



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 2360-0110326/2014 “DHL GLOBAL FORWARDING ARGENTINA S.A”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0110326, año 2014, caratulado “DHL GLOBAL FORWARDING ARGENTINA S.A”.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 3469/3485 por la Dra. Mónica Caminos, como apoderada de la firma DHL GLOBAL FORWARDING ARGENTINA S.A. y en carácter de gestora de negocios de los Sres. Marcelo Raúl Guckenheimer, Pablo Adrián Devoto, Eric Pierre Joseph Gantier y Sebastián Lucas Landi, con el patrocinio letrado del Dr. Luis Marcelo Núñez, contra la Disposición Delegada N° 4232, dictada el 22 de diciembre de 2017 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 3423/3458, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (C.U.I.T. 30-58471593-2) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2012, estableciéndose por el artículo 5° diferencias adeudadas por omitir actuar en tal carácter, que ascienden a un monto de Pesos Ciento cuarenta y dos mil quinientos cincuenta y uno con cincuenta y seis (\$ 142.551,56) y, por el artículo 6°, diferencias por percepciones efectuadas y no depositadas por un monto de Pesos doscientos setenta mil ciento ochenta y cuatro con noventa centavos (\$ 270.184,90), todo ello con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y sus modificatorias). Se aplica al agente por artículo 7°, una multa

equivalente al treinta y cinco por ciento (35 %) 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 y por el artículo 8° una multa del 300% del impuesto percibido y no depositado, por la comisión de la infracción de Defraudación Fiscal (artículo 62 inciso b) del mencionado plexo legal. Asimismo, por el artículo 9°, se establecen recargos equivalentes al 60% del impuesto involucrado con más los intereses de ley, conforme artículo 59 inciso g), del mismo Código.

Finalmente, por artículo 11 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. Marcelo Raúl Guckenheimer, Pablo Adrián Devoto, Eric Pierre Joseph Gantier y Sebastián Lucas Landi de conformidad a lo normado por los artículos 21 inc. 2) y 4), 24 y 63 del Código mencionado.

A fs. 3530 son elevadas las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 CF) y a fs. 3533, se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación a cargo del Dr. Angel C. Carballal, radicándose en la Sala I.

A fojas 3559, se tiene por acreditada la personería, por ratificada la gestión procesal de la Dra. Caminos y por acreditado el pago de las contribuciones de ley, otorgándose a traslado del recurso opuesto a la Representación Fiscal (artículo 122 del CF) obrando su responde a fojas 3562/3569.

A fojas 3574 se abre la causa a prueba, ordenándose la producción de la informativa ofrecida (diligenciada según constancias de fs. 3581/3588) y se difiere a sus resultas la procedencia de la pericial contable propuesta.

A fs. 4237 se ordena la producción de la prueba pericial contable ofrecida, emitiéndose informe a fojas 4292/4336 por parte de las peritos designadas por este Cuerpo y la propuesta por la apelante.

Por su lado, y en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley 7603/70 (artículos 15 y 20 inciso a) apartado 3), a fs. 4342 la instrucción dispone como medida para mejor proveer, solicitar a la Agencia de Recaudación/Representación Fiscal que informe, sobre la base de sus propias registraciones, si siete clientes de la firma de autos, detallados en tal providencia, han presentado las declaraciones juradas para las posiciones correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2012 y abonado las mismas, en caso de corresponder. A fs. 4345 obra la respuesta afirmativa del Organismo Fiscal.

Por último, se saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo

Extraordinario N° 102/22). Respecto al ofrecimiento probatorio se tiene presente la documental ofrecida y acompañada y se rechaza la prueba Informativa y Pericial Contable por innecesarias a efectos de dirimir la controversia de estos actuados y, en atención al estado de las actuaciones y no quedando cuestiones pendientes, resuelvo llamar "**Autos para Sentencia**" (Arts. 126 y 127 del Código Fiscal t.o. 2011).-

Y CONSIDERANDO: I.- En relación a los agravios traídos por el apelante, luego de una reseña administrativa de las actuaciones, rechaza la existencia de percepciones no ingresadas o ingresadas tardíamente, alegando el debido depósito al momento del cobro de cada factura.

Denuncia errores en el procedimiento de determinación de oficio y en la valoración de la prueba pericial aportada, extremo que a su entender llevarían a la nulidad del acto atacado. Cita jurisprudencia.

Alega que el ajuste se realizó con relación a facturas que fueran anuladas en su totalidad a través de notas de crédito, y que las facturas emitidas en su reemplazo sí fueron objeto de percepción e ingreso.

Plantea la inexistencia de defraudación fiscal alegando la falta de acción dolosa. Invoca el principio de personalidad de la pena y el derecho penal. Plantea la falta de motivación y la afectación del principio de defensa.

En cuanto a la omisión de actuar como agente de percepción, sostiene su improcedencia, por cuanto considera que las percepciones ingresadas son inexistentes como así el perjuicio fiscal para el erario público. Sus clientes han ingresado el impuesto sobre los ingresos brutos al Organismo Recaudador.

Entiende que los preceptos del Informe 208/06 han señalado la forma de exonerarse de responsabilidad por parte del Agente y que la interpretación que hace la Administración de la prueba producida en oportunidad del descargo es excesiva y restrictiva. Entiende que no deja ser una opinión unilateral de ARBA y que conforme las normas y doctrina imperantes debe probarse para liberar al Agente que el contribuyente directo (proveedor) tributó el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Cita jurisprudencia en su apoyo.

Invoca la improcedencia de intereses y recargos.

Arguye que los responsables solidarios adhieren en un todo a las defensas de la firma del epígrafe y refiere a la aplicación de la ley de sociedades, sosteniendo que el ilegítimo endilgar de manera objetiva la responsabilidad solidaria no bastando con probar sólo la existencia de representación legal.

Hace reserva del Caso Federal.

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

En cuanto a la nulidad, y la producción y valoración de la prueba, remite a lo sostenido por el juez a fojas 3432 vta/3433. Y en relación a la ponderación de la prueba remite a antecedentes jurisprudenciales de este Cuerpo y sostiene que la misma es producto de la documental aportada y el resultado de la información de los clientes oficiados.

En cuanto a la nulidad del sumario por ausencia del accionar doloso recuerda que para que proceda la misma debe ser de carácter grave y solemne que influyan en contra del derecho de defensa, y siendo que la sanción fue impuesta respetando las normas fiscales, y habiéndose configurado el tipo infraccional la misma resulta ajustada a derecho.

En cuanto a la figura del agente de recaudación, este es quien debe cumplir la función de recaudar el impuesto al momento del cobro de su factura e ingresarlo al Fisco, siendo suya la causal de exculpación de dicha carga pública a través de la demostración de que el contribuyente directo ha ingresado el gravamen. La mera manifestación de que los contribuyentes han cumplido sus obligaciones, no basta y no lo libera de la carga que le impone la ley.

El sujeto que actúa en el carácter de Agente está sometido a un régimen legal especial, por cuanto aun refiriéndose a deudas tributarias de terceros, actúa a nombre propio, y no por el contribuyente-cliente sujeto pasivo. De manera tal que no puede eximirse de la prestación sino por justa causa, permaneciendo temporalmente obligado durante todo el término de vigencia del régimen al que está sometido mientras la ley así lo disponga, toda vez que, no debe olvidarse, el mismo resulta un colaborador de esta Autoridad Fiscal en la recaudación de tributos.

Consecuentemente, no puede más que afirmarse que resulta evidente la existencia de perjuicio fiscal ocasionado por las omisiones detectadas y acreditadas en las presentes actuaciones, y a contrario de lo que alega el apelante, ello causa un perjuicio a las arcas del Erario Público, no existiendo en consecuencia en modo alguna un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco.

Refiere que en las actuaciones en pugna, con la apertura a prueba y la medida para mejor proveer dictada, con más la producción de la prueba el ad quo a fojas 3235, y a los papeles de trabajo respectivos, la nueva confección del formulario 3252/3251, informe final de fojas 3242/32511, CD de fojas 3241, y sus respectivos anexos a

fojas 3264, donde se rectificó el ajuste para aquellos casos en los cuales se demostró los extremos del informe 208/06. Cita jurisprudencia en torno al tema.

A la queja de la tipificación de la figura infraccional de defraudación, entiende que el Acto en crisis resalta su causa, sus constancias y del análisis de la prueba producida se verificó que el contribuyente percibió y no ingresó el tributo, de allí que resulta ajustado a derecho el encuadre de la sanción que se le endilga, concluyendo que la materialidad del hecho consiste en la intención de la parte de mantener en su poder las sumas percibidas que corresponden al Fisco más allá del vencimiento para su ingreso. Cita jurisprudencia.

En relación a la graduación de la multa remite a lo fundado por el juez administrativo en cuanto los elementos a considerar para la graduación de la sanción, rechazando el pedido de reducción al mínimo legal de quantum infraccional.

A los intereses resarcitorios, los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. 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. Advierte que en el marco de la aplicación de la Ley 14.890 resulta en autos su improcedencia por cuanto no se dan los extremos exigidos por la norma, ya que el tributo como sus intereses debían estar cancelados a la fecha de su vigencia para que opere la reducción del 100% de los recargos.

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 sindicatos 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 sindicatos 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 se lo tiene presente para su oportunidad procesal.

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 deviene pertinente analizar el planteo de nulidad. Así, en cuanto al derecho de defensa que dice vulnerado el apelante, debo advertir que, la observación sobre lo actuado por el juez administrativo lleva a concluir sobre el respeto al derecho de defensa a lo largo de todo el procedimiento. Se vislumbra que ante la presentación del descargo, se abre de manera pertinente el período probatorio, se dicta una medida para mejor proveer en la búsqueda de la verdad material, hecho que acontece a fs. 1154/1159, presentándose el informe pericial a fojas 3267/3272 y en virtud de su resultado se rectificaron los papeles de trabajo considerando las notas de crédito emitidas como parte de las diferencias justificadas teniendo en cuenta la documentación aportada. Todo lo hasta aquí narrado fue expuesto por el juez administrativo in extenso a fojas 3436 vta y 3432 vta/3433, teniendo siempre oportunidad el ahora apelante, no sólo de tomar vista, sino de ofrecer pruebas a lo largo del proceso, hecho que se replica nuevamente ante esta Alzada.

Así las cosas, *“...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 (arg. art. 103, ord. gral. 267; B. 56.502, "Fittipaldi", sent. de 13-8-2003; B. 60.970, "Simonetti", sent. de 22-12-2008; B. 58.990, "Melcon", sent. de 1-6-2011; B. 58.974, "Verona", sent. de 17-8-2011; B. 65.621, "Sheridan", sent. del 6-5-2015; B. 57.335, "Fernández", sent. de 4-5-2016)..." (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).

Sobre la base de este claro criterio jurisprudencial, puede adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que protegen al contribuyente de marras.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación también ha indicado reiteradamente que las nulidades procesales requieren un perjuicio concreto para alguna de las partes, pues no proceden en el solo interés del formal cumplimiento de la ley. La declaración de una nulidad por la nulidad misma es una solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611; 322:507; 324:1564; 325:1649; 334:1081; 339:480; entre otros). Y ha explicado, asimismo, que en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y solo cabe anular las actuaciones cuando el vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un perjuicio irreparable, sin admitirlas cuando no existe una finalidad práctica, que es razón ineludible de su procedencia (Fallos: 334:1081; 339:480).

Lo mismo puedo adelantarse ante la alegada falta de motivación del acto en crisis, donde es evidente que la queja se dirige a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada, es decir, una clara disconformidad con lo resuelto, cuestión revisable por el recurso de apelación, más no el de nulidad.

Por todo ello, los planteos de nulidad impetrados no pueden prosperar, lo que así VOTO.

2) Siguiendo con el tratamiento de los agravios traídos, corresponde en esta instancia que explore la figura del Agente de Recaudación, señalando al respecto que *"...El agente de retención es aquel sujeto a quien la norma le atribuye el deber de practicar retenciones sobre los fondos de que dispone por deudas tributarias de terceros, cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal con la consecuente obligación de ingresar al Fisco los importes retenidos en el término y en las condiciones establecidas. Se justifica la retención en el deber de colaboración que se le impone a un sujeto distinto del contribuyente por estar interpolado en la relación jurídica tributaria, pues dicha circunstancia le permite amputar el tributo en la fuente..."* (S.C.B.A., causa I. 2321, "Itoiz, Damián y otros c/Municipalidad de Junín s/Inconstitucionalidad Ordenanza

4201", Sentencia del 29-II-2012).

Tratamos entonces con una obligación sustantiva, surgida de la Ley. Está fuera de debate en autos, la condición de agente de percepción de la firma durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión de actuación durante el mismo.

Corresponde advertir entonces que, a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193).

En esa misma línea "... Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)..." (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos: "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI").

Así las cosas, cabe advertir sin embargo como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención.

En cambio, 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, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por la misma ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba. Que el principio general, aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso del oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable que la Autoridad de aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras.

Asimismo, el obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

Ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: “...estimo importante mencionar que, a

diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema -inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa, la que -como es sabido- procura evitar que una de ellas se apropie de un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones...” (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).

No altera lo dicho, cualquier especulación que pueda hacerse sobre eventuales maniobras fraudulentas por parte de los clientes de la empresa si se tomaran estas percepciones omitidas, extremo que podría disparar acciones fiscales, infraccionales y hasta penales sobre los mismos, mas no sobre la empresa de autos, mucho menos como fundamento para exigirle el pago de este impuesto.

Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que “...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad...” (fundesi.com.ar/la carga dinámica de la prueba y los - Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se consideró razonable, como medida previa para mejor proveer, requerir a la propia Agencia de Recaudación (fs. 4342), informe a la luz de sus propios registros, detallando el listado de los clientes involucrados, si los mismos presentaron declaración jurada y abonaron (de corresponder) el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el período fiscal 2012 (posiciones enero a diciembre) siendo que, a fs. 4345, la Representación Fiscal acompaña la información solicitada, indicando el debido cumplimiento de los 7 clientes requeridos, en consonancia con las respuestas a los oficios diligenciados por la apelante. Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico N° 208/06, que en sus párrafos se pronuncia señalando que “...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas, sino que su

*aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida...".*Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: *"... que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía detraer la percepción..."*.

Analizando la situación planteada, a la luz de lo informado por la propia Autoridad Tributaria, no puede obviarse advertir sobre lo paradójico de la misma: no se observa sentido alguno en acreditar la registración contable de las operaciones por parte de los clientes, si estos ya han abonado per se el impuesto, ya que aún en el caso de no haber incluido la compra en sus libros, mal podría requerirse al agente de autos el pago de una obligación ya satisfecha, ratificando un inaceptable supuesto de enriquecimiento sin causa para el Erario Público. Y, si no existen constancias de pago, tampoco se amerita acreditar la registración contable ya que, aun habiéndolo hecho, igual se debe mantener el reclamo de pago sobre el agente que incurrió en omisión.

Es necesario advertir a esta altura, que, dadas las características propias de un régimen de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente "no percibido", da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo, si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo documentado en autos con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

De lo dicho precedentemente, y en el marco de la medida para mejor proveer dictada por esta Instrucción y la informativa producida, deberán detraerse del ajuste fiscal las operaciones vinculadas con los clientes que han informado la presentación de las declaraciones juradas y/o su pago en relación a la individualización de los períodos que conforman el ajuste (enero a diciembre de 2012), liberando de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas con las firmas: FALABELLA SA, NCR ARGENTINA SA, CIA. ERICSON SACI, HUAWEI TECH INVESTMENT, XEROX ARGENTINA SA, P&G ARGENTINA

SRL y GATES ARGENTINA SA, con más sus accesorios y sanciones, lo que así voto

Aclarado lo anterior, respecto de las percepciones que se endilgaran omitidas al agente de marras, corresponde analizar la situación de aquellas que se endilgan realizadas y no depositadas, extremo respecto del cual se produjera la prueba pericial contable, cuyas resultas obran en informe de fs. 4292 y ss.

Antes de la evaluación de este último, es de notar que el ajuste originario ya sufrió una importante modificación en instancia de descargo, a partir de prueba producida y correctamente analizada por el juez administrativo, tal como se detalla en los considerandos del acto apelado.

Ahora bien, en esta nueva instancia probatoria, los peritos actuantes han llegado a concluir, sobre un universo de nueve (9) facturas, que el proceder de la firma, sin perjuicio de una evidente desprolijidad, no ha producido perjuicio financiero alguno al Fisco, ingresándose las sumas finalmente percibidas en esos supuestos (punto b) del informe), aunque produciéndose ese depósito con casi dos meses de retraso (punto c).

Consecuentemente, corresponderá detraer del ajuste el reclamo por esas nueve percepciones finalmente ingresadas, ratificándose en lo restante el reclamo incluido en el artículo 6° del acto apelado, lo que así voto.

3) Por lo demás, atendiendo a la subsistencia de la acción fiscal para las sanciones aplicadas (recargos y multa por Omisión, artículos 59 y 61 del Código Fiscal), corresponde su confirmación, aunque aplicando ambas sobre la porción de reclamo subsistente, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado a través de mi voto en autos "XEROX ARGENTINA ICSA", Registro N° 2277, reiterado en autos "BOLDT S.A.", Registro No 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, y en "HECAMESUR S.A.", Sentencia del 5 de abril de 2022, Registro 2388, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

Respecto a 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 detraer 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 2º 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.

Por lo demás, deviene en principio inaceptable el planteo efectuado por la apelante ya que su forma de cálculo se encuentra legalmente reglada, siendo vedado a este Cuerpo cambiar las pautas y modalidades decididas por el legislador para su

devengamiento y cálculo.

En cuanto a la aplicación del principio penal del “non bis in idem” debo señalar que, tal como este Cuerpo ha expresado 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 esta Sala, “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 vedada constitucionalmente es aquella que se efectúa en forma sucesiva (un mismo hecho ya juzgado y castigado), más 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, tanto la sanción del artículo 61 como los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, deberán aplicarse, aunque sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así voto.

Lo mismo se concluye para los intereses previstos por el artículo 96 del Código Fiscal, cuya aplicación sobre todo reclamo subsistente se impone por mandato legal, sobre la base de la naturaleza resarcitoria de los mismos (conf. Sala II en autos “GEFCO ARGENTINA S.A.”, Sentencia del 19 de junio de 2024, Registro 3511, entre muchas otras).

4) Debo ahora abordar los agravios que se vinculan a la figura de Defraudación Fiscal.

Lo primero a advertir que no se encuentra claro en autos, si todas las percepciones efectuadas han sido o no ingresadas. Lo cierto es que, en todos aquellos casos en los que se verifique el pago del impuesto percibido con sus intereses, resultan aplicables a la multa por Defraudación Fiscal, todos los argumentos expuestos en el punto anterior para dejar sin efecto la sanción, al igual que los recargos.

Con respecto a la multa subsistente sobre percepciones efectuadas y aún no abonadas, los agravios traídos se dirigen al encuadre de la figura infraccional y la motivación que llevara a la Administración a fin de configurar su tipicidad.

Como ya he expresado en diversos antecedentes como (en autos “LHS Wordwile SA”, sentencia del 22 de diciembre de 2020, entre otros), el artículo 62 del Código Fiscal establece bajo la genérica denominación “defraudación fiscal”, en sus dos incisos, ilicitudes diferentes: el inciso a) contempla, por parte de los contribuyentes, responsables o terceros, de cualquier hecho, omisión, simulación, ocultación o maniobra con el propósito de producir la evasión total o parcial de obligaciones fiscales y el inciso b) el mantenimiento en su poder de impuestos retenidos o percibidos por los agentes de recaudación, después de haber vencido cierto plazo en que debieron ingresarlos al Fisco.

Dicho lo que antecede, el argumento de defensa aquí presentado se relaciona con la inexistencia de intención fraudulenta, pues señala distintos elementos contables y mecanismos de percepción, tendientes a aquella conducta.

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar que desde antiguo la Suprema Corte de la Provincia tiene dicho que la defraudación fiscal del Agente de Recaudación del Código Fiscal establece al menos una presunción “juris tantum” de la intencionalidad nacida de la omisión del depósito en tiempo oportuno del impuesto retenido o recaudado (S.C.B.A., Causas B 49.133, “La Perseverancia del Sur”, Sentencia del 19-08-1986; Causa B 49.344, “Giles Cereales S.R.L.”, Sentencia del 16-09-1986; Causa B 49.181, “Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada”, Sentencia del 28-11-1986).

La naturaleza penal reconocida por los Altos Tribunales a las infracciones tributarias, no impide la existencia de particulares estructuras en lo que el legislador entienda como conductas disvaliosas en pos de generar y sancionar infracciones específicas de esta materia. Tal especificidad es también una característica evidente y presente en el derecho tributario penal o infraccional.

Tal es así, que ha dicho la Suprema Corte provincial “...en la especie, al señalar la

actora que a través de la doctrina elaborada por la Corte Suprema nacional resulta imprescindible la comprobación del elemento subjetivo para la configuración de la defraudación fiscal, desconoce que dicho Tribunal fijó el requisito genérico de la culpabilidad en materia de infracciones fiscales, comprensivo tanto del dolo como de la mera culpa (causa "Parafina del Plata", Fallos 271:297), y decidió sobre el dolo necesario para consumar la defraudación fiscal tipificada por una norma que exigía que la retención indebida fuese "fraudulenta" (causa "Usandizaga", sent. del 15-X-1981;v "Jurisprudencia Argentina", 1982-111-388)..." (S.C.B.A.; en causas B. 62.652 y B. 62.648, "Banco de la Pampa contra Provincia de Buenos Aires. Demanda contencioso administrativa", Sentencia del 30 de setiembre de 2009).

Sentado ello, resulta importante advertir al apelante que la defraudación del Agente de Recaudación se constituye por un elemento material u objetivo, consistente en el mantenimiento del dinero fiscal en su poder luego de vencido cierto plazo fijado para su depósito, y que la retención o percepción se pueda imputar al agente. La infracción prevista en el inciso b), del artículo 62, no requiere la concurrencia de las circunstancias enunciadas en el inciso a) de la misma norma (en idéntico sentido S.C.J.B.A.: B 62.652, "Banco de La Pampa", del 30 9-2009; "Safontas de Schmidt" del 18-5-2011, y recientemente en la causa B 63.340, caratulada "Renault Argentina S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Demanda contencioso administrativa" del 27-05-2015).

En orden a ello, no resultando necesario la acreditación de dolo, sino bastando la mera culpa para la tipificación, no advierto la concurrencia de causal exculpatoria alguna ante el incumplimiento incurrido, entendiendo que se encuentra correctamente endilgada la figura de defraudación fiscal, ante las conductas acreditadas por el Fisco en autos.

Señalemos a esta altura que la evidente complejidad contable en la operatoria de la empresa, no puede servir de eximente en la instancia, toda vez que se trataba de dinero fiscal ya percibido por el agente que debía ingresar sin más al Fisco.

En cuanto a la graduación de la sanción aplicada, recuerdo al respecto que si bien el Fisco provincial sancionó el actuar de la firma de autos con una multa fijada en el máximo de la escala legal prevista para la conducta imputada, lo hizo merituando la demora entre el vencimiento y el depósito, la envergadura comercial de la empresa y la cantidad de incumplimientos. Asimismo, destaca como atenuante la presentación de las respectivas declaraciones juradas (fs. 3447 vta).

En orden a ello, teniendo en cuenta el fundamento en que reposa el "principio de proporcionalidad", que obliga a jerarquizar las lesiones y establecer un orden de coherencia entre las magnitudes de las penas asociadas a cada conflicto que es

materia de juzgamiento y que, además, exige que exista una razonable relación entre el fin perseguido por la ley y el medio utilizado para alcanzarlo, considero que corresponde revisar la cuantía de la pena dispuesta.

Como vemos, si bien se mencionan atenuantes, cabe agregar que no se menciona la existencia de antecedente alguno por infracciones análogas y que con posterioridad al acto recurrido se ha acogido al plan de pagos el que se encuentra vigente, es que entiendo razonable la reducción de la multa aplicada ante la evidente desproporción que conlleva la aplicación en la máxima pena posible.

En consecuencia, entiendo razonable reducir la sanción cuya procedencia se confirma, al equivalente al cien por ciento (100%) del monto del gravamen defraudado, aplicable solo sobre aquellas percepciones efectuadas y aun no ingresadas, lo que así declaro.

Es dable recordar a esta altura, lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto que las multas de carácter fiscal no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración sino como una sanción ejemplarizante para lograr el acatamiento a las leyes que, de otro modo serían impunemente burladas (Fallos: t. 185, p. 251; t. 171 p. 368).

5) Que, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes asumen la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente 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 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 empresaria, 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 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.

Esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada. 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”.

Asimismo, 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, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria del artículo 14 del Acto en crisis.

Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por el apelante, advierto 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/ Insaurralde, 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". El subrayado me pertenece*).

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 aceptar esta nueva doctrina, a pesar de mi absoluta disidencia, considerándola aplicable al caso de los Sres. Marcelo Raúl Guckenheimer y Eric Pierre Joseph Gantier, sobre quienes no se evidencia actuación alguna vinculada a la efectiva administración de la empresa en materia impositiva.

Muy distinta es la situación de los Sres. Pablo Adrián Devoto y Sebastián Lucas Landi. Según constancias de fs. 20/33, el primero de los nombrados recibe de parte del segundo (quien actúa en representación de la empresa) un poder general amplio de administración y disposición. Asimismo, el Sr. Landi suscribe los Estados Contables de la firma, al 31/12/2012, con descripción de pasivos tributarios, según constancias agregadas a fs. 43/74.

De manera alguna puedo entender, respecto a estos dos directivos de la empresa, que no se verifica sobre ellos la subjetividad requerida por la propia Suprema Corte

provincial.

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 de hecho (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 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 de nuestro Máximo Tribunal provincial, para declarar a 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. Como se expresara, se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal y, en consecuencia, entiendo 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 fs. 3469/3485 por la Dra. Mónica Caminos, en representación de la firma DHL GLOBAL FORWARDING ARGENTINA S.A. y de los Sres. Marcelo Raúl Guckenheimer, Pablo Adrián Devoto, Eric Pierre Joseph Gantier y Sebastián Lucas Landi; con el patrocinio letrado del Dr. Luis Marcelo Núñez, contra la Disposición Delegada N° 4232, dictada el 22 de diciembre de 2017 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 reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 2) de la presente, debiéndose calcular las sanciones e intereses de ley solo en relación al reclamo subsistente. 3º) Reducir el monto de la multa por Defraudación Fiscal, impuesta en el artículo 8º del acto apelado al cien por ciento (100%) calculado sobre el monto del gravamen percibido y no ingresado, conforme lo expuesto en el Punto 4) del Considerando III. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 11 del acto apelado en relación a los Sres. Marcelo Raúl Guckenheimer y Eric Pierre Joseph Gantier y, solo respecto del pago de las sanciones dispuestas, para los Sres. Pablo

Adrián Devoto y Sebastián Lucas Landi. 4º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar intereses y sanciones 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 mencionados Regístrese, notifíquese y devuélvase.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, corresponde establecer si -a partir de los agravios incoados por la parte apelante- la Disposición Delegada N° 4232, dictada el 22 de diciembre de 2017, se ajusta a derecho. Así, debo señalar en primer término que comparto lo resuelto por mi colega preopinante, bajo los puntos 1 (nulidad), 2 (dejar sin efecto el ajuste fiscal por las operaciones celebradas con las firmas Falabella SA , NCR Argentina SA, Ericson SACI, Huawei Tech Investment, Xerox Argentina SA, P&G Argentina SRL y Gates Argentina SA; y respecto a las percepciones realizadas y no depositadas, detraer del ajuste las nueve (9) percepciones finalmente ingresadas, según punto b) del Informe Pericial, ratificándose en lo restante el reclamo incluido en el artículo 6° del acto apelado), 3 (multas, recargos e intereses), 4 (reducir al 100% la multa por defraudación en atención a los atenuantes expuestos por el juez instructor en su voto); lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos de conformidad con lo dispuesto por los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente (punto 5 del voto de la instrucción), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso -en los términos previstos por los artículos 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70- la doctrina fijada por la SCJBA 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 citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal 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 artículos 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 en el artículo 10 de la Resolución apelada; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º . Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 3469/3485 por la Dra. Mónica Caminos, en representación de la firma DHL GLOBAL FORWARDING ARGENTINA S.A. y de los Sres. Marcelo Raúl Guckenheimer, Pablo Adrián Devoto, Eric Pierre Joseph Gantier y Sebastián Lucas Landi; con el patrocinio letrado del Dr. Luis Marcelo Núñez, contra la Disposición Delegada Nº 4232, dictada el 22 de diciembre de 2017 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 reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 2) de la presente, debiéndose calcular las sanciones e intereses de ley solo en relación al reclamo subsistente. **3º**) Reducir el monto de la multa por Defraudación Fiscal, impuesta en el artículo 8º del acto apelado al cien por ciento (100%) calculado sobre el monto del gravamen percibido y no ingresado, conforme lo expuesto en el Punto 4) del Considerando III. **4º**) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 11 del acto apelado. **5º**) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar intereses y sanciones 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 mencionados Regístrese, notifíquese y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

VOTO DEL DR. FRANCO OSVALDO LUIS GAMBINO: Que coincidiendo en lo sustancial con los fundamentos expuestos por el Dr. Ángel Carlos Carballal, adhiero a su propuesta resolutive.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 3469/3485 por la Dra. Mónica Caminos, en representación de la firma DHL GLOBAL FORWARDING ARGENTINA S.A. y de los Sres. Marcelo Raúl Guckenheimer, Pablo Adrián Devoto, Eric Pierre Joseph Gantier y Sebastián Lucas Landi; con el patrocinio letrado del Dr. Luis Marcelo Núñez, contra la Disposición Delegada N° 4232, dictada el 22 de diciembre de 2017 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 reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 2) de la presente, debiéndose calcular las sanciones e intereses de ley solo en relación al reclamo subsistente. 3º) Reducir el monto de la multa por Defraudación Fiscal, impuesta en el artículo 8º del acto apelado al cien por ciento (100%) calculado sobre el monto del gravamen percibido y no ingresado, conforme lo expuesto en el Punto 4) del Considerando III. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 11 del acto apelado en relación a los Sres. Marcelo Raúl Guckenheimer y Eric Pierre Joseph Gantier y, solo respecto del pago de las sanciones dispuestas, para los Sres. Pablo Adrián Devoto y Sebastián Lucas Landi. 4º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar intereses y sanciones 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 mencionados Regístrese, notifíquese 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 2360-0110326/2014 “DHL GLOBAL FORWARDING ARGENTINA S.A”.

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-0110326/2014-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2613.---