



## GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

### Sentencia TFABA

**Número:**

**Referencia:** SOMARFER S.A 2360-0365939/11

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente N.º 2360-0365939 del año 2011 caratulado “SOMARFER S.A.”.

**Y RESULTANDO:** Que en las presentes actuaciones a fojas 1/11 del Alcance N° 3 que corre agregado como fojas 2868 se presenta el Sr. Diego Fernando Sánchez por derecho propio y en representación de SOMARFER S.A.; y los Sres. José Luis Otero, José Rubén Sánchez, Roberto H. Pavón, Ricardo Otero, Diego Martín Otero, por derecho propio, todos con el patrocinio del Cdor. Público Jorge Alberto Carmona e interponen Recurso de Apelación contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 6111, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires con fecha 04 de diciembre de 2015.

Que mediante el citado acto, obrante a fojas 2842/2859, la Autoridad de Aplicación determinó las obligaciones fiscales de la firma "SOMARFER S.A." (CUIT N° 30-58371411-8), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Retención), correspondientes al período julio a diciembre de 2010.

Por el artículo 6º establece que las diferencias adeudadas al Fisco por haber retenido en defecto el impuesto, totalizan la suma de Pesos veintinueve mil setecientos cincuenta y nueve con 05/100 (\$ 29.759,05) y en su artículo 7º establece las retenciones efectuadas y no ingresadas al Fisco, que asciende a la suma de Pesos nueve mil quinientos treinta y ocho con 56/100 ( \$ 9.538,56), las que deberán abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal y los

recargos del artículo 59 (Ley N° 10.397, T.O. 2011, concordantes de años anteriores y modificatorias), calculados a la fecha de su efectivo pago.

En el artículo 8° aplica a la Firma una multa por Omisión equivalente al treinta y cinco por ciento (35%) del impuesto no recaudado, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 segundo párrafo del Código Fiscal. Por el artículo 9° aplica una multa por Defraudación Fiscal, equivalente al trescientos por ciento (300%) de las sumas recaudadas y no ingresadas, figura prevista en el artículo 62 inc. b) del citado plexo legal.

Por último, establece que de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 21 incisos 2° y 4°, 24 y 63 del Código Fiscal, configuran la calidad de responsables solidarios e ilimitados por el pago de lo adeudado, los Sres. Otero José Luis; Sánchez José Rubén; Pavón Roberto H.; Otero Ricardo; Otero Diego Martín y Sánchez Diego Fernández (art. 12°)

A fojas 2875, el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

A fojas 2877 se deja constancia que la presente causa ha sido adjudicada para su instrucción a la Vocalía de la 7ma. Nominación, quedando radicada en la Sala III.

A fojas 2880 se da traslado del Recurso interpuesto a la Representación Fiscal por el término de 15 días para que conteste agravios y en su caso oponga excepciones. A fojas 2881/2887 obra el respectivo escrito de réplica (conforme artículo 122 del Código Fiscal).

Finalmente, a fs. 2893 se hace saber que la Sala III ha quedado definitivamente integrada por el Dr Angel Carlos Carballal, a cargo de la Vocalia Instructora, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Damaso Crespi y la Dra. Irma Gladys Ñancuñil en carácter de conjueza. (Conf. Ac Ord n.º 61/23 y Ac Ext. n.º 102/22). En materia probatoria, se tiene por cumplimentada la instrumental ofrecida y se rechaza la informativa por innecesaria para la resolución de la causa. Se llama autos para sentencia (artículo 126 del Código Fiscal).

**Y CONSIDERANDO:** I.- Que en la pieza recursiva el apelante plantea como primer agravio la nulidad del acto administrativo. Fundamenta el mismo en la afectación a los principios de verdad material, amplitud probatoria, debido proceso y por ende el derecho de defensa en juicio.

Destaca que, con carácter previo a determinar el gravamen, el Fisco debió corroborar la procedencia o no de la retención y eventualmente, de ser procedente,

constatar si las diferencias en el Impuesto fueron ingresadas en tiempo y forma por los contribuyentes directos a fin de evitar la doble imposición, entre otras cosas. Denuncia que se desechó toda la prueba producida, de manera arbitraria e infundada y que se dictó Resolución a pesar de encontrarse pendiente prueba informativa ordenada en autos. Destaca que la postura asumida por ARBA importa privilegiar un excesivo rigor formal con menoscabo a las garantías constitucionales.

En cuanto al fondo del asunto, manifiesta que ARBA se encuentra en mejores condiciones de corroborar que las diferencias intimadas fueron ingresadas por los contribuyentes directos del gravamen implicado; como así también porque una parte de las operaciones endilgadas se efectuaron con sujetos que no revisten la calidad de contribuyentes del impuesto y por ende no son pasibles de retenciones. Cita art. 322 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004. Asegura que dentro del ajuste se incluyen operaciones efectuadas a contribuyentes de otras jurisdicciones distintas a la Provincia de Buenos Aires. Cita doctrina y jurisprudencia. Solicita se declare la nulidad de la resolución y que ARBA depure el reclamo fiscal formulado.

En cuanto a la multa por omisión considera que, en la medida en que se acredite que los sujetos no revisten la calidad de contribuyentes, o bien, que ingresaron el impuesto, la misma debe dejarse sin efecto.

Respecto a la multa por defraudación, entiende que el Organismo Fiscal hizo una descripción del tipo objetivo y endilga responsabilidad sin siquiera analizar el elemento subjetivo. Que no sólo no medió acción típica, sino que el elemento subjetivo – doloso – tampoco se verifica, como así también que la empresa no registra antecedentes por infracciones fiscales. Cita jurisprudencia.

De la aplicación de intereses y recargos sostiene que resultan exigibles por inexistencia de la prestación tributaria principal y ausencia de mora culpable.

También considera improcedente la responsabilidad solidaria atribuida, toda vez que presupone conducta punible, no configurándose los requisitos que deben contener el tipo penal. Cita caso "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Rasso Francisco", y jurisprudencia. Demanda declaración de inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal por resultar contrario a la Ley 19.550.

Adjunta prueba instrumental y ofrece informativa. Hacen reserva del caso federal.

**II.-** Que a su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Luego de describir los agravios del apelante, comienza su tratamiento aclarando que los recurrentes reiteran los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que han sido analizados y refutados por el juez administrativo.

A continuación da tratamiento al planteo de nulidad opuesto adelantando su improcedencia ante la evidencia de haberse respetado el debido proceso, manteniéndose resguardado el derecho de defensa del agente y de los responsables solidarios. Expresa que surge de los considerandos de la Disposición el sustento fáctico y legal que brindan fundamento a la causa del ajuste. Al respecto remarca que no hay nulidad por la nulidad misma, es decir que las nulidades no existen en el interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio. Cita jurisprudencia.

Destaca que la Firma presentó su descargo a la Disposición de Inicio del procedimiento determinativo y sumarial, acompañó prueba documental y ofreció informativa y pericial. Se dispuso Apertura a Prueba y se ordenó Medida para Mejor Proveer, remite a fojas 2768/2771. Cita art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial. Concluye que el alegado menoscabo a las garantías constitucionales no ha sido tal y, siendo que conlleva un pedido de inconstitucionalidad, resulta una cuestión vedada a la presente instancia (art. 12 del Código Fiscal).

En punto a las operaciones tenidas en consideración, a más del procedimiento descripto a fojas 2844 y 2845 efectuado por la fiscalización, remite a fojas 2849 y 2768/71 donde el a quo proveyó la producción de la Medida para Mejor Proveer. Considera que siendo la instancia procesal en la que el Agente debía articular su derecho de defensa en forma municiosa, no ha acompañado ni ofrecido prueba eficaz que confirme o avale sus dichos.

A mayor abundamiento y respecto de las demás alegaciones traídas, recuerda que la Firma fue fiscalizada en su carácter de Agente de Recaudación, siendo que debe cumplir la función asignada por el Fisco. Señala que a la Agencia le basta con acreditar que el Agente ha omitido actuar como tal y que la carga probatoria posterior está en cabeza del obligado. Pretender que la Agencia realice una verificación sobre cada uno de los clientes desvirtuaría la esencia del régimen en cuestión. Cita jurisprudencia.

En punto a la sanción por omisión remarca que ha sido impuesta en virtud de la aplicación lisa y llana de la normativa vigente, alcanzando a los Agentes de Recaudación que no lleven a cabo las percepciones por los montos que debían realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal. Cita Acuerdo Plenario 20/09.

Asimismo, señala que, para la aplicación de la multa cuestionada, no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, ya que ese tipo de figura se verifica por la existencia de la conducta considerada disvaliosa para el legislador. Cita jurisprudencia.

En otro orden, relativo a la figura de la defraudación, resalta que el hecho generador de la sanción impuesta, es no haber ingresado el impuesto previamente percibido o retenido o haberlo hecho fuera de término. Hace mención del art. 62 del Código Fiscal (T.O. 2011 y modif.) figura que, entiende, se verifica en autos y que el mismo recurrente avala en su libelo. Cita jurisprudencia.

Responde al agravio que refiere a la aplicación de intereses, previstos por el artículo 96 del Código Fiscal, destacando que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Comprobado su incumplimiento corresponde su aplicación hasta el momento del efectivo pago. Cita jurisprudencia y arts. 509 y 512 del Código Civil.

Entiende que tampoco deviene procedente el planteo relacionado a la inaplicabilidad de los recargos que se aplican a los Agentes de Recaudación que no han percibido/retenido y depositado el tributo en término, aún en casos en que el contribuyente u otro responsable hubieren ingresado el gravamen.

En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, puntualiza que la Agencia ha circunscripto su proceder a la normativa vigente (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal T.O. 2011 y cc. Ants.). Señala que el instituto reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. La ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, pudiendo acreditar que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social, circunstancia que se encuentra ausente en autos. Agrega que de las constancias de marras se acreditan tales extremos, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea que los sindicatos responsables fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Caso contrario cuentan con la posibilidad de acreditar que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social.

En cuanto a la mención del fallo "Fisco de la provincia de Buenos Aires c/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio", señala en primer lugar que la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, no declaró la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió la resolución del fallo que era la de rechazar el recurso pero por otros argumentos. En consecuencia, mal podría sostenerse que la misma haya declarado la inconstitucionalidad del art. 24 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia.

Finalmente solicita se tenga presente para su oportunidad el Caso Federal propuesto, se desestimen los agravios traídos y se confirme la resolución recurrida.

**III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL C. CARBALLAL:** Conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 6111/15, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

1) En atención al planteo que sostiene la nulidad del acto por violación del derecho de defensa, por el cual el apelante entiende el análisis arbitrario e infundado por parte de ARBA de la prueba producida, sabido es que el artículo 128 del Código Fiscal, encausa el ámbito de procedencia de la nulidad, citando los artículos 70 y 114, donde además se detallan cuáles son los requisitos ineludibles que debe contener una Resolución a fin de que cause efectos jurídicos y no se encuentre viciada por ausencia de requisitos formales o sustanciales.

Específicamente en cuanto a lo alegado por el quejoso, advierto que la prueba ofrecida en el descargo fue merituada en las actuaciones –según el criterio de la administración– al momento de dictar el acto impugnado (ver considerandos del acto apelado a fojas 2768/2771). Es así que el Fisco dispuso la Apertura a Prueba en la cual tuvo por acompañada la prueba documental adjuntada, admitida la informativa y denegada la pericial contable.

A su vez, del procedimiento seguido por la Autoridad de Aplicación, tal como surge de la lectura del acto recurrido, en particular a fojas 2847/2850 se evidencia la valoración efectuada por ARBA de la prueba acompañada por la firma. Asimismo, surge el sustento fáctico y fundamento normativo que dan apoyo al criterio fiscal, además de contar con la exposición de lo sucedido en el procedimiento, con lo cual, no veo vulnerados derechos ni garantía alguna.

Entiendo además, que la sola circunstancia de haberse rechazado parcialmente la prueba ofrecida por el recurrente en sede administrativa no constituye un argumento suficiente que invalide el acto administrativo dictado. Y a su vez, en el caso, observo que tal como lo afirma el juez administrativo la prueba pericial contable no resultaba conducente a la causa, por los motivos descriptos en el acto recurrido. De este modo, no advirtiendo vulnerado el derecho de defensa, estimo que el agravio traído al respecto no puede prosperar.

Todas las cuestiones introducidas, pretendiendo con ello la nulidad de la resolución en crisis no traen aparejada la existencia de ningún perjuicio concreto a la parte recurrente que deba ser solucionado a través de la declaración que se pretende. En consecuencia, el agravio de nulidad impetrado debe ser desestimado, lo que así

voto.

2) Entrando en las consideraciones vertidas sobre el ajuste efectuado, vale recordar que *“...El agente de retención es aquel sujeto a quien la norma le atribuye el deber de practicar retenciones sobre los fondos de que dispone por deudas tributarias de terceros, cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal con la consecuente obligación de ingresar al Fisco los importes retenidos en el término y en las condiciones establecidas. Se justifica la retención en el deber de colaboración que se le impone a un sujeto distinto del contribuyente por estar interpolado en la relación jurídica tributaria, pues dicha circunstancia le permite amputar el tributo en la fuente...”* (S.C.B.A., causa I. 2321, "Itoiz, Damián y otros c/Municipalidad de Junín s/Inconstitucionalidad Ordenanza 4201", sent. del 29-II-2012).

Tratamos entonces con una obligación sustantiva, surgida de la Ley. Asimismo, se encuentra fuera de debate al no haber sido objeto de agravio por el apelante, su condición de agente de retención durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94 y 202 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección 1 y 4 de la Disposición Normativa Serie B N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de actuación durante el mismo; siendo obligación específica del agente actuar en los casos, forma y condiciones contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa", sent. del 18-V-2011).

La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193). En el mismo sentido *“...que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)...”* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos: "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI").

Por ello 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. Y es allí donde gira la controversia, ya que de las pruebas producidas en autos durante el procedimiento determinativo, corresponderá indagar sobre su efectividad a fin de decidir si se dan los extremos fácticos necesarios para exonerar al agente de su responsabilidad.

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el Informe Técnico N° 208/2006 de ARBA, que en sus párrafos pertinentes señala que *“... respecto a los elementos que deberían acreditarse para demostrar que las sumas antes mencionadas fueron ingresadas al Fisco por los contribuyentes directos, podemos citar, a modo de ejemplo, y para el supuesto en que se trate de retenciones no efectuadas, que la operación vinculada al pago efectuado se encuentre documentada con factura o documento equivalente que reúna los requisitos establecidos en la resolución general 1415/03 de la AFIP y sus modificatorias; que dicha factura se encuentre registrada en el libro de IVA ventas del emisor o en sus registros contables llevados en legal forma. Asimismo deberá comprobarse que el importe de dicha operación se encuentre incluido en el monto imponible declarado para el impuesto sobre los Ingresos Brutos en el anticipo que corresponde y que se ha ingresado el pago...”*.

Sin dudas que, de ser como lo alega el apelante, resultaría inaceptable una arbitrariedad fiscal en la etapa probatoria. Tal obrar fiscal generaría, ignorando prueba aportada u ofrecida sin acción alguna tendiente a su confirmación, 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).

Sin embargo, esto no lleva a permitir desligar de responsabilidad al agente omisor por el mero hecho de constatar la presentación de declaración jurada de sus proveedores. Ello así, toda vez que en este caso (a diferencia del agente de percepción) es posible realizar un seguimiento de la venta o prestación efectuada al agente. Se realizó aquí el hecho imponible y el importe gravado ha de estar debidamente facturado y registrado en cada caso, como para generar así la posibilidad de probar la declaración y pago del impuesto por el proveedor.

Así las cosas y tal como surge de la documentación acompañada con el descargo a mi criterio surge probado respecto de las firmas “BRANA HERMANOS SOCIEDAD ANONIMA” (fojas 15/18 del Alcance de fojas 2734); “RAFAEL ALEJANDRO ERRICO” (fojas 19/24 del citado Alcance) “HERRERA ANGEL DIONICIO” (fojas 2739/2749); “WIRENET S.A.” (fojas 25/29 del Alcance de fojas 2734); “FERNANDO JOSE LOPEZ” (fojas 32/37 del citado Alcance); “GELENCIR MONTAJES ELECTRICOS S.R.L.” (fojas 38/41 del citado Alcance); “TEGEI S.R.L.” (fojas 42/45); Y es en este sentido que se coincide con el apelante, en su análisis de la información



aportada por los proveedores.

Las respuestas y documental acompañadas permiten dar por acreditadas la facturación y registración de las operaciones con el agente de marras, así como el pago de su propio impuesto, al menos con un nivel indiciario tal, que llevaría a la necesidad de una mayor fiscalización por parte del Ente Fiscal si pretende mantener vigente el reclamo de marras.

Encuentro incluso que la información acercada es suficiente para verificar los extremos aconsejados por el citado Informe 208/06, no compartiendo la opinión del juez administrativo en torno a la valoración de dichas probanzas ya que una rigurosidad formal extrema en torno a su interpretación, la puede convertir en irrazonable.

No debe olvidarse que para acreditar los elementos enunciados en el Informe, es necesario traer a terceros (clientes o proveedores que se vinculan comercialmente con el Agente) respecto de quienes no se verificó el proceso determinativo y solicitarles información impositiva que le es propia y está amparada por el secreto fiscal. 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-cargadinamica-de-la-prueba-y-los- Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), considero que la prueba aportada la cual no ha merecido tacha de adulterada o ilegal, tiene un correlato contable y documental. En orden a ello, corresponde liberar de responsabilidad al Agente, por el pago de las retenciones que se constataron omitidas respecto a dichos proveedores, lo que así voto.

Respecto que por las restantes operaciones que fueron objeto de ajuste, se observa que se libraron oficios por parte del apelante como consecuencia de la medida para mejor proveer dispuesta no arrojando resultado alguno. A ello, debo agregar que la prueba ofrecida en esta instancia resulta ser la misma que la producida por la Autoridad de Aplicación con lo cual corresponderá mantener el ajuste respecto de las operaciones vinculadas a los restantes proveedores que no han arrojado información a estos autos.

**3)** En torno a la multa aplicada (artículo 61 del Código Fiscal) y siempre en relación con los proveedores que se ordena detraer del ajuste supra señalado, y atento a cómo se propone resolver sobre el reclamo principal, corresponde dejar la multa por omisión sin efecto, en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se ordena, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado mi voto en autos "XEROX ARGENTINA ICSA", Registro N° 2277,

reiterado en autos “BOLDT S.A.”, Registro N° 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

Por lo demás, para aquella porción resultante de pretensión fiscal, en respuesta a la alegada inexistencia de infracción, teniendo en cuenta la norma que expresamente la regula como una infracción material (artículo 61 del Código Fiscal), este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del mismo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de conformidad con lo establecido en la mencionada normativa. 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 (cfr. Fallos 316:1313, 322:519).

Y es en ese sentido, comparto lo sostenido por este Cuerpo (Sala II) en el antecedente “Destilería Argentina de Petróleo S.A”, Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable “... *requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que –en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal....*”. En el caso, 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. No se visualiza (ni se alega siquiera) justificación ni eximente alguno para la omisión en que incurriera durante todo el año 2010. Por ello es que corresponde ratificar la cuantía de la sanción en relación a los nuevos montos que surjan luego de la detracción ordenada en el punto 2) precedente, recordando lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto que las multas de carácter fiscal no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración sino como una sanción ejemplarizante para lograr el acatamiento a las leyes que, de otro modo, serían impunemente burladas (Fallos: t. 185, p. 251; t. 171 p. 366).

**4)** En cuanto a la defraudación fiscal endilgada, se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68,

publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

Ahora bien, tal extremo no impide la existencia de particulares estructuras en lo que el legislador entienda como conductas disvaliosas en pos de generar y sancionar infracciones tributarias específicas. Tal especificidad es también una característica evidente y presente en el derecho tributario penal o infraccional.

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

Sentado ello, corresponde aclarar que la apelante no desconoce haber recaudado los importes que luego han permanecido de manera indebida en el patrimonio del agente. Solo manifiesta que no ha existido una deliberada intención de defraudar las arcas fiscales, no mediando conducta dolosa.

Debo dejar aclarado a esta altura que el artículo 62 del Código Fiscal contempla bajo la genérica denominación "defraudación fiscal", en sus dos incisos, ilicitudes diferentes: el inciso a) contempla la realización, por parte de los contribuyentes, responsables o terceros, de cualquier hecho, omisión, simulación, ocultación o maniobra con el propósito de producir la evasión total o parcial de obligaciones fiscales y el inciso b) el mantenimiento en su poder de impuestos retenidos o percibidos por los agentes de recaudación, después de haber vencido cierto plazo en que debieron ingresarlos al Fisco. Resulta importante advertir al apelante que la defraudación del Agente de Recaudación se constituye por un elemento material u objetivo, consistente en el mantenimiento del dinero fiscal en su poder luego de vencido cierto plazo fijado para su depósito, y que la retención o percepción se pueda imputar al agente. La infracción prevista en el inciso b), más arriba citado, no requiere la concurrencia de las circunstancias enunciadas en el inciso a) de la misma norma. (En idéntico sentido S.C.J.B.A.: B 62.652, "Banco de La Pampa", del 30- 9-

2009; “Safontas de Schmidt” del 18-5-2011, y recientemente en la causa B 63.340, caratulada “Renault Argentina S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Demanda contencioso administrativa” del 27-05-2015).

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

Por su parte, al interpretar una norma sustancialmente análoga (art. 37 inc. "b" del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, t.o. 1981) la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que la presunción de culpabilidad prevista en la norma debe ser entendida como un régimen probatorio característico de la figura tributaria que se regula. Por ello, y en la medida en que sea castigado únicamente aquél que tenga la posibilidad real de ajustar su conducta al mandato legal, no se afecta el fines principio nulla poena sine culpa ("Fallos" 312:149).

A su vez, no advierto la concurrencia de causal exculpatoria alguna ante el incumplimiento incurrido. Debo recordar que las sumas que el agente recauda, en concepto de impuesto de quienes realizan operaciones con su intervención, no le son propias, sino que pertenecen al Fisco y a sus arcas deben ser ingresadas. No debe darse otro destino al dinero, mucho menos a gastos empresarios y además ese ingreso debe ser oportuno.

Por lo expuesto hasta aquí, entiendo que se encuentra correctamente endilgadas las figuras de Omisión y Defraudación Fiscal, ante las conductas acreditadas por el Fisco en autos.

**5)** En torno a los intereses resarcitorios y los recargos de ley (artículos 96 y 59 del Código Fiscal, respectivamente), corresponde dejar estos ítems sin efecto, en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se ordena, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado mi voto en autos “XEROX ARGENTINA ICESA”, Registro N.º 2277, reiterado en autos “BOLDT S.A.”, Registro N.º 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, entre otras, a las cuales remito breviter causae.

**6)** Finalmente, en lo que respecta al instituto de la responsabilidad solidaria, vinculado a quienes asumen la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las

particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este "plus", endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados "paraísos fiscales", supuestos en los que parecen no llegar ni la administración tributaria ni la justicia.

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

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

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

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante las posiciones determinadas en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo acreditado en autos con el Acta de Asamblea obrante a fojas 85/86. Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

Además, 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 a la Sres. José Luis Otero, José Rubén Sánchez, Roberto H. Pavón, Ricardo Otero, Diego Martín Otero y Diego Fernando Sánchez integrantes del directorio de la empresa.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia*

*de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”).*

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 en tratamiento, presentados por derecho propio por los sujetos mencionados, alegando en primera persona y con total conocimiento de causa que no se practicaron las retenciones reclamadas e invocando la ausencia de perjuicio fiscal, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad que administran, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

A su vez se verifica que el Sr. José Rubén Sánchez suscribe los Estados Contables en su carácter de vicepresidente (fojas 88/101) y quien presenta las declaraciones juradas del impuesto conforme surge de fojas 170/208. Y respecto del Sr. Diego Fernando Sánchez contesta los requerimientos efectuados por la Agencia (ej. fojas 219/220).

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.

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 años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad de hecho, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), 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. 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.

**POR ELLO, VOTO:** 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Diego Fernando Sánchez por derecho propio y en representación de SOMARFER S.A.; y los Sres. José Luis Otero, José Rubén Sánchez, Roberto H. Pavón, Ricardo Otero, Diego Martín Otero, por sus propios derechos y todos con el patrocinio del Cdor. Público Jorge Alberto Carmona contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 6111/15 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de sesenta (60) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III punto 2) de la presente. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta en el artículo 10 del acto apelado, solo en materia de multas y recargos. 4º) Confirmar en lo demás la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multa por Omisión y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, corresponde establecer si –a partir de los agravios incoados por la parte apelante– la Disposición Delegada SEFSC N° 6111/15, se ajusta a derecho.

Así, debo señalar en primer término que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, bajo los puntos 1 (nulidad), 2 (ingreso del tributo reclamado por parte de los contribuyentes directos de tal gravamen), 3 (multa por omisión), 4 (multa por defraudación fiscal; sin perjuicio de remitir a mi voto para la causa “MEDAMAX SA” –Sentencia de Sala III de fecha 31/8/21, Registro N° 4362– en lo estrictamente vinculado al análisis del elemento subjetivo de la infracción imputada y la influencia que, a su respecto, tienen los fallos “Tool Research Argentina S.A.I.C. c. Dirección General Impositiva” –CSJN, Sentencia del 27 de abril de 2010– e “Industrias Alimenticias Mendocinas S.A y otros c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires S/ Recurso Directo Tribunal de Apelación Fiscal (411)” –Causa N° 15233 CCALP, Sentencia del 14 de julio de 2016–) y 5 (intereses y recargos); lo que así declaro.



Finalmente, en relación con los agravios incoados por los apelantes contra la responsabilidad solidaria e ilimitada que se les extendió en autos de conformidad con lo dispuesto por los artículos 21 inciso 2, 24 y 63 del Código Fiscal vigente (punto 6 del voto de la instrucción), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los artículos 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

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

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que

expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes; lo que así declaro.

**POR ELLO, VOTO:** **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Diego Fernando Sánchez, por su propio derecho y en representación de la firma “SOMARFER S.A.”, y por los Sres. José Luis Otero, José Rubén Sánchez, Roberto H. Pavón, Ricardo Otero, Diego Martín Otero, por sus propios derechos, todos con el patrocinio del Cdor. Público Jorge Alberto Carmona, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6111/15 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de sesenta (60) días, practique una nueva liquidación del gravamen adeudado en los términos descriptos en el Considerando III, punto “2”, del voto de la instrucción. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida a los apelantes mediante el acto apelado. **4)** Confirmar en lo demás, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición recurrida, debiéndose aplicar los intereses, la multa por omisión y los recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

**VOTO DE LA DRA. IRMA GLADYS ÑANCUFIL:** Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, corresponde establecer si –a partir de los agravios incoados por la parte apelante– la Disposición Delegada SEFSC N° 6111/15, se ajusta a derecho.

En virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal: dejando así expresado mi voto.

**POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE:** **1°)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Diego Fernando Sánchez por derecho propio y en representación de SOMARFER S.A.; y los Sres. José Luis Otero, José Rubén Sánchez, Roberto H. Pavón, Ricardo Otero, Diego Martín Otero, por sus propios derechos y todos con el patrocinio del Cdor. Público Jorge Alberto Carmona contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 6111/15 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de sesenta (60) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III punto 2) de la presente. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta en el artículo 10 del acto apelado, solo en materia de multas y recargos. **4°)** Confirmar en lo demás la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multa por Omisión y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.





**GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**  
2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

**Providencia**

**Número:**

**Referencia:** SOMARFER S.A -2360-0365939/11

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2024-12758254-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el N° 4704.