medio jurídico idóneo para originar obligaciones tributarias." (cfr. Luqui, Juan Carlos; La obligación tributaria, Ed. Depalma, Bs. As., 1989, págs. 32/33).-

Asi, "Mientras en las obligaciones tributarias la fuente es la ley y la prestación pecuniaria la debe el contribuyente sin otro requisito que el que la propia ley establece (hecho jurídico voluntario, involuntario o natural), en las demás obligaciones que tienen por fuente los contratos, los cuasicontratos, los delitos o los cuasidelitos, la obligación no nace si no media una manifestación explícita de la voluntad del sujeto pasivo y del sujeto activo (contratos)...o de un hecho al que la ley atribuye determinados caracteres de ilicitud (delitos). La ley, en estos casos, no suple la voluntad del individuo, sino que crea la situación jurídica general y ampara la voluntad que expresa el deseo de someterse a ese régimen jurídico creado por la ley, o estar en evidencia una conducta reprimida por la ley. Por eso es que puede afirmarse que la única voluntad capaz de crear obligaciones tributarias es la del Estado." (cfr. aut. y ob. cit., pág. 35). De otra forma, el derecho de propiedad se vería violado.-

La Suprema Corte de Justicia de la Provincia Buenos Aires ha decidido al respecto: "El principio de legalidad en materia impositiva no se limita a que la norma contenga directivas generales de tributación, sino que la ley, en el caso, la Ordenanza Fiscal, debe contener los elementos básicos del tributo, a saber: configuración del hecho imponible; determinación del sujeto pasivo (contribuyente); elementos necesarios para la fijación del quantum -base imponible y alícuota- (Villegas, Héctor B.; "Curso de Derecho Tributario y Financiero", pág. 193; Giuliani Fonrouge,

Carlos M., "Derecho Financiero", vol. I, pág. 300; conf. doct. causas B. 52.614, "Franceschi, Bade y Cía S.A.", sent. del 24-III-1998; B. 53.340, "Hogar Rodolfo Funke", sent. del 24-VIII-2005; B. 61.397, "Sociedad Española de Socorros Mutuos de Tres Arroyos", sent. del 8-VII-2008)...Esta Corte tiene dicho que en un Estado de Derecho el principio de legalidad impone a las administraciones públicas un obrar de acuerdo al ordenamiento jurídico (doct. causas B. 56.364, "Guardiola" y B. 54.852, "Pérez", ambas sentencias del 10-V-2000; B. 55.010, "Chaina", sent. del 2-VIII-2000; entre otras). En particular, el adecuado cumplimiento del procedimiento aplicable configura un elemento inherente a la legitimidad del acto administrativo (conf. art. 103, dec. ley 7647/1970 y doct. causa B. 59.591, "B.E.D.A. S.A.", sent. del 8-X-2008)...Por cierto, no se trata de sostener que cualquier irregularidad en el procedimiento, por intrascendente que fuere, debería proyectar inexorablemente sus consecuencias invalidatorias. Empero, en supuestos como el ventilado en el sub discussio, que exhiben una actividad oficiosa de la Administración -determinación de oficio de la tasa por publicidad y propaganda- cuyos efectos se proyectan sobre la esfera subjetiva de un concreto interesado -el titular de la marca exhibida- cabe exigir un escrupuloso resguardo de los derechos constitucionales del contribuyente (conf. doct. causa B. 59.591, cit.)." (SCBA, LP B 67338, RSD-399-14, Sent. del 29/12/14, Juez GENOUD (SD), en autos: "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Municipalidad de Zárate s/ Demanda Contencioso Administrativa"; www.scba.gov.ar).-

Es que el poder tributario del Estado posee limitaciones constitucionales, que hacen a las garantías del contribuyente. Ello, tiene estrecha vinculación con un derecho fundamental: el de propiedad.-

Recuérdese, que este derecho se encuentra contemplado tanto en nuestra Constitución Nacional (art. 17), como en la Constitución Provincial que en su artículo 9° establece: "Toda norma legal o administrativa deberá sujetarse al principio de igualdad civil y a los derechos y deberes de solidaridad humana, y asegurar el goce de la libertad personal, el trabajo, la propiedad y la honra. Nadie puede ser privado de esos derechos, sino mediante sentencia fundada en ley, aplicada por Juez competente".-

Así, se ha expresado: "Desde antiguo, la C.S. ha sostenido que el derecho de propiedad comprende todos los intereses apreciables que un hombre pueda tener fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad ("Fallos", 145-307, 294-152). Se halla consagrado en los arts. 14, 17 y 20 de la C.N [...] Ese derecho de propiedad no es absoluto, de modo que las constituciones pueden establecer limitaciones -como la imposición de contribuciones y la facultad de expropiación- al igual que las leyes que reglamentan su ejercicio, siempre que éstas no vulneren principios y

derechos constitucionales..." (cfr. Garcia Vizcaino, Catalina, ob. cit., pág. 269). Al estatuir el artículo 17 de la C.N. que sólo el Congreso impone las contribuciones del artículo 4, se sienta el principio formal de legalidad o de reserva. "Desde el punto de vista del derecho tributario material o sustantivo (relativo a las obligaciones tributarias), por este principio no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca ('nullum tributum sine lege'; 'no taxation without representation'). Está contenido en los arts. 17 y 19 de la C.N. Asimismo, este principio es aplicado respecto de los gobiernos de provincias, en cuanto a sus legislaturas, y autoridades municipales, ya que deben conformarse a los principios de la C.N., expresa o tácitamente en ella contenidos (conf. arts. 5, 31, 33, 123 y 129 de la C.N.). En virtud de este principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además, las obligaciones tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre éstos y el Estado [...] Ello constituye una forma de protección del derecho de propiedad de los sometidos al poder de imposición del Estado., puesto que los tributos implican restringir tal derecho, amputando parte de la renta o del patrimonio con destino a las arcas estatales." (cfr. Garcia Vizcaino, Catalina, ob. cit., págs. 271/272).-

En cuanto al principio de legalidad y la solidaridad en materia tributaria el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires afirmó al respecto: "...la ley creadora de un tributo debe contener por lo menos los siguientes elementos para adecuarse al principio de legalidad tributaria: 1) la descripción hipotética de una determinada circunstancia fáctica, que al concurrir con respecto a cierta persona en determinado momento y en determinado lugar, genera la obligación de pagar un tributo (hecho imponible); 2) los sujetos que al concurrir la mencionada situación deben pagar el tributo, ya sea a título propio por ser a su respecto que la circunstancia fáctica se configura, o a título ajeno por ser extraños a tal circunstancia. Así, los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria pueden ser: a) El Contribuyente: destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar por sí mismo el tributo. Como realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) El Sustituto: sujeto totalmente ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y 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 tanto, quien paga 'en lugar de' y por último c) El Responsable solidario: tercero también ajeno al acaecer del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acontecimiento...". Agregando mas adelante, con cita de Héctor B. Villegas, que "...la solidaridad tributaria no puede ser la misma [que la] solidaridad civil, por cuanto existe una fundamental diferencia en cuanto a su creación. La solidaridad tributaria

puede surgir únicamente de la ley, mientras que la segunda (la civil) puede reconocer la misma génesis, pero también puede ser constituida por acuerdo de partes, por testamento o por disposición judicial (artículos 699 y 700 del Código Civil)..." (cfr. TFPBA, causa: "Ganadera San Roque S.A.", Expte. N° 2360-0028186/08, sentencia del 11/09/2014).-

Sobre esto último, precisó el ya citado Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires: "La solidaridad no se presume en el derecho privado; en el derecho tributario ella es inherente al vínculo de unidad que se crea cuando un mismo hecho imponible es atribuible a dos o más sujetos, pero si lo fuera a otro sujeto distinto del deudor -como ocurre en el caso del responsable-, que, por tanto, es personalmente extraño al hecho generador de la ley, entonces es menester una disposición expresa de la ley para que surja la solidaridad... Es por ello que el principio de legalidad cobra real dimensión exigiendo una norma para la creación de un sujeto pasivo como es el responsable por deuda ajena, o la perfecta adecuación o subsunción del hecho a la previsión legal que se pretenda aplicar..." (cfr. TFPBA, causa: "Prodemin S.A.", ya citada).-

Y sostuvo de igual modo que "...corresponde distinguir la deuda propia de la ajena y si la ley dispone una responsabilidad del pago del impuesto cuyo hecho imponible es naturalmente atribuible a otro sujeto, que es el contribuyente, la eventual responsabilidad solidaria puede ser tal, solo por expresa voluntad de la ley y no por la naturaleza misma de la obligación (Jarach, Dino: El hecho imponible, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, Pág. 182). En ese mismo sentido Villegas sostiene que: '... el responsable solidario es ajeno a la capacidad contributiva cuya exteriorización se valoró para construir jurídicamente el tributo y atribuirlo a una persona, y, por consiguiente, está al margen de la circunstancia fáctica tributaria. Por ello es que sólo puede ser instituido expresamente por ley y que no debe soportar en su patrimonio la carga del tributo, siéndole concedida la facultad del resarcimiento' (Villegas Héctor B., 'Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario' Cap V punto 2, Pág. 104 y 105)." (cfr. TFPBA causa: "Industrias Carsigom S.A.", Expte. N° 2306-0196490/06, sentencia del 2/11/2010).-

Se ha sostenido que habrá conjunto económico: "...cuando distintas sociedades o unidades de producción económica, se encuentren encaminadas bajo una dirección, tendiente a enderezar la actividad de todo el conjunto económico, en pos de un objetivo común" (cfr. CCiv. y Com. de La Matanza, sala I en causa: "Compañía Financiera Argentina c/ Rinaldi, Mirta Noemí s/ Cobro Ejecutivo de Dinero", del 15/05/2001).-

Precisando un poco más el concepto, el Tribunal Fiscal de la

Provincia de Buenos Aires ha dicho que cuando el artículo 20 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. 2011) -similar al artículo 15, Titulo Cuarto "Determinación de los Sujetos Pasivos y de sus Obligaciones" del Decreto Ley N° 1627/58 y modificatorias, vigente al suscitarse la controversia-: "...alude a la noción de unidad o conjunto económico, se está refiriendo a una unidad que posea identidad de intereses, común administración o dirección centralizada y destino idéntico de las utilidades..." (cfr. TFPBA, causa: "Prodemin S.A.". Expte. N° 2306-756/05, sentencia del 15/02/2013).-

Como lógica consecuencia de ello, no se configura en los presentes una obligación solidaria. Recuérdese, que el antiguo Código Civil -vigente al momento de los hechos motivo de la demanda- en su artículo 699 disponia que "La obligación mancomunada es solidaria cuando la totalidad del objeto de ella puede, en virtud del título constitutivo o de una disposición de la ley, ser demandada por cualquiera de los acreedores o a cualquiera de los deudores". Complementando esta norma se expresaba en el artículo 701 que "Para que la obligación sea solidaria, es necesario que en ella esté expresada la solidaridad por términos inequívocos, ya obligándose 'in solidum', o cada uno por el todo, o el uno por los otros, etcétera, o que expresamente la ley la haya declarado solidaria." Es decir, esta clase de obligación no se presume, revistiendo la solidaridad carácter excepcional, por lo cual la interpretación respecto de su existencia debe ser restrictiva.-

Al examinar las defensas de la parte demandada a la luz de lo expresado, resulta dable concluir que no se puede, válidamente, considerar al actor deudor solidario -junto con la entidad social-, del impuesto establecido en el artículo 1° de la Ley N° 534, toda vez que no se verifica que exista entre ellos una unidad o conjunto económico.-

Descartada así la aplicación de la solidaridad, se observa que el actor es ajeno al acaecimiento del hecho imponible previsto en el artículo 1° de la Ley N° 534, y no resulta posible identificar, además, mandato legal alguno que expresamente le ordene pagar dicho tributo.-

Tampoco puede fundar la Administración el cobro del impuesto en las convenciones suscriptas entre el actor y la entidad, toda vez que, como se vio, la solidaridad tributaria únicamente debe surgir de la ley. De ello se sigue, además, que tampoco puede invocarse -como lo hace el Estado- la doctrina de los actos propios, porque si bien puede ser esgrimida por la Administración frente al particular (conf. Héctor A. Mairal: "La Doctrina de los Propios Actos y la Administración Pública", Ed. Depalma, 1988, pág. 171 y ss), e incluso resulta aplicable en materia tributaria (conf. Tribunal Fiscal de la Nación, causa: "González de Giménez, Lidia

Concepción s/ Rec. de Apelación", Expte. N° 18.784-A) del 28/12/04, debe ser usada prudencialmente y con mesura por los Tribunales: "...como un cincel antes que como una maza.", (cfr. López Mesa y Rogel Vide: "La doctrina de los actos propios". Ed. B de F, 2005, pág. 200). Por tal razón debemos extremar la prudencia en su aplicación, máxime cuando, como en el caso, por vía de la aplicación de dicha doctrina se estaría avanzando sobre el principio de legalidad, en virtud del cual "no hay tributo sin ley que lo establezca". Es por ello que, en la especie, la Administración no puede escudarse en esta doctrina para intentar percibir un impuesto del cual el actor no era sujeto pasivo.-

Dicho ello, y en el terreno del Derecho Administrativo, debe recordarse que el acto administrativo consiste en una decisión general o especial emanada de una autoridad administrativa en el ejercicio de sus propias funciones y referida a derechos, deberes o intereses administrativos; el punto de validez del mismo, debe atender a los siguientes presupuestos: que la manifestación de voluntad no esté corrompida por cualquier vicio del consentimiento -error dolo o violencia-, que el acto se dirija a cumplir la finalidad prevista en la ley -legitimidad-, y que la autoridad haya obrado dentro de los límites de sus facultades -competencia-. Recién entonces puede afirmarse, que se trata de un acto válido (cfr. Bielsa, Rafael, Derecho Administrativo, Tomo II, La Ley, 6ta. ed., Bs. As., 1964, número 254, pág. 143).-

Por su parte, en el artículo 14 de la Ley N° 1260, se establece que el acto administrativo resulta nulo de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: "...a) Cuando la voluntad de la Administración resultare excluida por error esencial; dolo en cuando se tengan como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos; violencia física o moral ejercida sobre el agente; o por simulación absoluta. b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en éste último supuesto, que la delegación 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 dictado.".-

Se puede afirmar entonces, que los actos administrativos atacados en los presentes, resultan ser nulos de nulidad absoluta e insanable por violación de la ley aplicable. Es decir, mediando un acto administrativo la demandada pretende imponer el pago de un impuesto a quien no se encuentra obligado legalmente al pago del referido tributo.-

Al respecto, este Tribunal Superior ha expresado que "...Si la nulidad de un acto es 'absoluta' -expresión que da una idea de totalidad- la lógica indica que la consecuencia no podría ser otra que su ineficacia total y permanente. Lo

que fulmina el derecho no debería producir los efectos jurídicos queridos, ni ahora, ni nunca..." (cfr. Contencioso Administrativo, Tomo XIV, Registro 920, Folio 2717/2731).-

III.- Que, otro de los fundamentos que esgrime la demandada a los efectos de la calificación al actor como contribuyente según la Ley N° 534; es que en los respectivos convenios que firmara el mismo con diversas entidades, existe una cláusula donde el Sr. Barragán se hace cargo de todos los gastos, incluyendo los impuestos de rentas y LOAS.-

Al respecto cabe manifestar, en consonancia con lo fundado ut supra, que la única voluntad capaz de crear obligaciones tributarias es la del Estado. Resulta impensable que un convenio privado pueda erigir como contribuyente y por lo tanto obligado al pago de un impuesto, a alguien que no se encuentra mencionado en la ley respectiva. Es que, dicho convenio sólo puede ser de aplicación entre las partes que lo suscribieron.-

Finalmente y en cuanto a la imputación realizada al actor de que el mismo anotaba como "gasto" el canon que debía pagar obligatoriamente a los efectos de realizar su actividad y por lo tanto el importe del impuesto consiguiente sería menor, no resulta ser materia de tratamiento en los presentes actuados. Ello constituiría una circunstancia que debería ser materia de otras actuaciones administrativas, o en su caso, judiciales.-

Por lo que considero que debe hacerse lugar a la pretensión del actor.-

En razón de todo lo expuesto, a la **primera cuestión** voto en forma **afirmativa**.-

Los Dres. **Enrique Osvaldo Peretti, Daniel Mauricio Mariani, Reneé Guadalupe Fernández y Paula Ernestina Ludueña Campos,** por compartir sus fundamentos, **adhieren** al voto de la Dra. **Mercau**.-

A la **segunda cuestión** la Dra. **Mercau** dijo:

Atento a la forma en que me he pronunciado respecto de la Primera Cuestión, propongo se dicte sentencia haciendo lugar a la demanda contencioso administrativa interpuesta por el Sr. Héctor Raúl Barragán contra el Ministerio de Economía y Obras Públicas de la Provincia de Santa Cruz, declarando la nulidad de las Resoluciones N° 1434 (Expte. 1455/SRT/2007); N° 1435 (Expte. 1595/SRT/2007); N° 1436 (Expte. 1449/SRT/2007); N° 1437 (Expte. 1401/SRT/2007); N° 1438 (Expte. 1447/SRT/2007); N° 1439 (Expte. 1451 /SRT/2007); N° 1440 (Expte. 1404/SRT/2007); N° 1441 (Expte. 1450/SRT/2007); N° 1442 (Expte. 1400/SRT/2007); N° 1443 (Expte. 1448/SRT/2007); N° 1444 (Expte. 1402/SRT/2007); N°

1445 (Expte. 1454/SRT/2007); N° 1446 (Expte. 1452/SRT/ 2007); N° 1447 (Expte. 1399/SRT/2007); y N° 1448 (Expte. 1403/SRT/2007), dictadas por la entonces Subsecretaría de Recursos Tributarios de la Provincia de Santa Cruz; imponiendo las costas en el orden causado de conformidad a lo establecido en el artículo 90 del CPCA, Ley N° 2600; teniendo presente la reserva del caso federal manifestada por el actor a fs. 62 vta., apartado IX; y difiriendo la regulación de honorarios de los letrados intervinientes -por el actor-, hasta tanto den cumplimiento con lo dispuesto por las leyes previsionales y tributarias vigentes (conf. Resolución General AFIP N° 689/1999).-

Los Dres. **Enrique Osvaldo Peretti, Daniel Mauricio Mariani, Reneé Guadalupe Fernández** y **Paula Ernestina Ludueña Campos**, **adhieren** al pronunciamiento propuesto por la Dra. **Mercau**.-

En virtud de todo lo expuesto, se dicta la siguiente sentencia:

Río Gallegos, 11 de julio de 2018.-

VISTO Y CONSIDERANDO:

Por los fundamentos del Acuerdo que antecede y el voto unánime de los Sres. Vocales, Dres. Daniel Mauricio Mariani, Enrique Osvaldo Peretti, Alicia de los Ángeles Mercau, Reneé Guadalupe Fernández y de la Sra. Presidente, Dra. Paula Ernestina Ludueña Campos; y oído que fue el Sr. Agente Fiscal, el Excmo. Tribunal Superior de Justicia;

FALLA:

1°) Haciendo lugar a la demanda interpuesta por el Sr. Héctor Raúl Barragán contra el Ministerio de Economía y Obras Públicas de la Provincia de Santa Cruz, declarando la nulidad de las Resoluciones N° 1434 (Expte. 1455/SRT/ 2007); N° 1435 (Expte. 1595/ SRT/2007); N° 1436 (Expte. 1449/SRT/2007); N° 1437 (Expte. 1401/SRT/2007); N° 1438 (Expte. 1447/SRT/2007); N° 1439 (Expte. 1451/ SRT/2007); N° 1440 (Expte. 1404/SRT/2007); N° 1441 (Expte. 1450/SRT/2007); N° 1442 (Expte. 1400/ SRT/2007); N° 1443 (Expte. 1448/SRT/2007); N° 1444 (Expte. 1402/SRT/2007); N° 1445 (Expte. 1454/SRT/2007); N° 1446 (Expte. 1452/SRT/ 2007); N° 1447 (Expte. 1399/SRT/2007); y N° 1448 (Expte. 1403/SRT/2007), dictadas por la entonces Subsecretaría de Recursos Tributarios de la Provincia de Santa Cruz.-

2°) Imponiendo las costas en el orden causado.-

3°) Difiriendo la regulación de honorarios de los letrados intervinientes -por el actor- hasta tanto den cumplimiento con lo dispuesto por las leyes previsionales y tributarias vigentes.-

4°) Regístrese y notifíquese. Oportunamente devuélvanse las

actuaciones administrativas mediante oficio y archívese la presente causa.-

PAULA ERNESTINA LUDUEÑA CAMPOS
Presidente
Tribunal Superior de Justicia

DANIEL MAURICIO MARIANI
Vocal
Tribunal Superior de Justicia

ENRIQUE OSVALDO PERETTI
Vocal
Tribunal Superior de Justicia

ALICIA DE LOS ANGELES MERCAU
Vocal
Tribunal Superior de Justicia

RENÉE GUADALUPE FERNÁNDEZ
Vocal
Tribunal Superior de Justicia

MARCELA SILVIA RAMOS
Secretaria
Tribunal Superior de Justicia