



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 al expte N° 2360-234547/2015 -- “PROVIRA S.A.”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente N° 2360-234547/2015, caratulado “PROVIRA S.A.”.

Y RESULTANDO: Que arriban las actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto a fs. 1/14 del Alcance N° 8 que corre como fs. 1039, por el Sr. Jorge Carlos Guidetti, en representación de “PROVIRA S.A.”, y por derecho propio, con el patrocinio letrado de la Dra. María Paula Caricati, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 9279, dictada con fecha 14 de Diciembre de 2018, por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires.

Mediante dicho Acto, obrante a fs. 1006/1028, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-70741227-1) en su carácter de Agente de Recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción) correspondientes al año 2013, estableciéndose diferencias a favor del Fisco, por haber omitido parcialmente actuar en tal carácter, que totalizan la suma de Pesos ciento quince mil ciento noventa y cuatro con catorce centavos (\$ 115.194,14), con más los accesorios previstos en el artículo 96 y recargos del 60%, según artículo 59 inciso f), ambos del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y modificatorias), calculados a la fecha del efectivo pago. Asimismo, por el artículo 4° de la Disposición se aplica una multa del treinta por ciento (30%) del monto dejado de abonar por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 del citado Cuerpo. A su vez por el artículo 10, se establece la responsabilidad solidaria del Sr. Jorge Carlos Guidetti, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 21 incisos 2 y 4, 24 y 63 del ya referido Código.

A fs. 1044 se elevan los actuados a esta Instancia (artículo 121 del Código Fiscal), adjudicándose a fs. 1046 para su instrucción, a la Vocalía de la 5ta. Nominación, radicándose en la Sala II.

A fs. 1049, se otorga traslado a la Representación Fiscal del recurso interpuesto, a efectos que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones, luciendo a fojas 1050/1054 el pertinente escrito de réplica (artículo 122 del Código Fiscal).

A fs 1057 se hace saber que la instrucción queda a cargo del Dr. Angel Carlos Carballal, en carácter de Vocal subrogante de la Vocalía de 5ta Nominación (Acuerdo Extraordinario N° 99/2021). A su vez, en uso de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inciso a), apartado 3) del Decreto Ley 7603/70, se dispone como Medida Para Mejor Proveer, requerir a ARBA que informe si los contribuyentes allí detallados, involucrados en el ajuste como clientes de la firma de marras, han presentado sus declaraciones juradas y/o pagado el impuesto sobre los Ingresos Brutos durante el período 2013, constando su producción a fs. 1058/1060.

A fs 1061 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 Pablo Germán Petraglia en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 24/25). Asimismo se tiene por agregada la prueba documental, se rechaza por innecesarias la documental en poder de terceros, la informativa y la pericial contable ofrecidas y se dispone el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), providencia que se encuentra consentida.

Y CONSIDERANDO: I.- En su escrito recursivo la parte accionante comienza solicitando -de manera preliminar- la nulidad del acto administrativo a partir de declarar que se ha visto afectado su derecho de defensa.

Expresa que habiendo peticionado que se le confiera vista de las actuaciones y suspensión de las mismas, la autoridad administrativa si bien concedió el pedido, lo hizo “con posterioridad al vencimiento del plazo para presentar el descargo, y sin que al mismo tiempo se dispusiera la suspensión del procedimiento administrativo, circunstancia esta que tornó estéril la vista otorgada”. Sostiene que la firma “nunca tuvo la posibilidad efectiva de conocer oportunamente el presente expediente”.

Seguidamente se queja de que habiéndose producido la apertura a prueba del procedimiento, mediante el dictado de la Disposición N° 5757, la empresa (adjuntando el diligenciamiento de los oficios de la prueba informativa) solicitó el libramiento de reiteratorios respecto de aquellos que no respondieron, a lo cual la

autoridad administrativa lo denegó “recién con el dictado de la disposición determinativa y sancionatoria final...” expresando “escuetamente...que el plazo probatorio venció el 9/10/2018 y que el 18/10/2018 el contribuyente solicitó se libre oficio reiteratorio”.

Manifiesta que la “disposición determinativa..., contiene el mismo vicio que la resolución inicial, omitiendo... señalar concretamente cuales fueron las operaciones y/o sujetos excluidos de la base del ajuste, en base a qué elementos comprobatorios, y cuál ha sido el criterio de valoración de las defensas y medios probatorios propuestos”, concluyendo que lo expuesto coloca a la empresa en “un estado de indefensión”.

Por otro lado se agravia del ajuste efectuado, por motivo de “ausencia de perjuicio fiscal”, atento que los contribuyentes directos, “revistiendo el carácter de sujetos pasibles de percepción, no han sufrido percepciones” por parte de PROVIRA S.A. y a su vez no han deducido suma alguna por dicho concepto, ingresando la totalidad del gravamen al Fisco Provincial.

De confirmarse el ajuste, señala que “se estaría configurando un enriquecimiento sin causa a favor del Fisco Provincial que percibiría dos veces el mismo tributo, y el agente de recaudación terminaría transformándose en contribuyente principal”.

A continuación rechaza la aplicación de la multa impuesta, por motivo de que “la configuración de la infracción quedará a resultas de lo que...se determine al dictar sentencia en esta instancia recursiva, según sean atendidos o no los agravios dirigidos contra el acto administrativo. Idéntica solución deberá adoptarse respecto de los recargos”.

En relación a la graduación de la sanción, indica que el elemento utilizado como agravante “carece de toda explicación y se desentiende de las circunstancias particulares de la causa”, omitiendo a su vez considerar como atenuante “la colaboración prestada durante el desarrollo del proceso de fiscalización, como así también la inexistencia de antecedentes sumariales”. Solicita se fije en el mínimo legal.

Por ultimo rechaza por improcedente e inconstitucional la solidaridad de la persona humana en los términos de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, advirtiendo que la misma “se imputa...al suscripto por el sólo hecho de integrar el órgano de administración de la firma, aunque sin enunciar el acto administrativo -ni menos acreditar- la existencia de un comportamiento individual reprochable que justifique la extensión de responsabilidad al nombrado, hecho que no puede presumirse por la mera investidura formal del cargo, pretendiendo así invertir en forma diabólica la

carga probatoria”. Sostiene que “la responsabilidad de los directores de una sociedad anónima...debe dirimirse a partir de lo regulado en los arts. 59 y 274 de la Ley de Sociedades, 19.550”. Cita fallo de la SCBA en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Raso Francisco. Sucesión y otros. Apremio” de fecha 2/07/2014 donde se declara la inconstitucionalidad del artículo 24 del Código Fiscal, por lo que peticiona que la referida solidaridad se deje sin efecto.

Hace reserva de plantear Caso Federal.

II.- En su escrito de responde por su parte, la Representación Fiscal comienza su alegato, reiterando, en relación al pedido de nulidad, específicamente en lo que refiere a la ausencia de mencionar las operaciones excluidas del ajuste, elementos probatorios que se tomaron en cuenta y el criterio de valoración, lo expuesto por el Juez Administrativo a fs 1021.

Afirma que ARBA “ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz,... considerando que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. No hay nulidades por la nulidad misma, es decir que las nulidades no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio”. Destaca que surge del Acto “el sustento fáctico y legal exployados de manera tal que brindan fundamento a la causa del ajuste, razón por la cual, los argumentos traídos evidencian más una disparidad con el criterio sentado por el Fisco, que la omisión de alguno de los requisitos formales sustanciales...”.

Agrega que en la etapa previa, “existiendo hechos controvertidos y a fin de garantizar el derecho de defensa del agente, se procedió al dictado de la Disposición Delegada SEATYS N° 5757/2018 de Apertura a Prueba de fecha 23 de Agosto de 2018...fs 316 y ss, y allí se tuvo por agregada la prueba documental acompañada, por admitida la documental ofrecida, se ordenó la producción de prueba informativa y se admitió la prueba pericial contable”. Consecuentemente de ello “se rectificó el ajuste practicado, tal cual surge de Papel de Trabajo N.º 9 (fs. 991), y del Formulario R-341 (fs. 992/995)”, por lo que la nulidad solicitada no puede prosperar.

Sentado ello, inicia el análisis de las cuestiones referidas al fondo, esgrimiendo que el cumplimiento en tiempo y forma de las obligaciones fiscales de la totalidad de los clientes de la firma alegado “no se ha acreditado...en la etapa de descargo ni ante esta instancia con documentación respaldatoria, constancia contable alguna u otro medio probatorio que permita inferirla fehacientemente, siendo que es suya la carga de la prueba a su respecto”. Cita jurisprudencia. Adiciona que por dicho motivo “no existe enriquecimiento sin causa a favor del Fisco provincial”.

Menciona que a ARBA “le basta con acreditar que la firma ha omitido actuar como agente de recaudación; la carga probatoria posterior, no puede sino estar en cabeza del obligado, bajo riesgo de desvirtuar los fundamentos y objetivos de estos regímenes”.

Por otra parte, en lo que hace a los agravios dirigidos a la aplicación de la multa por omisión, considera que la misma “ha sido impuesta en virtud de la aplicación lisa y llanamente de la normativa vigente, ya que alcanza al Agente de Recaudación que no ha llevado a cabo las percepciones por los montos que debía realizar, siendo una infracción de tipo material, y no formal”.

A su vez, sostiene que para que tenga lugar la sanción “no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción,...pues,... este tipo de figura se verifica por la simple existencia de la conducta considerada disvaliosa para el legislador -el incumplimiento de la obligación fiscal en tiempo oportuno-, no pudiendo eximirse por el solo hecho de expresar que ha cumplido con sus obligaciones fiscales de acuerdo a la interpretación que el agente hace de las normas tributarias”.

En cuanto a la graduación de la sanción, aduce que para su determinación se tuvieron “en cuenta los parámetros establecidos por el artículo 7 del Decreto 326/97..., tal como lo señala el Juez Administrativo a fs 1024”.

Finalmente, en lo vinculado a la solicitud de declaración de inconstitucionalidad de los arts. 21, 24, 63 del Código Fiscal y en especial a la aplicación del fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio” de fecha 2/07/2014, advierte que la Suprema Corte de Justicia de esta provincia “no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría, compuesta por los Dres. Soria, Hitters de Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad”. Añade que lo expuesto se ve confirmado por sentencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Stagno Vicente Félix y otro s/Apremio Provincial” de fecha 12/08/2014), del Juzgado Contencioso Administrativo n° 2 de San Isidro (fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Snacks Props S.A. s/Apremio Provincial de fecha 3/10/2014) y de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás (caratula “Casais Rodolfo Mario y Otra c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión Anuladora – Otros juicios” de fecha 4/06/2013).

Por último, en cuanto al planteo de caso federal, señala que se tenga en cuenta

“para el momento procesal oportuno”.

III.- Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal: Conforme ha quedado planteada la controversia, relativa a establecer la viabilidad de la determinación de deuda recaída en autos, en mérito de la endilgada omisión parcial de actuar por parte de la firma de autos como Agente de Percepción, corresponde decidir si la Disposición Delegada SEATYS N° 9279/18 se ajusta a derecho.

1) Previamente me voy a referir a la procedencia de aquel planteo de nulidad efectuado, advirtiendo que dicha solicitud vertida por el apelante estuvo basada en la afectación de su derecho de defensa.

En primer lugar, estimo dable poner de manifiesto que la Administración ha abierto la causa a prueba en la etapa previa, mediante la Disposición N° 5757/18, declarando admisible la prueba informativa y pericial contable ofrecidas por la ahora apelante en su descargo (incluso se ha dictado una Medida para Mejor Proveer), teniendo por agregada la documental y por admitida la documental ofrecida.

A partir de los argumentos vertidos y de la prueba ofrecida en su descargo (fs. 1/18 del Alcance N° 2 que corre como fs. 302), se puede advertir que, contrariamente a lo que señala el apelante en su recurso, la empresa -desde el inicio- ha tenido cabal conocimiento de los motivos que originaron el ajuste en las presentes actuaciones y acceso y efectivización de su garantía de tutela efectiva.

Asimismo de los Considerandos del acto surge que la Administración ha dado razón suficiente para proceder del modo que ha conducido el procedimiento, brindando los motivos, las causas de ajustes y los criterios adoptados (ver considerandos del Acto a foja 1008/ 1022 e Informe de la Medida para Mejor Proveer de fs. 995/998), los cuales podrán ser compartidos o no, siendo esta la faz subjetiva del asunto en análisis que corresponde realizar al intérprete, ya sea este el destinatario o bien el juzgador en esta instancia.

Ahora bien, en lo que refiere a la queja vinculada a los clientes oficiados que no respondieron -y la petición de libramiento de reiteratorios-, estimo pertinente destacar que la misma ha sido subsanada en la presente instancia, atento que en uso de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inciso a), apartado 3) del Decreto Ley 7603/70, se dispuso como Medida Para Mejor Proveer, requerir a ARBA que informe si los contribuyentes directos involucrados en el ajuste, que operaron con PROVIRA S.A. durante el periodo fiscalizado, presentaron DDJJ y pagaron el impuesto sobre los Ingresos Brutos, de corresponder. Obra a fs. 1058/1060 la respuesta del mencionado Organismo.

En este punto, cabe tener presente lo afirmado por nuestro más Alto Tribunal, en

cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos: 318:1798, 324:151, entre otros).

Y debe tenerse en cuenta, además, que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (cfr. Fallos: 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) y, por tanto, debe considerarse que no se ha violado el derecho de defensa (cfr. Fallos: 300:1047; 305:831).

De conformidad con lo expuesto, entiendo pertinente no hacer lugar a la petición de nulidad articulada, lo que así declaro.

2) Sentado lo anterior es momento de abordar la cuestión de fondo, comenzando por recordar que está fuera de debate la condición de agente de percepción de la firma de autos 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 parcial de actuación durante el mismo.

En tal contexto, sin ensayar justificación alguna a esa omisión de actuación, el principal argumento de defensa aquí presentado se relaciona con la inexistencia de obligación ya que, según sostiene la apelante, los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron “percibidos”.

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar 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 con la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193). En esa misma línea *"...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 solo 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) cf DGI"). Siendo entonces una obligación sustantiva la que alcanza a estos sujetos, de lo hasta aquí dicho se desprende además que, el conocimiento de los plazos para realizar el depósito de lo recaudado es obligación específica del agente de percepción, así como la de actuar en los casos, formas y condiciones, contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda Contencioso Administrativa").

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico N° 208/2006, base argumental del juez administrativo, 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 detracer la percepción..."*.

Analizando lo expuesto cabe advertir 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, la 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. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido.

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 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 de 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. 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).

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 requerir a la propia Agencia de Recaudación (vide fs. 1057) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los veintiún clientes auditados de la firma, respondiendo la Representación Fiscal a lo solicitado a fs. 1059/1060.

Es necesario advertir a esta altura, que dadas las características propias de un régimen (general o especial) 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 eventual 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 constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación en el caso de la mayoría de las empresas clientes del agente de recaudación de marras.

Así, conforme la respuesta brindada por el Organismo Fiscal - a la que me remito (fs. 1059/1060)-, de la totalidad de los clientes involucrados en el ajuste, se individualizaron aquellos que han presentado declaraciones juradas y/o abonado el impuesto pertinente (en el caso de corresponder), así aquellos que no cumplieron

sus obligaciones en el tributo en período fiscal 2013.

Consecuentemente, debe rectificarse el ajuste, detrayendo de la base de cálculo las operaciones con clientes que cumplieron las obligaciones propias en el impuesto en las posiciones involucradas, ello de acuerdo al informe citado precedentemente, lo que así declaro.

Excepción a ello son las operaciones con las firmas ELLEY SA y LA LIBERTE SRL, quienes no cumplimentaron sus obligaciones y respecto de las cuales debe ratificarse el reclamo.

3) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 4° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I.").

Cabe recordar sobre este punto que la existencia de error extrapenal como eximente de culpabilidad requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que su actitud responda a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no aplicable. También hay error excusable cuando la conducta del infractor proviene de normas fiscales de difícil o dudosa interpretación.

En el caso de autos, no se advierte que se dé ninguna de estas circunstancias. Por el contrario, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. Si bien la pena ha de aplicarse solo sobre la porción de reclamo subsistente, no se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado.

En lo que tiene que ver con los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá 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 2° dispone: *“En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8°, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...”*.

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

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

En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, sólo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago

de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.

En consecuencia, tanto la sanción del artículo 61 como los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, deberán aplicarse sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así voto.

4) Finalmente, corresponde el tratamiento de los agravios apuntados contra la extensión de la responsabilidad solidaria endilgada a quien voluntariamente asumió por convención societaria y bajo regulación legal la administración de la empresa.

Tal como me he manifestado en anteriores oportunidades, el instituto de la responsabilidad solidaria en materia fiscal, tiene un fundamento 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 TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

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

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

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la parte apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver estatuto y actas de asamblea y de directorio de fs. 8/31). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

A su vez, 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 al Sr. Jorge Carlos Guidetti.

Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por la 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 en los casos que analizara la Corte.

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 puediendo 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 rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que releer el contenido del recurso de apelación traído y anteriormente el descargo presentado ante la Disposición de Inicio (y la nota obrante a fs. 36), describiendo el Sr. Guidetti pormenorizadamente y en primera persona la actividad -principal y secundaria- desarrollada por PROVIRA S.A, la interpretación que otorga a las normas aplicables y el rechazo fundamentado a la pretensión fiscal, dando exacta cuenta de haber decidido el obrar tributario de la empresa, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos al Sr. Jorge Carlos Guidetti.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y una década de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la

empresa, 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 otra parte, sí coincido con el criterio resolutivo del antecedente “Toledo” en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse contra el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

Por último, 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 VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto, a fs. 1/14 del Alcance N° 8 que corre como fs. 1039, por el Sr. Jorge Carlos Guidetti, por su propio derecho y en carácter de representante de “PROVIRA S.A.”, con el patrocinio letrado de la Dra. María Paula Caricati, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 9279, dictada con fecha 14 de Diciembre de 2018, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana III de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires. **2º)** Requerir a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, apartado 2) de este Pronunciamiento. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta por el artículo 10 del acto impugnado, solo en relación al pago de la multa aplicada en su artículo 4º y los recargos del artículo 6º. **4º)** Confirmar los restantes términos del acto apelado, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos sobre las resultas de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEATYS N° 9279, dictada con fecha 14 de Diciembre de 2018, por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

De manera preliminar, frente al planteo introducido por la Representación Fiscal tendiente a poner en tela de juicio el cumplimiento, por parte del recurrente, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de los agravios expresados por éstos, estimo que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), en el caso, las opuestas mediante los recursos en tratamiento se dirigen clara y precisamente a controvertir las disposiciones apeladas

ante este Tribunal (y los fundamentos que sustentan en definitiva la sanción aplicada por intermedio de esta). Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro

Luego, en función de los fundamentos aportados por la Instrucción en su voto, adhiero a la resolución propuesta para los agravios planteados por la parte recurrente, con excepción del tratamiento de aquéllos referidos a la extensión de responsabilidad solidaria.

Sobre el punto, considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70– la doctrina fijada por el la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021) por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado en sendos fallos posteriores [“Fisco de la 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].

En tal sentido me expedí en “DISTRIBUCIÓN MASIVA SA”, Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425, en cuyo voto no sólo aludí a sus fundamentos sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Advertí entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente- y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante - intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo-.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad

solidaria objetiva, en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 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, declaro sin efecto la responsabilidad extendida sobre la base de los referidos artículos del Código Fiscal.

De tal manera dejo expresado mi voto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto, a fojas 1/14 del Alcance N° 8 -que corre como fs. 1039-, por el Sr. Jorge Carlos Guidetti, por sí y como representante de "PROVIRA S.A.", con el patrocinio letrado de la Dra. María Paula Caricati, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 9279, dictada con fecha 14 de Diciembre de 2018, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana III de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires. 2º) Requerir a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, apartado 2) de este Pronunciamiento. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta por el artículo 10 del acto impugnado. 4º) Confirmar los restantes términos del acto apelado, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos sobre las resultas de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

Voto del Dr Pablo Germán Petraglia: Adhiero al voto del Dr Angel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto, a fs. 1/14 del Alcance N° 8 que corre como fs. 1039, por el Sr. Jorge Carlos Guidetti, por su propio derecho y en carácter de representante de "PROVIRA S.A.", con el patrocinio letrado de la Dra. María Paula Caricati, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 9279, dictada con fecha 14 de Diciembre de 2018, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana III de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires. 2º) Requerir a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, apartado 2) de este Pronunciamiento. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta por el artículo 10 del acto impugnado, solo en relación al pago de la multa aplicada en su artículo 4º y los recargos del artículo 6º. 4º) Confirmar los restantes términos del acto apelado, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos sobre las resultas de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al

Organismo de origen.



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°2360-234547/15 "PROVIRA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-19156600-GDEBA-TFA 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° 3667.-