



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 2360-0302967/2019 caratulado "G Y F CONSTRUCCIONES S.A.".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0302967/2019 caratulado "G Y F CONSTRUCCIONES S.A.".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia, las presentes actuaciones con el Recurso de Apelación interpuesto a fs. 2/8 del Alcance N° 2, que corre agregado a fs. 169, por el Sr. Walter Scagliarini, en su carácter de presidente de la firma "G y F CONSTRUCCIONES S.A." y por propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Marcos Jaureguiberry; contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4036, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 14 de junio de 2023.

Que por la Resolución en cuestión (obrante a fs. 150/164) se determinan las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-71138560-2), como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al período fiscal 2017, por el ejercicio de la actividad "Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales" (Código NAIIB 452100). Se establecen diferencias a favor del Fisco Provincial mediante el artículo 3°, por haber tributado en defecto el gravamen citado, que ascienden a la suma de Pesos cuatrocientos veinte siete mil novecientos doce con treinta centavos con 30/100 (\$ 427.912,30), suma que deberá abonarse con más los intereses del artículo 96 del Código Fiscal (Ley N°10397, t.o. 2011 y sus modificatorias). Paralelamente, el artículo 4° establece saldos a favor del contribuyente para las posiciones 02, 04 a 08 y 10 a 12/2017, por un monto de Pesos diez mil quinientos doce con treinta centavos 30/100 (\$10.512,30). En el artículo 5° se sancionó al contribuyente, aplicándole una multa equivalente al

15,40% del monto del impuesto dejado de oblar, por haberse constatado en el periodo involucrado la infracción prevista y penada por el artículo 61, primer párrafo del Código citado. Finalmente, en el artículo 8º se declara la responsabilidad solidaria e ilimitada del Sr. Walter Scagliarini por el pago del gravamen establecido en el presente acto, intereses y multa, de conformidad con los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del mismo plexo legal.

Que a fs. 181, se elevan las actuaciones a este Tribunal Fiscal, de conformidad a lo establecido por el artículo 121 del Código Fiscal.

A fs. 183, se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación a cargo del Dr. Ángel C. Carballal, por lo que conocerá en ella la Sala I.

A fs. 198, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se procede a dar traslado del recurso de apelación interpuesto a la Representación Fiscal, para que conteste agravios, acompañe y/u ofrezca prueba y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), luciendo a fs. 201/207 el pertinente responde.

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) y, en atención al estado de las actuaciones, se procede a llamar "Autos para Sentencia" (artículos 126 y 127 del Código Fiscal), el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- Que, en primera instancia, la apelante plantea la nulidad de todo lo actuado. Manifiesta que de lo reglamentado por la Disposición Normativa "B" N° 5/2004 y sus modificatorias, respecto al uso de la Orden de Fiscalización, la misma emerge como una herramienta de control tanto para el Organismo Recaudador como para el contribuyente, a quien mediante su notificación se lo pone en debido conocimiento respecto del agente autorizado por la Agencia para llevar a cabo la fiscalización ordenada, así como los impuestos a verificar y la limitación de los periodos fiscales comprendidos en la misma.

Cita doctrina y jurisprudencia refiriendo la obligatoriedad del uso de la Orden, Pedido de Verificación y su notificación al contribuyente bajo constancia. Reproduce in extenso el precedente "PICA PAU SRL" de este Cuerpo, Sentencia del 11.09.2008.

Alega que, si bien sostiene que se realizó la determinación sobre base cierta, se efectuó sobre base presunta, en función de información obrante en su sistema de acuerdo a las declaraciones juradas presentadas en el marco del Impuesto de Sellos.

Manifiesta que no analiza la aplicabilidad del artículo 187 del Código Fiscal, limitándose a la invocación del artículo 201 del mismo.

Arguye que la doctrina tiene dicho que la alternativa entre la determinación cierta y la determinación presuntiva no está librada al criterio discrecional de la Administración, sino que depende de una comprobación sobre la posibilidad o la imposibilidad de efectuar la determinación cierta. Cita doctrina y jurisprudencia.

Concluye alegando que no solo se menciona una determinación cierta, siendo en realidad presunta y además no se funda la aplicación excepcional de este mecanismo.

Hace referencia a la improcedencia de la sanción aplicada, destacando que no se han acreditado todos los elementos exigidos por las normas del Derecho Penal; entendiendo que no basta solo el elemento objetivo, sino que debe demostrarse la concurrencia del elemento subjetivo, esto es dolo o culpa en el actuar del contribuyente. Menciona la figura del error excusable. A la luz de lo expuesto, impugna la responsabilidad solidaria al director de la sociedad, oponiendo que debería indagarse concretamente la actuación de cada sujeto para atribuirle, en base a la culpabilidad en que efectivamente hubiera podido incurrir, en lugar de una mera aplicación automática (doctrina de los arts. 274 y 157 Ley de Sociedades Comerciales). Cita la Ley 11683.

Resalta a la violación de las garantías previstas en arts. 16, 17 y 18 de la Constitución Nacional.

Seguidamente, entiende que la responsabilidad no procede ni bien opera la mora en relación al contribuyente, que deben cumplirse determinados requisitos, siendo el más importante la imputabilidad del incumplimiento de la obligación, de otra manera estaríamos ante un contribuyente más. Cita fallos Raso y Toledo de la SCBA.

Acompaña prueba documental. Hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a fs. 201/207, la Representación fiscal en su escrito de conteste menciona que dados los diversos planteos de violación de normas constitucionales efectuados a lo largo del libelo, se está a la expresa prohibición de su tratamiento por disposición del artículo 12 del Código Fiscal.

En el momento que aborda el análisis de quejas traídas en esta instancia, aclara que el apelante reitera planteos más fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo los que fueron analizados y refutados pormenorizados por el Juez Administrativo en la disposición en crisis, argumentos de los cuales remite.

En cuanto al planteo de nulidad opuesto, destaca que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto valido y eficaz, debiendo recordar lo expuesto por este Tribunal en reiterados pronunciamientos. Considera que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales hagan referencia aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. Manifiesta que no hay nulidad por nulidad misma, es decir que las nulidades no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio. En ese sentido tanto la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires como la Corte Suprema de Justicia de la Nación en forma reiterada han declarado que la existencia del perjuicio debe ser concreta y debidamente evidenciada (S.C.B.A., LL. T. 70, página 587 y “Fallos”: 262: 298).

Seguidamente, la Representación Fiscal señala que en el acto en crisis se ha efectuado el relato de los hechos y los fundamentos de derecho que han llevado a la causa de la pretensión fiscal apelada, asimismo exponiéndose las circunstancias que le dieron origen y las normas aplicables. Argumenta que en el acto en crisis no debe perderse de vista que la motivación del acto, no debe implicar el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculo utilizado, es decir cuestionamientos que no deberían articularse por vía de recurso de nulidad. El acto se encuentra cumplido en la medida que fue efectuado el relato de las circunstancias que dio lugar al ajuste practicado. Advierte que el procedimiento instado por esa Agencia fue ceñido a la normativa fiscal aplicable, enmarcado en la legalidad y respetándose todas las etapas y cada una de las instancias del debido proceso adjetivo, resguardando el derecho de defensa del contribuyente, quien pudo ejercer las que hacían a su derecho, respetando lo normando por el art. 18 de la Constitución Nacional.

Que por otra parte, respecto al agravio relacionado con la no notificación de la Orden de Fiscalización, el a quo ha expresado: “ *...con fecha 03/10/2019, el inspector actuante, a fin de dar inicio a la fiscalización, procedió a visitar el domicilio fiscal declarado por el contribuyente de marras ante ARBA, siendo atendido por la Sra. Silvia Fulco quien manifestó ser empleada de la nueva firma y que en el domicilio se encontraba anteriormente el contribuyente, pero que desconoce la ubicación actual (...) se deja constancia de lo informado en Acta de comprobación R-078 A Nº 010366421 (fs. 13-14); Que ante lo cual y tal como surge de fs. 15 y 126 del presente, con fecha 12/06/2020 fue notificada la Orden de Fiscalización R-269 obrante a fs. 1, al Domicilio Fiscal Electrónico del contribuyente...*”

Que sentado lo expuesto, pone en claro que el contribuyente fue notificado fehacientemente de la mentada orden de fiscalización, recordando que el art. 33 del Código Fiscal establece la constitución del domicilio fiscal electrónico

complementándose con el art 162 del mismo cuerpo, donde prevé que las notificaciones podrán ser efectuadas por la Agencia a través de comunicaciones electrónicas en la forma que determina la reglamentación (R.N. N° 07/14) gozando de plena validez y eficacia jurídica.

Manifiesta que no hay extralimitación de la Agencia en cuanto a la orden de fiscalización aludida atento que tiene su origen en el programa PR GIF 19/19 siendo en el marco de referencia durante la fiscalización y el procedimiento determinativo y sumarial, razón por la cual, contrario a lo sostenido por el apelante, no hay extralimitación de esa Agencia.

En cuanto a la constante referencia y comparación que hace la apelante poco clara con relación al precedente PICA PAU SRL, señala la Representación fiscal que en el expediente de autos se verifica la actuación de la firma como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dichos formularios de ajustes fueron notificados como parte integrante de la Disposición recurrida y no se confeccionaron formularios R-055.

Que en virtud de todo lo expuesto, sostiene que la nulidad opuesta no puede prosperar.

Por su parte, y en relación a la determinación de la base imponible, transcribe lo expresado por el juez administrativo en el acto apelado, complementándolo con frondosa cita de antecedentes de este Cuerpo en apoyo de tal postura.

En relación al agravio referido a la improcedencia de la multa impuesta señala que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, deviene concluir que se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el art. 61 del Código Fiscal. Resalta que la figura de la omisión definida en el pre aludido artículo, describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento. La sola violación o incumplimiento de la manda normativa configura la ilicitud del accionar, independientemente del dolo o la culpa del contribuyente. En cuanto a la inexistencia de culpa a los efectos sancionatorios, es dable recordar que para su aplicación no se requiere la existencia de intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto un pago inferior al que corresponde según las disposiciones legales.

Que frente a lo alegado en cuanto a la aplicación del Derecho Penal y de sus principios, deja plasmado que la autonomía del Derecho Tributario en su regulación y en su faz sancionatoria, resulta una materia no delegada (facultad reservada) por

las provincias al Estado Nacional al momento de la creación del Estado Federal. La Provincia se encuentra facultada para legislar todo lo concerniente a la percepción de los tributos provinciales tanto la instauración de la obligación, hecho imponible, sujetos, extinción, como las sanciones por su incumplimiento, sin recurrir a la legislación nacional sino solo subsidiariamente.

Plantea que el sistema sancionatorio del Derecho Tributario, puede, de algún modo, apartarse del Derecho Penal, en especial respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo de la figura penal, y no por ello encontrarse violentados principios penales.

Asimismo, para la aplicación de la multa entiende que no resulta necesario un análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor; aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. De ello se desprende que la aplicación de la multa procedente, en razón de que, atento que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, es responsable.

En cuanto a la referencia de la figura del error excusable, eximente de la aplicación de la sanción menciona que el Tribunal ha sostenido el error se reputa excusable cuando concurren razones o motivos suficientes para justificar el modo de obrar. Pero la conducta errónea no puede inhibir las consecuencias adversas para su autor, que surgen del ordenamiento aplicable, cuando el desacierto es producto de su propia negligencia.

Sostiene que ha quedado demostrado que la sanción por omisión impuesta ha sido aplicada conforme a derecho, motivo por el cual le solicita a este Tribunal desestime la presente queja.

Que frente a los planteos de la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración aclara que en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal) y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad o situación que revisten, el Fisco puede reclamarle la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. Arguye que la norma se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad, en el cual una de sus funciones puede consistir en la representación legal frente a terceros, es decir de las constancias de marras se acredita tal extremo. El sindicado responsable fue quien decidió en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las

obligaciones fiscales por parte de la firma.

En orden a lo meritado, la responsabilidad solidaria de acuerdo a lo normado en el art. 24 del Código de rito, estos pueden eximirse acreditando que han exigido a la sociedad el pago de los tributos y que la misma los colocó en imposibilidad de hacerlo.

Subraya que el legislador provincial ha tenido en mira que los representantes legales, directores o administradores de la sociedad, como ejecutores de la actividad empresarial, responden ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente persona jurídica, a fin de asegurar la recaudación. Cita doctrina y jurisprudencia.

Por otra parte, añade que en la legislación tributaria provincial, también responden por las multas aplicadas sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de las infracciones según artículo 63 del Código citado. Cita jurisprudencia.

Reseña la doctrina legal “Toledo, Juan Antonio c/ ARBA s/ Incidente de Revisión”, “Fisco de la Prov. De Bs. As. c/ Insaurralde Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, etc. Reitera que, en el sistema legal argentino, la declaración de inconstitucionalidad de una norma tiene solamente efectos inter partes, lo que implica la inaplicabilidad de la norma declarada inconstitucional exclusivamente al caso concreto (Fallos 264:364/365, entre otros), más no su derogación.

Que, por último, peticiona la aplicación de la doctrina que surge del fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Francisco. Sucesión y otros s/ Apremio”, señala que ese pronunciamiento fue emitido por mayoría de votos, no declaró la inconstitucionalidad del artículo 21 del Código Fiscal, sino que se limitó a rechazar el recurso intentado por aspectos de admisibilidad. Cita jurisprudencia.

Que por todo lo expuesto, la Representación Fiscal entiende que los planteos de la agraviada deben ser rechazados y confirmarse en su totalidad el acto recurrido.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: Que, conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada N° 4036/2023.

1) Por una cuestión de estricta lógica, abordaré en primer término el planteo de nulidad, que alega un quebrantamiento del debido proceso y el derecho de defensa de la firma, ante eventuales irregularidades vinculadas a la Orden de Fiscalización que iniciara la actuaciones, así como un infundado e indebido uso del método de determinación sobre base presunta, para llegar a las diferencias reclamadas.

Comenzando el análisis de lo planteado, debo recordar que en materia de nulidades, el artículo 128 del Código Fiscal dispone en su primer párrafo: *“El recurso de apelación comprende el de nulidad. La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la Autoridad de Aplicación.”*

Que el análisis del procedimiento seguido y del acto cuestionado, me permite concluir que no se hayan ausentes los elementos señalados por los apelantes, tales como la causa, la motivación y el debido proceso adjetivo. Por el contrario, se han respondido pormenorizadamente los argumentos traídos en oportunidad del descargo (sin ofrecimiento probatorio alguno), mientras el acto expuso los antecedentes de hecho y las argumentaciones de derecho que motivaron su proceder.

En cuanto a la posible existencia de irregularidades en el procedimiento, *“...Vale recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por su carácter esencial o por afectar derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto...”* (S.C.B.A., en la Causa B. 65.185, "Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa": Sentencia del 20 de septiembre de 2017).

Así las cosas, resulta complejo interpretar hacia dónde se dirige la alegada irregularidad en la emisión, contenido y notificación de la Orden de Fiscalización (Formulario R269 de fs. 1), en tanto identifica perfectamente al contribuyente, el impuesto y período a fiscalizar y, ante el abandono de la firma de su establecimiento denunciado como domicilio fiscal (sin denunciarlo ante la Administración Tributaria) tal como se detalla en acta de fs. 13/14, se procedió a efectivizar la diligencia a través del domicilio fiscal electrónico (ver constancias de fs. 15), en los términos previstos por el artículo 33 del Código Fiscal y su reglamentación (Resolución Normativa n° 7/2014 y modificatorias). Paralelamente, al asumirse igual impedimento para continuar con el procedimiento iniciado, se procedió a notificar por igual mecanismo (vide fs. 43, 46 y 60) las distintas actas de requerimiento de fs. 37/42, 44/45 y 54/59), sin que la ahora apelante se haya presentado ni aportado

documentación alguna para llevar adelante el procedimiento determinativo.

Consecuentemente, puede advertirse un proceder idóneo de la fiscalización actuante, considerando además que se notificaron por igual medio la vista de diferencias y la disposición de inicio del procedimiento, ante la cual se presenta la firma ejerciendo su primera defensa en autos (Alcance de fs. 125).

Así las cosas, tal como expresé in re “INDUSTRIAS GUIDI S.A.C.I.F.”, del 23/11/2017, Reg. 2098: *“...en reiteradas oportunidades, este Tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 2672393; 2731134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)...”* (C.S.J.N..., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: “Hidroíinvest S.A. (TF 19.368—I) c/ D.G.I.”)...”. En igual sentido me he expresado en autos “ARCA DISTRIBUCIONES S.A.”, Sentencia del 29 de diciembre de 2017, Registro 2113 de la Sala I.

Es dable recordar que el objetivo de las nulidades es el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, debiendo acreditarse en cada caso el perjuicio concreto de ese derecho. Para que resulten procedentes las nulidades procesales éstas deben ser de carácter grave, capaces de poner en peligro el derecho que asiste a la parte reclamante, influyendo realmente en contra de la defensa, siempre dentro de un marco de interpretación restrictiva (conf. S.C.B.A., LL t.70, pág. 667 y Fallos 262:298). Debe existir para su procedencia un interés concreto lesionado, de lo contrario las nulidades no tendrán acogida favorable.

Y en ese contexto, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, tiene dicho que no puede considerarse afectado el derecho de defensa, si el particular pudo hacer valer sus derechos con amplitud al deducir los recursos administrativos pertinentes contra el acto impugnado (D.J.B.A., Tomo 115, pág. 297; Tomo 119, pág. 823, entre otras).

En síntesis, puede decirse que no se ha demostrado perjuicio concreto alguno ni se acredita ausencia alguna de causa y motivación, más allá de la clara disconformidad con lo resuelto, cuestión revisable por el recurso de apelación, más no el de nulidad (En sentido similar, mi voto en “Vacío Industrial Argentina S.A.” sentencia del 11/03/24, Reg N° 2514).

Paralelamente, es del caso destacar, que de conformidad con reiterada doctrina de este Tribunal, no existe una tajante distinción entre los procedimientos de determinación de oficio sobre base cierta o presunta. Así, se ha establecido que “...El

distingo entre determinación sobre base cierta y determinación sobre base presunta no es tan marcada como aparentemente resulta del texto legal. En efecto, una determinación sobre base cierta, esto es sobre la base del conocimiento directo de los hechos que constituyen el hecho imponible y permiten determinar su atribución subjetiva, su valoración cuantitativa y sus caracteres temporales y espaciales no excluye la posibilidad de que algunos de estos elementos componentes sea comprobado mediante presunciones tanto legales como del intérprete. En el orden provincial y tomando como prototipo el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, no hay diferencia alguna entre las dos formas mencionadas en orden al procedimiento, y si sólo respecto de la preponderancia de los elementos ciertos o presuntivos de la determinación...” (Dino Jarach “Curso Superior de Derecho Tributario”. Tomo 1, página 402).

Que así las cosas, si bien cabe admitir que en materia de determinación de oficio debe primar la obtención de la cuantía de la obligación tributaria sobre bases ciertas, no es menos cierto que el plexo fiscal provincial otorga a la Autoridad Fiscal facultades para descartar y apartarse total o parcialmente de la documentación e información suministrada por el mismo contribuyente, indagando e investigando sobre otros elementos de juicio que permitan inferir un desvío en la tributación que derive en la consecuente omisión de impuestos para con el fisco provincial.

En suma, vale remarcar que la elección del método no es pasible de reproche, en tanto uno como otro (o su aplicación mixta) se encuentran previstos en la ley.

En el caso bajo análisis, ante la total ausencia de documentación aportada por la contribuyente, se examinaron y compararon los ingresos declarados en el Impuesto al Valor Agregado, las retenciones y percepciones declaradas por los agentes de recaudación que operaran con la empresa y los valores involucrados en los boletos de compraventa declarados por la firma para el pago del impuesto de sellos (ver informe de fiscalización de fs. 88/91). Tal accionar, absolutamente razonable en el escenario descripto, dio lugar a la liquidación y posterior determinación de diferencias a favor del Fisco en algunas posiciones y del contribuyente en otras, que deberán ser oportunamente compensadas (artículo 102 del Código Fiscal). Ni en el descargo ni en el recurso bajo análisis, el presentante argumenta ni demuestra intención probatoria alguna sobre tales diferencias, limitándose a mencionar la aplicabilidad del artículo 187 del Código Fiscal, sin más descripción que lleve a interpretar cuál es el agravio que plantea.

Que lo antes dicho me permite rechazar lo argumentado por la recurrente, no encontrando andamiaje posible a su pretensión nulitiva.

2) Abordando seguidamente los aspectos referidos a la sanción impuesta en el

artículo 5° 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. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento. En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad 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 y 322:519).

Y en este sentido, recuerdo que 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). Pero dicho error debe ser probado y, además, invocado en forma precisa, no genérica, lo cual no ocurrió en el caso donde lo que hubo fue una decisión empresarial de no tributar impuesto alguno, salvo a través de las percepciones sufridas por sus clientes designados agentes de recaudación. No se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificada, lo que así declaro.

3) En relación a la extensión de la responsabilidad solidaria, recuerdo lo que sostuve en autos "DISTRIBUCION MASIVA S.A." de fecha 14-12-2021, Registro Nro. 4425 de la Sala II, donde expresara la importancia de destacar sobre este instituto, vinculado a quienes asumen la administración de la empresa, que su fundamento 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 los 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 la administración tributaria ni la justicia.

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), 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 AUTONOMIA 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 quien decide los destinos de la empresa que dirige 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 del contribuyente durante el período determinado, no ha sido discutida por el apelante, extremo además acreditado en autos con la información brindada por la Dirección Provincial de Personas Jurídicas, a fs. 33/34. Merece agregarse 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 todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Walter Scagliarini, presidente de la empresa y +único administrador de la misma.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por el apelante, 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 competentes el artículo para 12 declarar del mismo la inconstitucionalidad Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de las 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 Nro. 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que releer el recurso de apelación en tratamiento, como así también el contenido del Descargo oportunamente suscripto por el Sr. Scagliarini (vide alcances 1 y 2 de fs. 125 y 169), donde se presenta por derecho propio y describe en primera persona la postura de la contribuyente frente al impuesto y la pretensión fiscal, dando cuenta de estar totalmente al tanto y ejerciendo de la administración societaria en materia fiscal.

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 cuatro intimaciones de pago a la sociedad de hecho (vista de diferencias, disposición de inicio, sumarial y disposición determinativa y sancionatoria) y los años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad de marras, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 2/8 del Alcance N° 2, que corre agregado a fs. 169, por el Sr. Walter Scagliarini, en su carácter de presidente de la firma “G y F CONSTRUCCIONES S.A.” y por propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Marcos Jaureguiberry; contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4036, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 14 de junio de 2023. 2º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida al Sr. Walter Scagliarini, sólo respecto del pago de la multa establecida en el artículo 5º del acto apelado. 3º) Confirmar en lo demás el acto en crisis. Regístrese. Notifíquese en la forma de estilo y devuélvase.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde que me expida sobre los agravios planteados por la apelante contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4036/2023 dictada por el Departamento de Relatoría III, con fecha 14 de junio de 2023 y decidir si la misma se ajusta a derecho.

Que por sus fundamentos, adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor en el Considerando III de su voto, en los puntos 1), Improcedencia de las nulidades planteadas del acto apelado, y 2) Confirmación de la configuración de la omisión del impuesto sobre los Ingresos Brutos e improcedencia del error excusable invocado como causal eximente de la sanción establecida en el artículo 5º del Resuelve del acto en crisis.

En relación con la controversia vinculada a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos al Sr. Scagliarini Walter, dado el tenor de los planteos formulados contra su procedencia, considero aplicable al caso –en los términos previstos por los artículos 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 (partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, 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).

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Destaqué 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 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, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al Sr. Scagliarini Walter sobre la base de lo dispuesto por los artículos 21, 24 y 63 del

Código Fiscal; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 2/8 del Alcance N° 2, que corre agregado a fs. 169, por el Sr. Walter Scagliarini, en su carácter de presidente de la firma “G y F CONSTRUCCIONES S.A.” y por propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Marcos Jaureguiberry; contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4036, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 14 de junio de 2023. 2º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida al Sr. Scagliarini Walter, en el artículo 8º del acto apelado en los términos de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal -T.O. 2011 y ccds y modifs. 3º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio. Regístrese. Notifíquese en la forma de estilo y devuélvase.

VOTO DEL CONJUEZ JORGE SAVERIO MATINATA: Adhiero en lo sustancial al criterio resolutivo propuesto por el Vocal Dr. Ángel Carballal. 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. 2º de la Constitución Nacional y art. 103 inc. 1º 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: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 2/8 del Alcance N° 2, que corre agregado a fs. 169, por el Sr. Walter Scagliarini, en su carácter de presidente de la firma “G y F CONSTRUCCIONES S.A.” y por propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Marcos Jaureguiberry; contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4036, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 14 de junio de 2023. **2º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida al Sr. Walter Scagliarini, sólo respecto del pago de la multa establecida en el artículo 5° del acto apelado. **3º)** Confirmar en lo demás el acto en crisis. Regístrese. Notifíquese en la forma de estilo y devuélvase.



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 2360-0302967/2019 "G Y F CONSTRUCCIONES S.A.".

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-06559288-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2594.---