



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 2360-0144936,/2014 -- “CLASS SERVICES SA”

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0144936, año 2014, caratulado “CLASS SERVICES SA”

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones a raíz del recurso de apelación obrante a fojas 122/138 interpuesto por el Sr. Guillermo Luis Almaraz por derecho propio, con el patrocinio del Dr. Agustín Juan Amezttoy, contra la Disposición de Cierre y Sancionatoria (SEATS) N° 609, dictada con fecha 20 de diciembre de 2017 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 103/111, sanciona a la firma CLASS SERVICES S.A. (CUIT 30-70976979-7) 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 **febrero de 2014**, según detalle contenido en su artículo 2°.

Paralelamente, aplica por el artículo 3° una multa cuyo importe asciende a la suma de Pesos setenta y nueve mil ciento catorce con cincuenta centavos (\$ 79.114,50), equivalente al trescientos por ciento (300%) del impuesto defraudado y por el artículo 4° extiende al Sr. Guillermo Luis Almaraz la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago de la multa, de acuerdo a lo establecido en los artículos 21 incs. 2 y 4, 24 y 63 del mismo plexo legal.

A fojas 140, son elevadas las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), y a fojas 142 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 fojas 146 se agrega el expediente 2360-0076426-2018 por el que se evaluó la emisión del título ejecutivo contra la firma referenciada, atento que sólo el responsable solidario presentó recurso contra el sumario iniciado. Habiendo quedado firme el acto contra la firma, se resolvió la emisión de título ejecutivo por el período 2/2024.

A foja 147 se da traslado a la Representación Fiscal con remisión de las actuaciones y por el término de quince (15) días, para que conteste agravios, y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal) obrando el responde a fojas 149/153.

A foja 156 se anexa constancia extraída del Sistema de Teleprocesamiento de Datos (HOST) de la Agencia de Recaudación, que da cuenta que el Título Ejecutivo N° 642086 continúa impago hasta la fecha.

Finalmente, mediante providencia de fojas 157, 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 Luis Alejandro Mennucci en carácter de conjuuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 21/25). Asimismo, en materia probatoria, se tiene presente la documental, 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.

A continuación interpone la nulidad de lo actuado por el Fisco, por no sustanciar las pruebas ofrecidas. La resolución omite proveer prueba pericial contable de manera arbitraria, afirmando que resulta "inconducente y dilatoria". Sin embargo, sostiene que la prueba refiere a hechos controvertidos y conducentes. La resolución desconoce la exigencia del componente defraudatorio de la figura del artículo 62 inc b) del CF, y se niega a proveer la prueba pericial contable, fundamental para probar

que no existió defraudación.

En subsidio funda 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. Esto 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 que es clara la figura del artículo 62 inciso b) del citado código, en tanto requiere una maniobra tendiente al engaño. Pues la norma habla de “defraudación”, por ello 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 de rito.

En otro punto, declara que el agente no mantuvo en su poder dinero recibido de terceros por lo que no pudo haber defraudación. En tal sentido señala que las percepciones se incluyeron en las facturas se contabilizaron, pero efectivamente no se cobraron hasta el momento de la efectiva transferencia o acreditación por parte del cliente. Realiza un detalle dejando ver el tiempo transcurrido entre la fecha de facturación y la fecha de cobro. En subsidio, señala que debe tenerse en cuenta que la demora en el ingreso se produjo por la situación de la firma, que debió pagar a los proveedores y los sueldos y cargas sociales de sus empleados, necesarios para la continuidad de la actividad, no siendo justo aplicar una multa. Afirma que no se pretende que se la exima del capital, los intereses y los recargos.

Seguidamente 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 los atenuantes configurados según el Decreto 326/97.

Por otra parte, se agravia 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 solicita 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. Afirma que en el período reclamado -febrero de 2014- la firma atravesaba dificultades económicas que obligaron a priorizar determinadas obligaciones como sueldos y cargas sociales, conforme prueba adjuntada.

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

II.- Que a su turno la Representación Fiscal, indica 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. Por lo tanto como elemento subjetivo, en la defraudación, es suficiente que la manutención del dinero fiscal en su poder se prolongue una vez vencido el plazo fijado para el depósito.

Agrega, el propio agente es quien ha optado por el criterio de lo devengado para el ingreso del gravamen percibido. Por lo tanto el depósito del impuesto debe hacerlo a su vencimiento, es decir, el 12 del mes siguiente al de la facturación, independientemente al cobro de la factura. Por los fundamentos expuestos, solicita se rechacen los argumentos esbozados por el quejoso.

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, 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.

Agrega que la extensión de responsabilidad por el pago de la multa nace de la propia ley, sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de fracciones. Por lo expuesto solicita se rechace también el recurso en este punto.

En cuanto a la supuesta declaración de inconstitucionalidad de las normas citadas precedentemente por parte de la SCBA en el 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.

Sobre 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 conforme ha quedado planteada la controversia relativa a establecer la viabilidad de la multa por defraudación endilgada a la firma “Class Services SA” como Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, corresponde decidir si la Disposición de Cierre y Sancionatoria (SEATS) N° 609/17 dictada por la Agencia de Recaudación se ajusta a derecho.

Sin perjuicio de lo expuesto y de manera preliminar, corresponderá revisar la procedencia de la extensión de responsabilidad solidaria al apelante, en tanto si la misma se revoca, el restos de las cuestiones traídas quedarían en la abstracción.

Así las cosas, a la luz del planteo efectuado por la apelante, corresponde recordar 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 configura 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 declararla 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”).

Y si bien he sido crítico de la doctrina sentada, evaluando su aplicabilidad a cada caso concreto en materia de deudas impositivas, sí he adherido a la misma en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

Recordemos 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.

Como corolario de lo expuesto debe concluirse que corresponde dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 4° del acto apelado, lo que así finalmente declaro.

Que, atendiendo a ello, han perdido virtualidad los demás agravios traídos, deviniendo abstracto su tratamiento.

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto a fojas obrante a fojas 122/138 por el Sr. Guillermo Luis Almaraz por derecho propio, con el patrocinio del Dr. Agustín Juan Amezttoy, contra la Disposición de Cierre y Sancionatoria (SEATS) N° 609, dictada con fecha 20 de diciembre de 2017 por el Subgerente de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 4° del referido acto. **3°)** Confirmar en lo demás la Disposición citada. 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 Luis Alejandro Mennucci: Adhiero al voto del Dr Angel Carlos Carballal.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto a fojas obrante a fojas 122/138 por el Sr. Guillermo Luis Almaraz por derecho propio, con el patrocinio del Dr. Agustín Juan Ameztoy, contra la Disposición de Cierre y Sancionatoria (SEATS) N° 609, dictada con fecha 20 de diciembre de 2017 por el Subgerente de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 4° del referido acto. **3º)** Confirmar en lo demás la Disposición citada. 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°2360-144936/14 "CLASS SERVICES S.A."

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-08108216-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° 3621.-