



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Expediente número 2360-0176888, año 2014, caratulado “CLAN S.R.L.”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0176888, año 2014, caratulado “CLAN S.R.L.”.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 907/920 por el Sr. Germán Marcelo Etchevers, por derecho propio y en representación como socio gerente de la firma “CLAN S.R.L.”, y los Sres. Juan Alberto Etchevers, Gustavo Alberto Etchevers, Roberto Bastos y Sergio Roberto Bastos, ellos por derecho propio y todos con el patrocinio del Cdor. Angel Guidoccio; contra la Disposición Delegada N° 9223, dictada el 14 de diciembre de 2018 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 867/899, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (C.U.I.T. 30-55759735-9) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen Especial de Percepción para la Venta de Cervezas y Otras Bebidas y Régimen General de Percepción), correspondientes a los meses de enero y febrero de 2013 para el primer caso, y a los meses de marzo a diciembre de 2013 para el segundo, respectivamente. Se establece por su artículo 5°, diferencias adeudadas por omitir actuar parcialmente en tal carácter, que ascienden a la suma de Pesos cuatro millones trescientos once mil ochocientos sesenta y siete con 62/100 (\$ 4.311.867,62), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, y sus modificatorias). Se aplica asimismo al agente por artículo 6°, una multa equivalente al cuarenta por

ciento (40%) del monto del impuesto omitido, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo del citado Código. Asimismo, por el artículo 8°, se establecen los recargos del artículo 59 inciso f) del mismo plexo legal, equivalentes al 60% del impuesto involucrado con más los intereses de ley. Finalmente, por artículo 9° se establece que responden de manera solidaria e ilimitada con el agente de autos, por el pago del gravamen, sanciones e intereses que pudieran corresponder, los Sres. Roberto Bastos, Sergio Roberto Bastos, Germán Marcelo Etchevers, Gustavo Alberto Etchevers y Juan Alberto Etchevers de conformidad a lo normado por los artículos 21 inc. 2) y 4), 24 y 63 del Código mencionado.

A fs. 925 son elevadas las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del CF) y a fs. 928 se adjudican para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación a cargo del Dr. Angel C. Carballal, radicándose en la Sala I.

A fs. 932 se da traslado a la Representación Fiscal (artículo 122 del CF) obrando su responde a fojas 933/938.

A fs. 942/944 se presenta la apelante, solicitando se requiera a la Agencia de Recaudación la depuración del ajuste impositivo, deduciendo del reclamo determinados conceptos sobre los cuales mantiene agravios, ello en pos de incluir lo restante en el régimen de regularización vigente a ese momento.

Previo traslado, la Representación Fiscal niega a fs. 957 la petición, aduciendo que la misma se dirige a cuestiones que ya han sido realizadas en autos por el juez administrativo, agregando que puede tomar vista de las actuaciones por ante este Tribunal, así como de los Formularios de ajuste R-341 en la web de la Agencia.

A fojas 962, por último, se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Jorge Saverio Matinata en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). Asimismo, en materia probatoria, se tiene por agregada la documental acompañada y se deniegan la informativa y pericial ofrecidas por los apelantes, al entenderse innecesarias para resolver la presente causa. Por último, en atención al estado del trámite se llaman "autos para sentencia", el que ha quedado consentido (artículo 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- En relación a los agravios traídos por el apelante, luego de una reseña administrativa de las actuaciones, en primer lugar impugna el armado de la base imponible para la percepción en las operaciones de venta de tarjetas telefónicas ya que sostiene que tienen un tratamiento especial conforme el criterio adoptado por la propia ARBA en el Informe 211/2006, donde se concluye que no

deben gravarse como ventas directas, sino por la retribución que abonan las compañías telefónicas. Explica la metodología de facturación en apoyo a su postura.

Sostiene la existencia de un saldo a su favor reconocido en la propia Resolución, por la aplicación de mayores alícuotas a las que correspondía en diversas operaciones, al no haberse adecuado en tiempo y forma a la actualización de padrones de la Agencia. Solicita la compensación prevista en los artículos 102 y 103 del Código Fiscal, con aplicación de la teoría de las correcciones simétricas, so riesgo de originar un enriquecimiento sin causa para el Fisco.

Rechaza la porción de determinación de las percepciones efectuada sobre base presunta, dado que la firma expuso las dificultades en cuanto al soporte magnético desde el primer momento de la fiscalización, pero sin objetar a los actuantes tomar vista de los libros contables de la firma. Los libros de IVA existen y siempre fueron puestos a disposición, de allí que expone que la determinación de los períodos marzo y abril de 2013 debería hacerse sobre base cierta, siendo el método presuntivo subsidiario.

Agrega que al utilizarse este método de manera arbitraria se duplica la base de cálculo sujeta a percepción para los meses de marzo y abril, considerando lo declarado por la firma más las ventas denunciadas por su proveedor Massalín Particulares SA, más Impuestos Internos.

Sostiene además que en febrero de 2013 se sustituyó el artículo 322 de la Disposición Normativa Serie B N° 1/2004 y dentro de los sujetos excluidos se omiten los del artículo 191 inciso b) del Código Fiscal. Por ello, agrega que a partir de la Resolución Normativa N° 2/2013, comienza a percibir por sus operaciones de venta de cigarrillos, lo que incrementa notablemente sus percepciones.

En torno a las multas, sostiene la improcedencia de la multa por omisión impuesta, al entender que carece del elemento subjetivo propio de la conducta infraccional. Plantea en forma subsidiaria la eximente del error excusable. En cuanto a los recargos, considera que los mismos son de carácter penal y deben aplicarse los principios de esa rama jurídica y seguirse un procedimiento sumarial para ser impuestos.

En relación a la responsabilidad solidaria, entiende que deberá surgir de la prueba los hechos concretos y luego deberá procederse a la imputación de la responsabilidad solidaria. Plantea la eximición de la multa y subsidiariamente la inexistencia de la misma por falta de obrar culposo. Cita doctrina y jurisprudencia.

Acompaña documental y ofrece prueba informativa y pericial contable. Hace reserva del Caso Federal.

II.- Que, a su turno la Representación Fiscal, rechaza la procedencia de los agravios traídos.

Entiende que muchos de los argumentos esgrimidos por los apelantes pueden ser interpretados con un agravio de nulidad, en cuanto se cuestiona la emisión de un acto válido y eficaz, manteniéndose inalterable el derecho de defensa. Destaca además que el actuar de los fiscalizadores no fue con desidia o ineficacia ya que la base presunta de los meses de enero a abril de 2013 fue llevada a cabo por imperio del artículo 46 del C.F, tal como lo explica el juez administrativo a fojas 869 y ss; ya que la firma no entregó los libros IVA ventas en soporte magnético y debido a la gran cantidad de volumen de información mensual, denunciando no contar con personal necesario para destinarlo a dicha tarea. Agrega que el apelante exhibió cajas con documentación, tal como consta a fojas 183, 194 y 195, no cumpliendo los lineamientos del art. 50 inciso c), d) y 34 inciso g) del citado plexo legal, no facilitando el proceso de los datos y la información, habilitando de esta manera la base presunta. Asimismo entiende que por imperio del artículo 621 de la Disposición Normativa Serie B N° 1/2004, la firma se encontraba obligada a contar con el almacenamiento electrónico de sus operaciones.

En relación al agravio de la base imponible, remite a lo resuelto por el juez administrativo en el Acto que hoy se impugna a fojas 877, por cuanto no corresponde deducir ningún concepto siendo el monto sujeto a percepción conforme lo establecido en el artículo 342 de la Disposición Normativa Serie B N° 1/2004.

En cuanto a la falta de consideración de los montos ingresados al régimen general, sostiene que habiéndose verificado que la firma debe tributar conforme régimen especial de percepción, dichos montos no deben ser considerados porque corresponden al régimen general.

Respecto de los agravios vinculados a las alícuotas declaradas en defecto y a la supuesta duplicación de bases imponible, remite a lo expuesto por el juez administrativo a fs. 879/880.

Respecto de la multa por omisión sostiene que incurrió en la infracción calificada porque allí encuadra su conducta tal como lo describe el art. 61 del Código Fiscal. Además arguye que la Agencia sostiene el criterio objetivo de la aplicación de la sanción no resultando necesario el análisis de existencia de intención alguna por parte del infractor. Cita jurisprudencia.

En cuanto a los recargos, explica que los mismos son aplicados también a los Agentes de Recaudación que no hubiesen retenido o percibido y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque los contribuyentes hubiesen

ingresado el gravamen.

Respecto de la responsabilidad solidaria atribuida, sostiene que el organismo se ha limitado a cumplir los distintos pasos procesales dispuestos por las normas aplicables, partiendo de la reconocida calidad de los sindicados responsables, como miembros del directorio, conforme lo establecen los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal. La obligación no es subsidiaria ni posee beneficio de excusión. Los responsables se encuentran en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda. La presunción prevista se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad. Las constancias de autos acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea que los sindicados responsables, fueron quienes decidieron en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma, sin desvirtuar en autos que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social. Culmina el tratamiento de la queja justificando el apartamiento de la legislación local de las normas sobre solidaridad contenidas en la Ley de Sociedades Comerciales, citando jurisprudencia de este Tribunal en tal sentido. Con el mismo sentido y conforme la legislación provincial, responden por las multas aplicadas sin necesidad de probar la intención dolosa o culposa en la comisión de las infracciones, tal como lo establece el art. 63 del Código citado.

Al caso federal planteado solicita se lo tenga presente para su oportunidad procesal y, por las razones expuestas, la Representación Fiscal solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad y se confirme la disposición recurrida.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL: Qué en este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por la apelante y la contestación a los mismos realizada por la Representante Fiscal, a los efectos de decidir sobre las controversias que se plantean.

1) En primer lugar y antes de ingresar al tratamiento de los agravios de fondo, es importante aclarar la cuestión relativa a una eventual nulidad planteada, a partir de las particularidades que presenta el procedimiento seguido en autos, ya sea en oportunidad de la inspección llevada a cabo como en el procedimiento determinativo, estando la impugnación dirigida al armado sobre base presunta de los montos pasibles de percepción para los meses enero a abril de 2013, donde al decir de los apelantes no se ha actuado con la debida diligencia al no tomar la documentación puesta a disposición de los inspectores en numerosas cajas con documentación al requerírsele dicha información.

Al respecto el juez administrativo en el acto en crisis, a fojas 869 y siguientes como a fojas 875 vta y siguientes, relata cual ha sido el método de determinación ante el

incumplimiento de los ahora recurrentes. Así, se relata que para el período 1/2013 a 4/2013, mediante acta de requerimiento R-054 Nro. 010119857 de fecha 12/11/2014 (vide fs 10/12) la firma manifestó ante el pedido de documentación del punto 15 de la referida acta, que no hace entrega del soporte magnético solicitado, porque se ha cambiado el sistema de gestión en mayo de 2013, discontinuando los procesos y que debido al gran volumen de información mensual y la falta de personal necesario para destinar a las tareas requeridas por la fiscalización, se pone a disposición cajas completas de información del año 2013 (vide fojas 195 y nota de la firma a fojas 194 y 283).

Continúa el relato en los considerandos del acto apelado, con la transcripción de los artículos 50 incisos c) y d) y 34 inciso g) del Código Fiscal, donde dentro de las obligaciones del contribuyente, se establece el término de diez años para la conservación, exhibición de documentación y registración de las operaciones a verificarse, propias y de terceros y el mantenimiento en condiciones de operatividad de los soportes magnéticos que contengan datos vinculados a la materia imponible por el término de cinco años, todo ello a fin de permitir la fiscalización y determinación impositiva de los gravámenes que recauda la Provincia de Buenos Aires.

Es de destacar también lo descripto a fs. 430 en el informe final de la verificación, donde se expresa que la empresa no ha prestado colaboración, cumpliendo parcialmente con los requerimientos y no facilitando la documentación que le fuera requerida, exponiendo cada uno de los incumplimientos que han quedado reflejados en sendas actas de comprobación y fiscalización a fojas 430 vta. y ss.

Que hasta lo aquí narrado, más allá de las consideraciones que desarrollaré infra, observo que el planteo traído traduce una disconformidad con los resultados de la fiscalización, cuestión que ha de tener tratamiento en el marco de la apelación en estudio, mas no bajo el recurso de nulidad.

Por ello es que el agravio impetrado respecto de este punto no puede prosperar, lo que así Voto.

2) Adentrándome al análisis sobre las cuestiones de fondo introducidas, procederé al tratamiento discriminado de los distintos agravios planteados:

2a) En relación a la base imponible para la determinación de la percepción en la venta de tarjetas telefónicas, corresponde preliminarmente advertir que los apelantes confunden el tratamiento tributario de la actividad para el contribuyente de derecho del tributo, con su actuación como agente de percepción. A aquella cuestión refiere, incluso, el pregonado Informe Técnico N° 211/2006.

Así las cosas, respecto de los meses de enero y febrero de 2013, observo que a la postre el juez administrativo ordenó rectificar el ajuste originario bajo el régimen especial, siguiendo para el armado de la base de cálculo los lineamientos dispuestos por los artículos 388 y su remisión al 350, ambos de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004.

Paralelamente, sin perjuicio de lo que observaré infra sobre el mes de marzo, desde este y hasta diciembre de 2013 se liquidó correctamente la base imponible sujeta a percepción, bajo los lineamientos del régimen general (artículos 341 a 343 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004).

Dentro del esquema descripto no veo en general observaciones que realizar ni agravio particular que desvirtúe lo actuado sobre estas operaciones de venta. Excepción a ello es lo concerniente a la conversión efectuada de aquellas registraciones de facturas A y B emitidas con importes negativos (comisiones cedidas según la apelante), convertidas por la fiscalización (sin mayor fundamento) en importes positivos sujetos a percepción.

Al no mediar explicación sobre tal proceder, nótese que la propia revisión interna del ajuste, efectuada por supervisores a fs. 437/439, admite que la fiscalización no realiza mayores indagaciones sobre el particular, absteniéndose de emitir opinión sobre lo actuados (vide fs. 438 vta).

Se concluye en consecuencia sobre lo irrazonable del actuar fiscal y la procedencia de detraer de la base de cálculo estos importes, lo que así declaro.

2b) Con respecto a las diferencias surgidas de la falta de consideración en tiempo y forma de la empresa sobre la actualización de los padrones, puede observarse que los apelantes reconocen y prestan conformidad al reclamo surgido del aumento de la alícuota del 6% al 8% para los supuestos de clientes "no categorizados". Paralelamente, pretender compensar tales montos con supuestas diferencias surgidas, ante la misma falta de adecuación a las nuevas alícuotas de padrón, cuando la que se siguió aplicando fue superior a la actualizada. Tal extremo deviene inaceptable, en tanto se trata de importes recibidos de terceros, que no generaron enriquecimiento extra alguno para el Fisco, en tanto esos contribuyentes se tomaron en cada caso la mayor percepción sufrida al momento de declarar su propio impuesto.

En este sentido, se rechaza el agravio de la parte apelante, no correspondiendo compensación alguna en los términos de los artículos 102 y 103 del Código Fiscal.

2c) En cuanto al mecanismo de base presunta aplicado para los meses de enero a abril de 2013, habiéndose ratificado lo fundado de su aplicación y la subsanación

producida en enero y febrero (reliquidación por régimen especial), corresponde revisar las resultas obtenidas para los meses de marzo y abril.

Habiéndose producido el cambio de sistema desde el 1° de marzo, la parte apelante argumenta una duplicidad de base calculada ya que alega (y queda acreditado) que a partir de marzo comienza a practicar percepciones sobre la venta de cigarrillos (R.N. ARBA n° 2/2013), sumando la fiscalización sobre esos montos, presuntivamente, las compras efectuadas a la firma Massalín Particulares SA.

Tal resultado no se visualiza en el Formulario R341 de fs. 899, donde la base ajustada para esos meses resulta razonablemente equivalente a las de los meses subsiguientes (que no resultan objeto de agravio sobre el particular), no acreditándose en consecuencia irrazonabilidad alguna y siendo procedente confirmar lo actuado, lo que así declaro.

2d) En torno al resto del ajuste y que versa sobre la omisión de percepción, si bien no hay agravios concretos respecto de ello, a poco de analizar las actuaciones, debo recordar que tal lo sostenido ya en numerosos antecedentes, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo.

Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación. Y en el supuesto de los agentes de percepción, bastará con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Así las cosas, puede observarse que la cuestión se trató en instancia del descargo al inicio del procedimiento determinativo. Y de la descripción que realiza el juez administrativo en los considerandos del acto ahora apelado (ver fs. 875), se verifica la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba producida en autos.

Siguiendo las pautas del Informe Técnico N° 208/2006, no se produjo la detracción de las percepciones omitidas en las operaciones con los clientes. ZUCCO Y CIA. S.A., LIDIA PELLIZA y CRISTIAN ROMERO, quienes en principio no habrían acreditado el cumplimiento de sus obligaciones en el impuesto (ver papel de trabajo de fs. 853). Sin embargo, una simple revisión del sistema de teleprocesamiento de datos de la propia Agencia de Recaudación desmiente tal conclusión, habiendo declarado regularmente la firma mencionada y presentado las otras dos (personas humanas) sus declaraciones juradas anuales bajo el sistema ARBANET.

Consecuentemente, corresponde detraer del ajuste efectuado las percepciones omitidas en las operaciones con los tres clientes mencionados. Así dejo expresado mi voto.

3) En torno a la sanción impuesta en el artículo 6° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.

En este sentido, si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad infraccional sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771". Fallos el 322:519, "Casa ElenValmi de Claret y Garello c. D.G.I.").

Así, en determinadas circunstancias, el error o ignorancia respecto de las obligaciones impuestas por el organismo fiscal puede constituir una causal de exculpación. La Corte Suprema de justicia de la Nación ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad -que exige, como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas- rige en el campo del derecho represivo tributario (Fallos: 303:1548 y sus citas; 312:149 y su cita; 312:447 y sus citas).

En este orden, el examen de la conducta típica debe complementarse, a fin de analizar la procedencia de la punición, con lo dispuesto en el párrafo tercero de la norma ("*...no incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestre haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho....*"). Y si bien para que proceda este eximente, dicho error debe surgir probado y, además, invocado en forma no genérica, la excusabilidad, aun cuando no es un hecho externo a la persona, es una circunstancia que surge de la

confrontación de las normas en juego y/o de los criterios de jurisprudencia administrativa y judicial aplicables al caso que se analiza. Es esa valoración que puede llevar al juzgador a excusar la conducta del imputado.

En definitiva, el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524), para lo cual deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo (Carlos Giuliani Fonrouge - Susana C. Navarrine, "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2009, pág. 291).

En el caso, puede apreciarse esa oscuridad esencial, decisiva e inculpable, aspectos que se acreditan en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta del sujeto a quien se le atribuye la infracción (Fallos: 319:1524). Dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, observando la actuación positiva de la empresa (aunque errónea) respecto a qué régimen debería aplicar, así como los cambios en los mismos promovidos en ese mismo año por la propia Autoridad de Aplicación, es posible razonar que pudo aquella haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo.

Tal extremo permite dar por configurado un supuesto de error excusable y, en consecuencia, dejar sin efecto la sanción por Omisión dispuesta, lo que así voto.

4) En lo que tiene que ver con los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá deducir de la base de cálculo aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente reclamada en autos.

Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1°: *"...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas ... Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren (...) en discusión administrativa..."*. Asimismo, a través de su artículo 2° dispone: *"En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o*

percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8º, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...”.

Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo.

Que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, sólo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.

En cuanto a la aplicación del principio penal del “non bis in idem” debo señalar que, tal como se ha expedido la Sala II en autos RODASER S.R.L. del 19/12/2013, su rechazo se impone pues así resulta de la estricta aplicación de la norma involucrada - penúltimo párrafo del art. 59 del Código Fiscal -, de la cual no existe el mínimo resquicio que permita el apartamiento del juzgador en el marco de competencia jurisdiccional -acotada- que tiene asignada este Tribunal (conf. Art. 12 del CF y 14 de la Ley Orgánica TFA).

En efecto, éstas últimas únicamente autorizan a aplicar la jurisprudencia que hubiera declarado la inconstitucionalidad de las normas tributarias, en la medida que ella

emanara del máximo tribunal nacional o provincial. De más está decir que no es éste el caso de autos, toda vez que no existen precedentes de tales Órganos que hayan arribado a semejante conclusión, respecto de la normativa aquí cuestionada. Como conclusión, corresponde rechazar el planteo de inconstitucionalidad traído a esta instancia, lo que así declaro.

Ahora bien, más allá de cerrarse la discusión del punto en este ámbito del modo anteriormente expuesto, no puedo dejar de mencionar que ello no implica disentir abiertamente con los argumentos que expone, cuando le atribuye a ambos (multa y recargos) carácter represivo, en tanto coincido con tal caracterización, más no con la consecuencia que postula. Así, debo señalar que le asiste razón en cuanto pregona el carácter sancionatorio de los recargos, postura que a su vez fue sostenida en la sentencia de la Sala II, "NEW PHARMA S.A." del 16/8/2007, entre muchos otros.

No obstante, y ahora a modo conjetural, ello no importa una violación del principio non bis in idem, en tanto entiendo (tal como se expuso en "FURFURO S.A.", Sala I del 19/8/2010) que la doble persecución constitucionalmente vedada es aquella que se efectúa en forma sucesiva (un mismo hecho ya juzgado y castigado), mas no cuando se trata de aplicación simultánea de penalidades (conf. argumento del Dr. Boggiano en causa "Moño Azul S.A.", CSJN del 15/4/93), doctrina ésta que se verifica en autos.

En consecuencia, se confirma la procedencia de esta sanción, aunque, deberá calcularse sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así voto.

5) Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron la administración de la empresa por convención societaria, es importante destacar que resulta evidente que el fundamento del instituto de la responsabilidad solidaria es estrictamente recaudatorio.

Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales, habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la

comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quienes deciden los destinos de la empresa que dirigen, EN MATERIA TRIBUTARIA.

Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes de la contribuyente durante los períodos determinados en autos, resulta acreditada con toda la documentación societaria aportada a fs. 17/69 (Contrato Social original y sus modificatorias), donde expresamente se reconoce la administración societaria en cabeza de estos socios gerentes (ver en particular fs. 48). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o

dependientes".

Por último, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores "subsidiarios" del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Germán Marcelo Etchevers, Juan Alberto Etchevers, Gustavo Alberto Etchevers, Roberto Bastos y Sergio Roberto Bastos.

No pierdo de vista sin embargo, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión", Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos "Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71.078) y "Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21 , 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código ("Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas").

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar dicha Doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que releer el contenido del descargo oportunamente

presentado por los referenciados socios gerentes (fs. 481/487 y 488/509), así como del recurso de apelación traído, escrito en las que todos, por derecho propio y en primera persona, describen pormenorizadamente la forma dispuesta para liquidar las percepciones del tributo, la interpretación que otorga a las normas aplicables y el rechazo fundamentado a la pretensión fiscal, dando exacta cuenta de haber decidido el obrar tributario de la empresa, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos. En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque igualmente podrá cumplirse con la manda de la SCBA al momento de la intimación definitiva del relamo de marras (artículo 92 inciso b) del Código Fiscal).

Por el contrario, sí coincido con el criterio resolutivo del antecedente “Toledo” en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse contra el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

6) Que en cuanto a la reserva del Caso Federal para recurrir ante la CSJN por vía del artículo 14 de la Ley 48, el mismo deberá tenerse presente para la etapa procesal oportuna.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas fs. 907/920 por el Sr. Germán Marcelo Etchevers, por derecho propio y en representación como socio gerente de la firma “CLAN S.R.L.”, y los Sres. Juan Alberto Etchevers, Gustavo Alberto Etchevers, Roberto Bastos y Sergio

Roberto Bastos, ellos por derecho propio y todos con el patrocinio del Cdor. Angel Guidoccio; contra la Disposición Delegada N° 9223, dictada el 14 de diciembre de 2018 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva liquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Puntos 2a) y 2d) de la presente. **3°)** Revocar la sanción dispuesta en el artículo 6° del acto apelado. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 9° del acto impugnado, solo en relación al pago de los recargos dispuestos en su artículo 8°. **5°)** Confirmar el acto apelado en todo lo demás en que ha sido objeto de agravio, debiéndose aplicar intereses y recargos sobre las resultas de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder. -

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, adelanto que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto bajo los puntos 1), 2) 3), 4) y 6) del Considerando III de este último; lo que declaro.

En cuanto a la responsabilidad solidaria endilgada, si bien comparto parcialmente lo resuelto por el Vocal Instructor, que la deja sin efecto solamente respecto del pago de los recargos, subrayo que considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal vigente y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la S.C.J.B.A en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal - T.O.2011-, partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021).

En tal sentido me expedí en "Distribución Masiva S.A.", Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425, en cuyo voto no sólo aludí a sus fundamentos sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”. Advertí entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo

del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el "Subjetivo" –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro el carácter "subsidiario" del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–. Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado, concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente "*ut supra*" citado, dejo sin efecto la responsabilidad solidaria extendida sobre la base de los referidos artículos del Código Fiscal; lo que así finalmente declaro.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas fs. 907/920 por el Sr. Germán Marcelo Etchevers, por derecho propio y en representación como socio gerente de la firma "CLAN S.R.L.", y los Sres. Juan Alberto Etchevers, Gustavo Alberto Etchevers, Roberto Bastos y Sergio Roberto Bastos, ellos por derecho propio y todos con el patrocinio del Cdor. Angel Guidoccio; contra la Disposición Delegada N° 9223, dictada el 14 de diciembre de 2018 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva liquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Puntos 2a) y 2d) del Voto del Juez Instructor. 3º) Revocar la sanción dispuesta en el artículo 6º del acto apelado. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada por el artículo 9º del acto impugnado, en los términos y con el alcance allí establecido en virtud de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal -T.O.2011- ccds y modifs. 5º) Confirmar el acto apelado en todo lo demás en que ha sido objeto de agravio, debiéndose aplicar intereses y recargos sobre las resultas de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder. -

VOTO DEL DR. JORGE SAVERIO MATINATA: Adhiero en lo sustancial al criterio resolutivo propuesto por el Vocal Dr. Ángel Carbballal. La única excepción se vincula por el aporte al caso de nuevos argumentos interpretativos, conforme fue establecido por la CSJN en el precedente "Cerámica San Lorenzo", Fallos 307:1094, respecto a

los fundamentos expuestos en marras para dejar sin efecto, desde el modelo legal de control difuso, la responsabilidad solidaria endilgada, cuyo criterio aborda el precedente SCBA "Toledo" que concluye en sede de CSJN aplicando el art. 280 del CPCCN, remitiéndome por ello al voto expuesto por el suscripto en autos "Multibag SA", Registro 4630 de la Sala III, de fecha 22/08/23. Allí entendí como argumento interpretativo, que la responsabilidad de recaudar por cuenta ajena, constituye una reglamentación local a la carga pública de retener y percibir impuesta al agente designado por la Autoridad de Aplicación para su intervención en el mercado y en función del interés público involucrado, cuya extensión solidaria, subjetiva y no subsidiaria hacia los integrantes del órgano de administración social, concilia con la función operativa y personal que éstos ocupan en la trazabilidad del circuito económico al momento de la facturación, cuyo anclaje legal se sustenta en la distribución territorial de competencias constitucionales tributarias, en la reglamentación local al ejercicio de las cargas públicas (arts. 16 y 75 inc. 2° de la Constitución Nacional y art. 103 inc. 1° de la Constitución Provincial) y en los elementos material, subjetivo, territorial y temporal del hecho imponible recaudado como anticipo de terceros en el marco de una relación jurídica de naturaleza tributaria desarrollada en el circuito económico y al momento de su devengamiento, donde además una interpretación desde el principio de realidad económica (la cual asume un carácter de presunción rebatible mediante prueba en contrario), concilia la realidad operativa de hecho con la extensión de derecho así descripta, patentizando en esta instancia el marco legal desde donde el procedimiento tributario establece presunciones legales por incumplimientos a obligaciones de hacer y dar en el circuito económico, que lógicamente resultan rebatibles por el agente y demás solidarios con extensión operativa subjetiva de la carga pública, mediante prueba en contrario, las que deben ser desvirtuadas en el marco de un debido proceso adjetivo. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas fs. 907/920 por el Sr. Germán Marcelo Etchevers, por derecho propio y en representación como socio gerente de la firma "CLAN S.R.L.", y los Sres. Juan Alberto Etchevers, Gustavo Alberto Etchevers, Roberto Bastos y Sergio Roberto Bastos, ellos por derecho propio y todos con el patrocinio del Cdor. Angel Guidoccio; contra la Disposición Delegada N° 9223, dictada el 14 de diciembre de 2018 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva liquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Puntos 2a) y 2d) de la presente. 3°) Revocar la sanción dispuesta en el artículo 6° del acto apelado. 4°) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 9° del acto impugnado, solo en relación al pago de los recargos dispuestos en su artículo 8°. 5°) Confirmar el acto apelado en todo lo demás en que ha sido

objeto de agravio, debiéndose aplicar intereses y recargos sobre los resultados de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder. -



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número:

Referencia: Expediente número 2360-0176888/14 “CLAN S.R.L”

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-0655915-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2593.---