



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: Corresponde expte nro 2360-0323870/2016 -- "LINEAERRE S.A."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0323870, año 2016, caratulado "LINEAERRE SA"

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones a raíz del recurso de apelación obrante a fojas 116/131 interpuesto por el Dr. Agustín Juan Amezttoy, en su carácter de apoderado de la firma "Lineaerre S.A.", y como gestor procesal del Sr. Leandro Damián Romano, contra la Disposición Delegada SEATyS SMP N° 49, dictada con fecha 16 de enero de 2018 por el Subgerente de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

El citado acto, obrante a fojas 96/103, sanciona a la firma de referencia (CUIT 30-71038487-4) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), al haber incurrido en la conducta de Defraudación Fiscal, tipificada y sancionada por el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y modificatorias), por no haber depositado las sumas correspondientes a percepciones efectuadas en el mes de abril de 2016.

Paralelamente, aplica por el artículo 3° una multa cuyo importe asciende a la suma de Pesos sesenta y cinco mil ochocientos cuarenta y cinco con veinte centavos (\$ 65.845,20), equivalente al trescientos por ciento (300%) del impuesto defraudado y por el artículo 4° extiende al Sr. Leandro Damián Romano la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago de la multa, de acuerdo a lo establecido en los artículos 21 inc. 2 y 4, 24 y 63 del mismo plexo legal.

A foja 155 el Departamento Cobro en Procesos Universales de ARBA informa que con fecha 29/03/2017 la firma se presentó en concurso preventivo y que el Fisco ha insinuado en tal proceso, el crédito fiscal vinculado a las percepciones no ingresadas (Título Ejecutivo N° 762637).

A foja 156, son elevadas las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), y a foja 158 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de la 4ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

A foja 161 se presenta el señor Leandro Damián Romano, y ratifica todo lo actuado por el Dr. Amezttoy en su nombre (artículo 48 del C.P.C.C.B.A.).

A foja 162 se da traslado a la Representación Fiscal con remisión de las actuaciones y por el término de 15 días, para que conteste agravios, y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal) obrando el responde a fojas 163/167.

Que a fojas 168/171, se anexan constancias extraídas del Sistema de Teleprocesamiento de Datos (HOST) de la Agencia de Recaudación, que dan cuenta de la suscripción por parte de la firma concursada al “Plan de Facilidades de Pago del Código Fiscal” -Formulario R-711 V2- por el total del crédito verificado con fecha 12/10/2022, lo que incluye el Título Ejecutivo N° 762637, constando de ciento veinte (120) cuotas, el que se encuentra vigente.

Finalmente, mediante providencia de de fecha 31/10/2024, se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, y con el Dr Jorge Saverio Matinata en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 19/24). Asimismo, en materia probatoria, se tiene presente la documental acompañada y se rechaza la pericial contable y la informativa ofrecidas por innecesarias para la resolución de la causa y se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: El apelante, como cuestión preliminar, plantea que conforme la doctrina de la Corte Suprema de Justicia -”Parafina del Plata”, “Uzandizaga”- a la infracción prevista en artículo 62 inciso “b” del Código Fiscal le son aplicables los principios del derecho penal. Destaca que las sanciones fiscales son de naturaleza penal, por ello al analizar la procedencia de la sanción impuesta, corresponde hacerlo desde la óptica de los principios del derecho penal.

Como fundamentos de la apelación manifiesta que no hubo ningún acto que implique defraudación en los términos del artículo 62 inciso “b” del Código Fiscal. Al margen de los intereses y recargos, entiende no corresponde imponer ninguna otra sanción. En este sentido dice que las retenciones y percepciones practicadas fueron registradas y declaradas en tiempo y forma, y en general antes del vencimiento. Este obrar implica inexistencia de ocultación, e innecesariedad por parte del organismo de detectar su crédito y determinarlo por la vía de los artículos 50, 112 y concordantes del C.F..

Por su parte entiende es claro que la figura del artículo 62 inciso b) del citado código requiere una maniobra tendiente al engaño, pues la norma habla de “defraudación”, en tanto la sola mora tiene

una solución distinta: la aplicación de recargos. Agrega que en el caso de autos no se configura ninguno de los indicios de configuración de fraude contemplados en el artículo 65 del Código.

En subsidio, plantea la exorbitancia de la multa aplicada. Solicita a este tribunal su reducción por debajo del mínimo legal. En el caso se ha graduado la multa en el máximo legal, es decir un 300%, sin considerar ningún atenuante previsto por el Decreto 326/97.

Por otra parte, plantea agravios respecto a la responsabilidad solidaria. Platea la inconstitucionalidad de las normas que invoca la disposición apelada -artículos 21 y 24- como sustento de la responsabilidad, con fundamento en la jurisprudencia de la SCBA.

Sostiene que contrariamente a la responsabilidad solidaria objetiva contemplada en el Código Fiscal, tanto el Código Civil y Comercial como la Ley de Sociedades -con preeminencia en la materia- establecen una responsabilidad con factor de atribución subjetiva. Así con fundamento en lo resuelto en el caso "Fisco c/ Raso" por la SCBA, señala que el fisco no puede ir en contra de las normas nacionales, al establecer una responsabilidad solidaria sin culpa.

Además del planteo anterior, destaca que la solidaridad por la multa es manifiestamente inconstitucional. La disposición impugnada prevé la imposición de una multa por el mero ejercicio del cargo de presidente, sin análisis subjetivo alguno, y sin atribución de culpa o dolo. Pues ello implica violar no sólo el principio de personalidad de la pena, sino también los derechos de defensa y propiedad.

En subsidio, el apelante plantea se aplique la eximición establecida en el artículo 24 del código de rito. Sostiene que en el caso se cumplen los requisitos establecidos en la norma. Detalla que el período reclamado en la resolución recurrida es el mes de abril de 2016, tan solo unos meses anteriores a la fecha de cesación de pagos por encontrarse inmersa en una fuerte crisis económica. Luego de hacer un desarrollo de las dificultades económicas de la empresa, que la llevaron a la presentación del concurso preventivo de Lineaerre S.A., entiende queda demostrado las causales justificantes del no cumplimiento.

Por último ofrece prueba documental, pericial contable e informativa. Formula reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal, respecto a la pretensión de aplicar al presente caso las normas del Derecho Penal, entiende que el planteo se dirige a cuestionar la autonomía del Derecho Tributario. Resalta que el sistema sancionatorio del mismo puede apartarse de las normas penales, 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.

Luego indicando que del procedimiento cursado a la firma, constancias de autos y de los propios dichos del quejoso, surge que la suma por el período que se detalla en el acto apelado no han sido ingresadas al Fisco a la fecha del vencimiento, conducta que encuadra en el artículo 62 inc.

b) del Código Fiscal.

Señala que el ilícito de defraudación fiscal se configura cuando, además de la materialidad del hecho, existe por parte de los agentes, la intención de mantener en su poder las sumas retenidas que pertenecen al Fisco, más allá del vencimiento para su pago. Por los fundamentos expuesto solicita se rechacen los argumentos esbozados por los quejosos.

Por otro lado, en cuanto al pedido subsidiario de reducción de la multa al mínimo legal, remite a lo expuesto por el *a quo* y en orden a ello desestima el planteo.

Respecto a los distintos planteos vinculados a la responsabilidad solidaria, destaca que el instituto encuentra su fuente en los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal -t.o. 2011-, y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto.

En cuanto a la mención del fallo “Fisco c/ Raso” destaca que el tribunal no conformó mayoría de opiniones respecto de la pretendida inconstitucionalidad del régimen. Por tal motivo, concluye que resulta ajustada a derecho la atribución de responsabilidad solidaria. En otro orden, desecha la pretendida causa de eximisión atento a la grave situación de la empresa, toda vez que el dinero percibido no le pertenece. Por lo expuesto solicita se rechace también el recurso en este punto.

En cuanto a la reserva del caso federal, señala que la parte podrá ejercer su derecho en el momento oportuno.

III.- Voto del Dr Angel Carlos Carballal: Que en atención a los planteos de los apelantes, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATyS SMP N° 49/18 dictada por la Agencia de Recaudación.

1) De manera preliminar, y respecto a los diversos planteos de inconstitucionalidad esbozados, corresponde señalar que su análisis se encuentra expresamente vedado a este Cuerpo, conforme expresa disposición de los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70).

Asimismo, no puede obviarse advertir que parte de los agravios traídos por los apelantes apuntan a la crítica de medidas generales (legales o reglamentarias) de política o administración tributarias, extremo no “judiciable” ni sujeto a revisión de este Cuerpo.

2) Sentado ello, cabe señalar que se encuentra fuera de debate, la condición de agente de percepción 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 falta de ingreso de las sumas percibidas por el mes de abril de 2016.

Dicho lo que antecede, el argumento de defensa aquí presentado se relaciona con la inexistencia

de intención fraudulenta, pues señala que el agente declaró en tiempo y forma las percepciones realizadas sin ingresar los montos percibidos.

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).

Asimismo es oportuno recordar que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias 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.

Ahora bien, tal extremo no impide la existencia de particulares estructuras en lo que el legislador entienda como conductas disvaliosas en pos de generar y sancionar infracciones tributarias específicas. 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 el estado concursal posterior de la firma y las previas dificultades financieras, no hacen más que ratificar la infracción endilgada, toda vez que se trataba de dinero fiscal ya percibido por el agente y desviado a gastos empresarios, cuando 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 falta de pago de las percepciones conforme surge de fojas 101. En orden a ello, y analizadas las constancias extraídas del Sistema de Teleprocesamiento de Datos (HOST) de la Agencia de Recaudación, que dan cuenta de la suscripción por parte de la firma concursada al “Plan de Facilidades de Pago del Código Fiscal” - Formulario R-711 V2- por el total del crédito verificado, con fecha 12/10/2022, se observa que el apelante incluyó el impuesto adeudado -Título Ejecutivo N° 762637- en dicho plan.

Así entonces, 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, que de una escala entre el 50% y el 300%, ha sido fijada en el máximo objetivo de la escala.

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 ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del gravamen defraudado, 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).

3) Finalmente, en lo que respecta a la responsabilidad solidaria atribuida al Sr. Leandro Damián Romano en su carácter de Presidente de la firma, tal como lo sostuvo desde el precedente “DISTRIBUCION MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de esta Sala, entiendo que en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos 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, resulta dicha norma inoponible al caso evaluado, al atentarse contra el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

En orden a ello, entiendo que corresponde dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 4° del acto apelado, lo que así finalmente declaro.

Que, en relación a la Reserva del Caso Federal, queda planteada la misma para el momento procesal oportuno.

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto a fojas 116/131 por el Dr. Agustín Juan Amezttoy, en su carácter de apoderado de la firma “LINEARRE S.A.”, y como gestor procesal del Sr. Leandro Damián Romano, contra la Disposición Delegada SEATyS SMP N° 49, dictada con fecha 16 de enero de 2018 por el Subgerente de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Reducir la multa dispuesta por el artículo 3° del acto apelado al ciento cincuenta por ciento (150%) del impuesto defraudado. **3°)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 4° del referido acto. **4°)** Confirmar en lo demás la Disposición Delegada impugnada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Adhiero al voto del Dr Angel Carlos Carballal.

Voto del Dr Jorge Saverio Matinata: Adhiero al voto del Dr Angel Carlos Carballal.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1°)** Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto a fojas 116/131 por el Dr. Agustín Juan Amezttoy, en su carácter de apoderado de la firma “LINEARRE S.A.”, y como gestor procesal del Sr. Leandro Damián Romano, contra la Disposición Delegada SEATyS SMP N° 49, dictada con fecha 16 de enero de 2018 por el Subgerente de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Reducir la multa dispuesta por el artículo 3° del acto apelado al ciento cincuenta por ciento (150%) del impuesto defraudado. **3°)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 4° del referido acto. **4°)** Confirmar en lo demás la Disposición Delegada impugnada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase

a la citada Agencia.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-323870/16 "LINEAERRE S.A."

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-05766019-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3608.-