G O B I E R N O DE LA P R O V I N C I A DE B U E N O S A I R E S
2023 - Año de la democracia Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2023-48225198-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 22 de Noviembre de 2023

Referencia: Corresponde Expte N° 2360-172464/14 -- "TREND MILL S.A."

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-172464 del año 2014, caratulado "**TREND MILL S.A.**". -

Y RESULTANDO: Que a fojas 176 se elevan las actuaciones a este Tribunal (cfr. artículo 121 del Código Fiscal T.O. 2011) con motivo del recurso de apelación interpuesto a fs. 133/142, por el Cdr. José Piccardo, por sí y como representante de TREND MILL S.A., con el patrocinio letrado de la Dra. Andrea P. Altamirano, contra la Disposición de Cierre y Sancionatoria SEATS Nº 000-370/17, dictada el 5 de diciembre de 2017 por la Subgerencia de Coordinación CABA, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).-

Mediante el citado acto (fojas 85/93), la Autoridad de Aplicación establece que la firma de autos, por su actuación como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Retención y Régimen General de Percepción), ha incurrido en la figura de defraudación fiscal prevista en el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal (T.O. 2011) por no haber depositado dentro de los plazos previstos a tal fin las retenciones y percepciones en los períodos detallados en el art. 2°. En su art. 3°, y por aplicación de la Ley 14.890 reduce en un 100% la multa que hubiere correspondido por las posiciones 05/2014 2°Q, 06/2014 1°Q y 2°Q, 07/2014 1°Q del Régimen General de Retención y 06/2014 del Régimen General de Percepción. A través del art. 4°, difiere la aplicación de sanción respecto de las posiciones 01/2012, 02/2012, 03/2012, 07/2012, 10/2012, 10/2013 y 12/2013 del Régimen General de Percepción, hasta tanto sea dictada la sentencia definitiva en sede penal, de conformidad con el art. 20 de la Ley 24.769. A su turno, por el art. 5º impone una multa de pesos ciento dieciséis mil ciento setenta y ocho con sesenta y nueve centavos ($ 116.178,69) equivalente al ciento cuatro por ciento (104%) del impuesto defraudado por no haber depositado las sumas percibidas durante los períodos 08/2013

y 09/2013 del Régimen General de Percepción. Finalmente, por su art. 6°, conforme a lo normado por los arts. 21 inc. 2, 24 y 63 del mismo cuerpo legal, se extiende la responsabilidad solidaria e ilimitada al Sr. José Piccardo. A fojas 178 se adjudica la causa a la Vocalía de la 6ta. Nominación, a cargo del Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi para su instrucción, quedando esta Sala II integrada conjuntamente con la Vocal de la 4ta. Nominación, la Dra. Laura Cristina Ceniceros y el Vocal de la 5ta. Nominación, el Dr. Carlos Ariel Lapine.-

A fs. 182 se ordena correr traslado del Recurso de Apelación a la Representación Fiscal, obrando a fs. 196/201 la pertinente contestación. Junto con la misma a fs. 184 el memorando N°48/18 emitido por la Gerencia de Coordinación Jurídica Tributaria – Departamento Penal Tributario y Análisis Jurídico, a través del cual se informa que la denuncia penal iniciada a la firma "Trend Mill S.A.", que originara la IPP-06-00-12669-13 en trámite por ante la Unidad Funcional de Instrucción N° 8 del Departamento Judicial de La Plata, fue elevada a juicio en julio de 2017, con intervención de la UFIJ N° 3 y el Juzgado Correccional N.° 5 del Departamento Judicial de La Plata, sin que fecha del informe se hubiera fijado fecha de audiencia de juicio.-

A fojas 208 se requiere a las partes que informen el estado actual de la mencionada causa, obrando a fojas 211/214 la respuesta de la Representación Fiscal, en la que informa que la misma "se encuentra en trámite".-

A fs. 215, se hace saber que la Sala II ha quedado integrada con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación conjuntamente con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conf. Ac. Ext. 100/22) y el Dr Jorge Saverio Matinata en carácter de Conjuez (conf. Ac. Ord. N.° 59/22, Ac. Ext. N.° 102/22 y Acta N.° 10), se tiene presente la prueba documental acompañada y se llama autos para sentencia, providencia que fue notificada a las partes a fojas 216/217.-

Y CONSIDERANDO: I.- En primer lugar, advierten que la firma se encuentra en concur preventivo de acreedores, de trámite por ante el Juzgado Nacional de 1ra Instancia en lo Comercial Nro. 19, Secretaría Nro. 37 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y solicitan se proceda a la acumulación de los expedientes, en razón del fuero de atracción.

Postulan que no puede imputarse a la conducta de Trend Mill S.A. la subjetividad de un obrar culposo, que origine la aplicación de sanción. Indican que el Fisco debe probar tal extremo, mencionando el principio de personalidad de pena, y citando jurisprudencia.-

Explican que la empresa liquida las percepciones a través del método de lo devengado y por ello, el ingreso de los anticipos del impuesto de sus clientes se efectúa en forma anticipada al pago que éstos efectúan a la firma. Señalan la inexistencia de antecedentes infraccionales y que los importes cuestionados han sido ingresados a las arcas fiscales, no habiendo hecho uso propio ni incorporado los mismos a su patrimonio.-

Párrafo aparte citan jurisprudencia de este Cuerpo, y concluyen que las percepciones y

retenciones han sido ingresadas, por lo que no existe perjuicio fiscal. Agrega que con motivo de la ley de Sinceramiento Fiscal para el plano nacional se produjo una masiva suspensión de sanciones y que, en tal contexto, resulta reprochable la falta de condonación de la multa.

Arguyen que procede en el caso la aplicación del principio de la ley penal más benigna, a partir de la modificación que tuvo el Código Fiscal en su art. 62, contemplándose que no se configurará la defraudación cuando la demora en el ingreso no supere los diez días hábiles posteriores a los vencimientos.-

Alegan que la instrucción del sumario compromete groseramente el principio de capacidad contributiva, y recuerdan que la igualdad es la base en la imposición. Sostienen que se verifica un excesivo rigor formal y referencian jurisprudencia sobre el tema.-

En párrafo aparte plantea la inconstitucionalidad del art. 67 del Código Fiscal, por permitir la aplicación de intereses sobre la multa impuesta, lográndose así el aumento de la pena sin juicio previo.-

A su turno, sientan agravios sobre la extensión de responsabilidad solidaria, poniendo en tela de juicio el factor de atribución objetivo. Citan jurisprudencia, y en particular, el fallo "Raso".

Hacen reserva del caso federal.-

II.- La Representación Fiscal, refuta los agravios de la parte apelante. En referencia al concurso preventivo, señala que la crisis económica exculpa de su proceder y aclara que el mismo no obstaculiza el reclamo efectuado al responsable solidario, advirtiendo que ambos (responsable y firma) responden ante el Fisco en un pie de igualdad. Cita jurisprudencia.-

Puntualiza que del procedimiento cursado a la firma y de las constancias de autos surge que las sumas vinculadas a los períodos que se detallan en el acto apelado, no fueron ingresadas al Fisco a la fecha de su vencimiento, lo que claramente constituye la conducta tipificada en el artículo 62 del Código Fiscal (T.O. 2011).-

Tras citar jurisprudencia, resalta que el ilícito de defraudación propio de los agentes de recaudación, se configura cuando éstos mantienen en su poder las sumas percibidas/retenidas por impuestos que, como tales, pertenecen al Fisco. Por ello, entiende que para darse por configurado el elemento subjetivo de la defraudación, es suficiente que se verifique el mantenimiento del dinero fiscal en su poder una vez vencido el plazo fijado para el depósito.-

Menciona que las sumas recaudadas no le pertenecían al Agente para su uso, y que el incumplimiento constatado genera un perjuicio al erario al no permitirle tener disponibilidad de los fondos con anterioridad.-

Postula que el régimen elegido –devengado- obliga a la firma a ingresar el tributo el día 12 del mes siguiente, haya cobrado o no la operación, no constando en el expediente que no haya

recaudado los importes respectivos, o que no tenía el dinero en su poder, tal como manifiesta.

Ante el pedido de aplicación de la ley más benigna, destaca que según surge de la base de datos, en las posiciones 08/2013 y 09/2013 se abonó el impuesto sin cancelar intereses y recargos.-

En cuanto a los planteos de inconstitucionalidad recuerda que se trata de una materia vedada por el art. 12 del Código Fiscal (T.O. 2011).-

Con relación a la aplicación de la Ley de Sociedades Comerciales, explica que el Código Fiscal puede regular sus institutos en forma particular, de conformidad al art. 121 de la Constitución Nacional. Referencia que los responsables solidarios no responden en forma subsidiaria, que son traídos al procedimiento desde su inicio y que se encuentran obligados a cumplir con los deberes tributarios, invirtiéndose la carga de la prueba a efectos de la inexistencia de culpabilidad, circunstancia que no se acredita en el caso de marras. -

Señala, por último, que la Suprema Corte de Justicia provincial no ha conformado mayoría de votos en la sentencia traída a colación por el apelante, "Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/Juicio de Apremio", para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes, dado que la confirmación que se realiza de la sentencia de la Cámara es por cuestiones formales, sin expedirse respecto de la cuestión de fondo. Cita diversos precedentes de tribunales inferiores en pos de avalar su postura.-

Finalmente, tiene presente el planteo del Caso Federal y solicita se confirme el acto apelado.-

III.- Voto del Cr Rodolfo Dámaso Creapi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en la presente instancia, corresponde establecer si en función de los agravios incoados, la Disposición de Cierre y Sancionatoria SEATS Nº 000-370/17, dictada el 5 de diciembre de 2017 por la Subgerencia de Coordinación C.A.B.A. de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.-

Alterando el orden de exposición, frente al pedido de inconstitucionalidad realizado, advierto al apelante de la limitación que versa sobre la posibilidad que tiene este Tribunal de pronunciarse sobre el tema, conforme lo establece el artículo 12 del Código Fiscal (to 2004), en consonancia con el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal (7603/70).-

Ahora bien, ante el pedido de acumulación de este expediente al judicial por la existencia del estado falencial, entiendo que el fuero de atracción que se opone sólo alcanza a las causas judiciales (no administrativas) de contenido patrimonial. Por lo tanto, dado que en la provincia de Buenos Aires el procedimiento administrativo de determinación de deuda, y las vías recursivas que lo integran, no revisten la condición de "juicios", tal instituto no posee incidencia sobre la tramitación de esta causa.-

Por el contrario, para que exista juicio de contenido patrimonial contra el concursado, en los

términos de la Ley 24.522, debe existir decisión administrativa firme, esto es, el pronunciamiento de esta Alzada que total o parcialmente acoja la pretensión de la Administración Tributaria, toda vez que el Código Fiscal establece que es ese decisorio, el que puede ser objeto de ejecución (art. 95, según T.O. 2004 -actual artículo 104 del T.O. 2011).-

Concluyo entonces que, a la luz de las pautas del código citado, la finalización del procedimiento administrativo, como etapa previa y necesaria al proceso judicial, es condición para habilitar el fuero de atracción. Es decir, recién acaecido ese estadio procesal, se deberá evaluar el contenido de la sentencia que dirime la controversia planteada, y de corresponder, remitir el expediente al tribunal en el que tramita el concurso preventivo, para la posterior verificación del crédito fiscal.-

Por ello, no existiendo en estos obrados una "sentencia firme" en condiciones de ejecución, el pedido de acumulación del impugnante deviene improcedente.-

Resuelto ello, y comenzando con el análisis de los agravios de fondo incoados, resulta menester analizar la conducta de la firma de marras, en su carácter de agente de recaudación (Régimen General de Percepción y de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos), y la sanción aplicada. -

Sobre el punto, el acto le otorga distinto tratamiento a la infracción cometida. Por el art. 3º, reduce en un cien por ciento (100%) la multa que le hubiere correspondido por las posiciones 05/2014 2°Q, 06/2014 1ºQ y 2°Q, 07/2014 1ºQ, del Régimen General de Retención y 06/2014 del Régimen General de Percepción, por aplicación de las normas de la Ley 14.890. A través del art. 4º y de conformidad a la prejudicialidad prevista en el art. 20 de la ley 24.769, la Autoridad de Aplicación difiere la aplicación de sanción respecto de las posiciones 01/2012, 02/2012, 03/2012, 07/2012, 10/2012, 10/2013 y 12/2013 del Régimen General de Percepción, hasta tanto sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.-

Ahora bien, conforme se ha informado por la Representación a fojas 211/214 la IPP-06-00-12669-13 de trámite por ante la Unidad Funcional de Instrucción N° 8 del Departamento Judicial de La Plata, no cuenta con sentencia firme a la fecha.-

En este punto, cabe recordar que la Ley Penal aludida, destina el Título I de su articulado para definir los llamados "*Delitos Tributarios*", e incluye en el art. 6° a la "*Apropiación indebida de tributos*", cuyo texto reza: "*Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos ($40.000) por cada mes.*" (artículo sustituido por el art. 5° de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011). En el Título V "*De los Procedimientos Administrativo y Penal*", segundo párrafo del artículo 20, establece: "*La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no*

será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales. Asimismo, en su tercer párrafo dice que: "Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial" (artículo sustituido por el art. 15 de la Ley 26.735 B.O. 28/12/2011, dejando aclarado que el subrayado me pertenece).-

Va de suyo que el objetivo de la ley es evitar la eventual contradicción en los pronunciamientos sobre un mismo hecho, correspondiendo que la Autoridad Administrativa aguarde la decisión judicial sobre la existencia o inexistencia del hecho punible, cristalizada a través de una sentencia firme. Es por ello que no basta, a los fines de salvar la legitimidad del actuar del Fisco, la mera consignación de la voluntad administrativa de "diferir" la aplicación de la sanción, como se consigna en el art. 4 del acto en crisis. Por ello, en resguardo de la congruencia que debe primar en el accionar administrativo, ante la adhesión que ha formulado la Provincia al régimen penal estudio, corresponde revocar parcialmente el acto administrativo apelado.-

Finalmente, corresponde que me expida respecto a la sanción aplicada por el Fisco en las posiciones 08/2013 y 09/2013 del Régimen General de Percepción (según art. 5° del acto recurrido).-

Debe recordarse que la infracción impropiamente denominada "defraudación fiscal", prevista en el inciso b) del artículo 62 del Código Fiscal –T.O. 2011 y concordantes de años anteriores–, y dentro de la cual se ha comprendido el accionar de la firma de autos, sanciona al ilícito cometido por los agentes de recaudación cuando mantienen en su poder el dinero retenido o percibido en concepto de impuesto, una vez vencido el plazo fijado para su depósito. -

Consecuentemente, debe adelantarse que esta figura –contrariamente a lo pretendido por la parte apelante– no requiere la presencia de las circunstancias ardidosas mencionadas en el inciso que, en genérica alusión, comprendería a los contribuyentes, responsables o terceros que emplean cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o, en general, cualquier maniobra consistente en ardid o engaño, con la finalidad de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les corresponden.-

Aclarado ello, corresponde señalar que la figura infraccional imputada debe ser analizada desde una doble perspectiva: a) objetiva, es decir, si en el caso se verifica el incumplimiento material del deber de ingresar en término el impuesto previamente retenido y/o percibido; b) subjetiva, como requisito esencial para tenerla por configurada. Así, en relación con el referenciado elemento objetivo, debe señalarse que la Autoridad de Aplicación sancionó a la firma responsable al tener probado que la misma retuvo y percibió –en su carácter de agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos– determinados importes tributarios que, posteriormente, no fueron depositados en las arcas fiscales al vencimiento de dicha obligación, circunstancia que la recurrente expresamente reconoce. -

Consecuentemente, corresponde ratificar el acto apelado en este punto; lo que así declaro.-

Por su parte, en relación con el elemento subjetivo propio de la figura imputada, la Corte Suprema de Justicia Nacional, en el fallo "Tool Research Argentina S.A.I.C. c. Dirección General Impositiva" (de fecha 27/04/2010), siguiendo el dictamen de la Procuradora Fiscal, expresó respecto del artículo 48 de la Ley 11.683, similar al artículo 62 inciso b), del Código Fiscal vigente, que "*Del texto del artículo transcripto surge claro que la retención no requiere que sea fraudulenta sino que corresponde la multa por el mero hecho de mantener el particular en su poder los importes que se debió ingresar al Fisco*". A mayor abundamiento, no resulta ocioso destacar que la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata, citando dicho precedente, en consonancia con el criterio expuesto por la Corte Nacional, sostuvo: "*De idéntica forma se ha pronunciado la Suprema Corte Provincial en distintos precedentes, al expresar que la singular figura de la defraudación del agente de recaudación (prevista en el inc. 'b' del artículo 62 del Código Fiscal T.O. 2011 y ccss. anteriores) se configura con el mantenimiento del dinero fiscal en su poder, luego de vencidos los plazos fijados para su depósito; sin que sea requisito la concurrencia de maniobras ardidosas para lesionar al Fisco, tales como las enunciadas en el inc. 'a' de la norma (conf. causas B. 52.728, 'Capital Compañía Argentina de Seguros Generales S.A.', sent. de 28-III-1995; B. 53.000, 'Federación Bioquímica Provincia de Buenos Aires', sent. de 30-V-1995; B. 62.652 y B. 62.648, 'Banco de La Pampa', ambas sents. de 30-IX-2009, entre otras)*" [Causa Nº 15233 CCALP "Industrias Alimenticias Mendocinas S.A y otros c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires S/ Recurso Directo Tribunal de Apelacion Fiscal (411)", Sentencia de fecha 14 de julio de 2016].-

Así, afirmó: "*Teniendo especialmente en consideración la jurisprudencia de la Corte Nacional y del Máximo Tribunal Provincial, así como el texto de la norma analizada, es necesario concluir que la figura infraccional sub examine no requiere 'dolo', sino 'culpa', y los planteos vinculados al dolo –y su demostración– no son de recibo. En idéntico sentido, la Suprema Corte expresó que '...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 solo se expidió respecto de la necesidad de que hubiera dolo para consumar la defraudación fiscal tipificada por una norma que exigía que la retención indebida fuese 'fraudulenta' (causa 'Usandizaga', sent. del 15-X-1981; 'Jurisprudencia Argentina', 1982-III-388)' (Causa B. 63.340, "Renault Argentina S.A.", sent. del 27-V-2015)*". En este marco, luego, debe analizarse si concurre en las presentes actuaciones, alguna causal exculpatoria. Ello así, destacando que una vez verificada la configuración material de la conducta infraccional imputada, corresponderá al interesado alegar y acreditar alguna causal de eximición suficiente, que permita tener por no configurado el elemento subjetivo en cuestión.-

De las alegaciones vertidas en el expediente por la apelante surge que ésta arguye que la falta de

depósito de las sumas recaudadas se debió a un estado de necesidad económica e insolvencia, y a una crisis generalizada del país, reconociendo en definitiva el ingreso extemporáneo de los fondos recaudados.-

Cabe aclarar que las explicaciones brindadas en punto a la conducta desplegada por el agente no extinguen la infracción ya configurada. Más, cuando se verifica del contenido del acto apelado que los importes recaudados fueron ingresados más de 6 meses después de la fecha de su vencimiento (14/04/2014). Los mismos, detraídos de terceros, no le pertenecen al Agente sino al Erario Público. Al no poder disponer de los fondos públicos en tiempo y forma por el incumplimiento constatado por la firma de marras (y expresamente reconocido), se ocasiona un perjuicio para el fisco. Por ello, confirmo la sanción impugnada, la que entiendo resulta ajustada a derecho, lo que así declaro.-

Resuelto ello, corresponde que me aboque al análisis del pedido de exclusión de sanción en base a la modificación efectuada por el art. 97 de la Ley 14.653 (vigente desde el 01/01/2015) al art. 62 inc. b) del Código Fiscal. El citado artículo dispone, en su parte pertinente, que: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen defraudado al Fisco: b) Los agentes de percepción o de retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlo al Fisco. No se configurará la defraudación cuando la demora en el ingreso de las sumas recaudadas con más los intereses y recargos correspondientes no supere los diez (10) días hábiles posteriores a los vencimientos previstos".-*

En el caso, se constata en el acto apelado (fs. 109 vta.) que, para los períodos reclamados, la diferencia entre la fecha de vencimiento y de pago, excede extensamente el referido plazo de diez (10) días concedido por la norma.-

En punto a la queja vinculada a la liquidación de las percepciones a través del método de lo devengado, es dable señalar que fue el Agente el que eligió tal metodología. Por otra parte, no ha ofrecido prueba alguna que acredite la falta de cobro de los importes defraudados, resultando las alegaciones vertidas una mera discrepancia con el proceder fiscal.-

En consecuencia, corresponde confirmar la sanción aplicada al Agente de Recaudación en las posiciones 08/2013 y 09/2013, lo que así declaro.-

Por último, debo analizar los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, comenzando por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (Cfr. artículos 75 inciso 12 y 31 de la Constitución Nacional) con la normativa nacional, la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de la responsabilidad solidaria, todo lo cual evidencia un planteo de

inconstitucionalidad. En este sentido, teniendo en consideración lo dispuesto por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70, advierto que, recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión" (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021). En dicho precedente, frente a análogos agravios a los expresados por la apelante, nuestro Máximo Tribunal local, por mayoría, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado). Cabe señalar al respecto que, tal como destaqué en mi voto para la causa "Distribución Masiva S.A." (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N°4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo "resulta irrazonable". En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: "*...haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva*"), la cual –por lo demás– opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada. Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). Asimismo, y siempre en sustento de la irrazonabilidad del esquema en debate, efectuó el análisis del sistema instituido por Ley N° 11.683, frente al cual resaltan notorias diferencias; la ya señalada en el plano subjetivo de la responsabilidad y, en particular, el carácter subsidiario del régimen federal; esto último, en contraposición al provincial, por el que se efectúa el reclamo simultáneo al contribuyente y a los declarados responsables por deuda ajena, en la búsqueda de un reaseguro para la recaudación. Finalmente, otro aspecto que resulta cuestionado, es la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera "automática" a todos los miembros que componen el "directorio" –órgano de administración–, sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta. Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis 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). Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: "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. De lo expuesto concluyo que se ha visto consolidada la doctrina que dimana del fallo "Toledo", por lo que entiendo procedente su aplicación, considerando a tal fin razones de celeridad y economía procesal, respecto de lo cual la propia SCJBA ha señalado que "...*si bien es cierto que la doctrina legal que pronuncia esta Corte en el marco de sus facultades constitucionales y en el ámbito de su competencia natural (cfme. art. 161 inc. 3 'a' Const. provincial) 'no puede atar al magistrado', como lo sostienen los jueces del Tribunal intermedio, dado que éste debe 'siempre fallar conforme a la ley y a su propio criterio de interpretación de la norma', no cabe desentenderse de la misma sin verter argumentos nuevos no considerados oportunamente o demostrar que en el caso particular, la misma no podría ser aplicable*" (*in re* "[illegible] C. A.", Sentencia del 16 de diciembre de 2016). En el mismo sentido se ha expedido en numerosos casos, y en el ámbito de sus competencias, la CSJN, sosteniendo que, si bien sus sentencias sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos y no resultan obligatorias para casos análogos, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros). Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida, con el alcance *ut supra* señalado; lo que así declaro.-

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 133/142, por el Cdr. José Piccardo, por sí y como representante de TREND MILL S.A., con el patrocinio letrado de la Dra. Andrea P. Altamirano, contra la Disposición de Cierre y Sancionato SEATS N° 000-370/17, dictada el 5 de diciembre de 2017 por la Subgerencia de Coordinación CABA, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Revocar parcialmente el acto, dejando sin efecto el art. 4° del acto recurrido, por los fundamentos brindados en el Considerando III del presente. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a través del art. 6° del referido acto, respecto del Sr. José Piccardo DNI 12.084.625. **4°)** Confirmar en todo lo demás, la Disposición en estudio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.-

Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Comenzando con el análisis de las cuestiones traídas en apelación, corresponde destacar en primer lugar que adhiero en lo sustancial al criterio resolutivo propuesto por el Vocal instructor. La única excepción se vincula a los fundamentos expuestos para dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada (conclusión que comparto), aunque remitiéndome para mayor brevedad, al voto expuesto en autos "DISTRIBUCION MASIVA S.A." de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de la Sala III.-

Voto del Dr Jorge Saverio Matinata: Adhiero en lo sustancial al criterio resolutivo propuesto por el Vocal instructor. La única excepción se vincula a los fundamentos expuestos para dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada, remitiéndome al voto expuesto en autos "Multibag SA", Registro 4630 de la Sala III, de fecha 22/08/23. Allí entendí a la responsabilidad solidaria como un elemento subjetivo del hecho imponible en la relación jurídica tributaria y en el circuito económico y como una carga pública personal establecida por ley bajo el marco legal de distribución territorial de competencias tributarias (arts. 16 y 75 inc. 2° de la Constitución Nacional y art. 103 inc. 1° de la Constitución Provincial), donde además el procedimiento administrativo establece presunciones por incumplimientos a obligaciones de hacer y dar que resultan rebatibles mediante prueba en contrario, las que deben ser desvirtuadas por la contribuyente y responsables. Así lo dejo expresado.-

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 133/142, por el Cdr. José Piccardo, por sí y como representante de TREND MILL S.A., con el patrocinio letrado de la Dra. Andrea P. Altamirano, contra la Disposición de Cierre y Sancionatoria SEATS Nº 000-370/17, dictada el 5 de diciembre de 2017 por la Subgerencia de Coordinación CABA, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Revocar parcialmente el acto, dejando sin efecto el art. 4° del acto recurrido, por los fundamentos brindados en el Considerando III del presente. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a través del art. 6º del referido acto, respecto del Sr. José Piccardo DNI 12.084.625. **4º)** Confirmar en todo lo demás, la Disposición en estudio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.-

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.11.09 14:16:41 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.11.13 10:02:51 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MATINATA Jorge Saverio
Date: 2023.11.22 00:34:56 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Jorge Matinata
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana
Date: 2023.11.22 10:48:33 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.11.22 10:48:42 -03'00'

G O B I E R N O DE LA P R O V I N C I A DE B U E N O S A I R E S
2023 - Año de la democracia Argentina

Providencia

Número: PV-2023-48228749-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 22 de Noviembre de 2023

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-172464/14 "TREND MILL S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG 2023-48225198- 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° 3430 .-

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.11.22 10:57:08 -03'00'

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.11.22 10:57:09 -03'00'