GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2025-11429641-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 3 de Abril de 2025

Referencia: "COOPERSHOES COOPERATIVA CALCADOS E" - 2360-0253365/15

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-0253365 del año 2015, caratulado "COOPERSHOES COOPERATIVA CALCADOS E"

Y RESULTANDO: Que por estas actuaciones, el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires ha determinado las obligaciones fiscales de la firma "COOPERSHOES COOPERATIVA CALCADOS E COMPONENTE JOANETENSE LTDA" (C.U.I.T. 30-71080281-1) como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), respecto al año 2013.

Para ello, con fecha 18 de Diciembre de 2018, el citado Departamento dicta la Disposición Delegada SEATYS N° 9394 (fojas 656/677), por la que establece el monto de las percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que totalizan la suma de Pesos seiscientos cuarenta y nueve mil novecientos cuarenta y dos con setenta y siete centavos ($ 649.942,77), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley Nº 10397, T.O. 2011 y modificatorias), calculados a la fecha del efectivo pago.

Por el artículo 4° se aplica una multa por Omisión equivalente al sesenta y cinco por ciento (65%) del impuesto no percibido, conforme lo dispuesto por el artículo 61, 2° párrafo del citado Código. En su artículo 6° aplica recargos del sesenta por ciento (60 %) del monto del impuesto adeudado con más sus intereses de ley, conforme artículo 59 inc. f) del mencionado Plexo Legal. Asimismo, aplica una multa por un monto total de Pesos cuarenta y ocho mil ($48.000) por haberse constado la

infracción prevista en el artículo 60, 6to. párrafo del Código Fiscal, infracción a los deberes formales en virtud de la falta de presentación de las declaraciones juradas en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, (art. 7°). y aplica por el artículo 8°, una multa por un monto total de pesos doce mil ($ 12.000), por haberse constatado la infracción prevista en el artículo 60 primer párrafo del Código de la materia, infracción a los deberes formales, en virtud de la falta de inscripción en tiempo y forma como Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen General – actividad 07.

Por último, en el artículo 10, se establece la responsabilidad solidaria e ilimitada con el Agente de autos por el pago del gravamen, sanciones e intereses, del Sr. Markus Stefan Heydn, en su calidad de apoderado y representante legal de la Cooperativa.

Contra dicho acto, a fojas 686/695, el Sr. Markus Stefan Heydn, por derecho propio y en carácter de representante legal y apoderado de la firma “COOPERSHOES COOPERATIVA CALCADOS E COMPONENTE JOANETENSE LTDA”, con el patrocinio del Dr. Ivan M. Sirito de Zavalía, interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del CF).

Que a fojas 701 se elevan los autos a esta instancia (artículo 121 del CF) y a fojas 703, se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 7ma. Nominación, radicándose en la Sala 3ra. A fojas 710, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se corre traslado a la Representación Fiscal por el término de 15 días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 713/719 obra agregado el escrito de réplica.

A fojas 722 se deja constancia que la vocalia quedó a cargo del Dr. Ángel Carlos Carballal (Ac. Ext-. 96/20). Asimismo se da traslado al apelante de la cuestión previa articulada por la Representante Fiscal, la que resulta rechazada por la Sala a fojas 738/741 (Sentencia del 10 de junio de 2021, Registro 4304).

A fojas 744, se hace saber que la Sala quedó integrada junto al Vocal Instructor, con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Pablo G. Petraglia como conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). En materia probatoria, se tiene por agregada la documental y se rechaza la pericial ofrecida por inconducente. Por último, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que mediante el recurso de apelación interpuesto, la parte apelante comienza su relato haciendo un repaso de los antecedentes y hechos de la causa.

Plantea en primer lugar, la inconstitucionalidad del Régimen de Percepción, por considerarlo violatorio del principio de legalidad tributaria. Explica que el Fisco le reclama el cumplimiento de las percepciones colocándole indebidamente como responsable solidario (en la misma situación que el contribuyente principal) transformándolo en un sujeto pasivo de la obligación.

Subsidiariamente expone que la Resolución desestima las defensas opuestas oportunamente y establece conceptos a pagar a cargo de su mandante, los cuales son erróneos en virtud que los tributos reclamados ya fueron abonados por los contribuyentes directos al Fisco Provincial. Considera que de aceptarse el criterio fiscal, se produciría un enriquecimiento no justificado a favor del Fisco. Cita Informe 208/2006, doctrina y jurisprudencia.

Solicita se tenga a bien citar al procedimiento a lo totalidad de los contribuyentes a los que debió efectuar la percepción su mandante, a fin que acrediten si se encuentran sujetos a la percepción y/o en su caso han abonado el tributo al Fisco. Asimismo agrega que le causa especial agravio lo resuelto por el organismo al “reconducir” la prueba pericial contable ofrecida como una “Medida para Mejor Proveer” al ser cumplimentada por un Agente interno del propio organismo. Sostiene que se produjo violación del derecho de defensa y del debido proceso y puntualiza que también se violentó el principio de bilateralidad, ante la omisión del organismo de dar debido traslado del informe realizado por su Agente (fs. 609/611 y 653/655) Rechaza la multa aplicada, prevista en el artículo 61, párrafo segundo del Código Fiscal, por ser contraria a derecho y carente de justificativo alguno. Para que se aplique la sanción, explica que, la norma punitiva exige su faz subjetiva y un hecho objetivo, conductas que no fueron cometidas por COOPERSHOES.

Asimismo destaca que las multas aplicadas en los artículos 4°, 7° y 8° de la Resolución, resultan excesivas en relación a las conductas que se les pretende atribuir, provocando la violación al principio legal y constitucional de proporcionalidad y racionabilidad de las penas, artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional.

Se agravia por la aplicación de los recargos del artículo 59 del Código Fiscal y de la sanción del artículo 61 en forma conjunta, vulnerando el principio “non bis in idem”.

Rechaza la responsabilidad solidaria establecida por cuanto, entiende que, la ARBA debe demostrar que su desempeño no fue ajustado a derecho, tanto objetiva como subjetivamente, y que, teniendo en cuenta que los administradores son los responsables por deuda ajena, el organismo fiscal no puede reclamarles directamente una deuda sin analizar su responsabilidad subjetiva en el hecho en cuestión y que el mismo haya procedido con culpa o negligencia. Considera que el Organismo fiscal aplica indebidamente y en forma objetiva la responsabilidad

solidaria dejando de lado normas claras de la Ley General de Sociedades y el Código Civil y Comercial, solicitando finalmente que se declare la inconstitucionalidad del artículo 63 del Código Fiscal. Cita caso Raso.

Ofrece prueba documental, solicita pericial contable y hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. En primer lugar, en cuanto al planteo de inconstitucionalidad, deja sentado que es una cuestión vedada a la instancia revisora, conforme expresa el artículo 12 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia.

Refiere a la alegada ilegalidad del Régimen de Percepción indicando que el mismo se encuentra establecido en los artículos 94, 202 y 203 del Código Fiscal que facultan a la Agencia a designar a las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y toda entidad que intervenga en operaciones o actos de los que deriven o pueden derivar ingresos alcanzados por el impuesto, como Agentes de Percepción de sus compradores de bienes y/o servicios, operando estas percepciones a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda abonar al sujeto objeto de las mismas. Cita Disposición Normativa “B” 1/2004 y jurisprudencia.

En cuanto a la improcedencia del reclamo y la solicitud de incorporar a las presentes actuaciones a los contribuyentes directos omitidos de percibir, destaca que la firma fue fiscalizada en su carácter de Agente de Recaudación y es quien debe cumplir con la función recaudatoria asignada por el Fisco, siendo suya la carga probatoria. Pretender que la Agencia realice dicha carga o pretender una verificación sobre cada uno de sus clientes desvirtuaría la esencia del régimen en cuestión. Cita jurisprudencia. Sobre la violación del derecho de defensa y el debido proceso, aclara que conforme lo establece el artículo 384 del Código Procesal Civil y Comercial, de aplicación supletoria (art. 4° del Código Fiscal, T.O. 2011),los jueces administrativos tienen amplias facultades para elegir las pruebas esenciales y decisivas para la resolución de la causa. Cita jurisprudencia. En cuanto a la aplicación de la multa endilgada, señala que, no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, ya que dicha figura se verifica por la simple existencia de la conducta considerada disvaliosa para el legislador. Cita jurisprudencia.

Por otra parte, frente al planteo relativo a la desproporcionalidad de la sanción impuesta, remarca que la Autoridad de Aplicación tuvo en cuenta, para su determinación, las constancias obrantes en las actuaciones y ha sido fijada dentro de la escala legal prevista en el artículo 61 del Código Fiscal. Tampoco considera procedente el planteo vinculado a la inaplicabilidad de los recargos, atento que los mismos surgen del artículo 59 del mencionado cuerpo legal, y se aplican ante el

recargo del cumplimiento de la obligación a su vencimiento, con prescindencia de la multa, por ser institutos de diferentes naturaleza jurídica. Cita jurisprudencia.

En cuanto a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria, puntualiza que la Agencia ha circunscripto su proceder a la normativa vigente (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Señala que el instituto reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión.

Concluye que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. del impuesto.

En torno a la aplicación de las previsiones contenidas en la Ley de Sociedades invocada, expone que el a quo ha resuelto la cuestión con estricta sujeción a su norma madre, esto es el Código Fiscal. La facultad de apartamiento encuentra fundamento constitucional válido en el artículo 121 de la Constitución Nacional. Por tal motivo sostiene que la responsabilidad solidaria de los denominados "dirigentes de sociedades" surge de disposición expresa de la ley provincial.

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. ANGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 9394/18 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

1) En primer lugar y alterando el orden de los agravios, deviene necesario abordar el planteo realizado por la parte recurrente en cuanto sostiene la violación del derecho de defensa y el debido proceso adjetivo al reconducirse la prueba pericial contable como el hecho de recibir los informes realizados por el inspector actuante luego de rectificar el ajuste efectuado.

Al respecto, advierto que la prueba ofrecida en el descargo fue merituada en las

actuaciones. Ante la solicitud de la pericial contable sobre los libros de los contribuyentes directos ofrecida por el contribuyente, tal como se da cuenta en el acto recurrido, dicha prueba fue reconducida como Medida para Mejor Proveer para ser cumplimentada por el Agente de Arba, donde procedió a relevar la base de datos de la Agencia a efectos de verificar las declaraciones juradas mensuales presentadas por los contribuyentes directos y en orden a dicha información rectificó el ajuste de autos.

Considero que la mera discrepancia que ensaya el agente en torno a la valoración de las circunstancias ponderadas por el juzgador para decidir del modo en que lo hizo, ni tampoco las constancias objetivas de la causa, permiten vislumbrar que los motivos esgrimidos por el apelante puedan ser considerados como constitutivos de aquellos extremos necesarios para decidir una nulidad. De este modo, no advirtiendo vulnerado el derecho de defensa, estimo que el agravio traído al respecto, no puede prosperar.

Respecto al planteo vinculado a que el fisco se niega a citar a los contribuyentes directos, vale recordar que el artículo 24 del Código Fiscal, en lo que aquí interesa, establece que *"Los responsables indicados en los artículos 21 y 22, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes….El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo".*

Como puede fácilmente advertirse, una interpretación literal de la previsión legislativa transcripta indica que solo se obliga al Fisco a sumar a los procedimientos a "quienes se pretende obligar", no resultando en autos la situación requerida por la Agencia, a tenor de lo que constituye el objetivo y razón de ser de un régimen de recaudación.

Tales sujetos alcanzan su función en virtud de la oportuna designación que realiza la Autoridad de Aplicación en el marco de la facultad que le confiere la ley para establecer el régimen de recaudación en la fuente que se trate, con la finalidad de concentrar, como es sabido, la recaudación de los múltiples sujetos que intervienen en la cadena económica en cabeza de unos pocos, facilitando de este modo las tareas de fiscalización que le son inherentes. De coincidirse con ello, no puede admitirse que el legislador caiga en la contradicción de otorgar una herramienta a la Administración (actuales arts. 94, 202 y 203) que lleva ínsita la mencionada finalidad y, a la par, la obligue a promover el proceso para hacer efectiva la solidaridad del agente, que ha omitido actuar, en forma conjunta con los contribuyentes (clientes o proveedores).

En este marco de análisis, no puede sino concluirse que, del juego armónico de las diversas normas implicadas en el ordenamiento fiscal y por aplicación de elementales reglas de hermenéutica integral, el ámbito de aplicación de la estipulación en cuestión (último párrafo del art. 24 CF) no alcanza a los procedimientos que aquí se analizan, pudiendo afirmarse –por el contrario- que la misma está concebida cuando la solidaridad que pretenda atribuirse está dirigida a involucrar a los sujetos a que se refiere, entre otros, el típico supuesto que contemplan los incisos 1 y 2 del art. 21 del CF (los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, los integrantes de los órganos de administración de sociedades), conclusión que se corrobora ni bien se repara en la única causal de exoneración que se prevé en su segundo párrafo (*"...se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan 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…"*), extremo que, por cierto, solamente encuentra cabida en la relación entre aquellas personas y el contribuyente, toda vez que no armoniza, por incompatibilidad, con la actividad que tienen que desplegar los agentes de recaudación, en su rol, con sus eventuales compradores o vendedores de bienes, respecto de los cuales no se advierte cuál sería el supuesto en que éstos (sujetos pasivos de los gravámenes, aquí clientes de la firma de autos) los podrían colocar (a los agentes) en la imposibilidad de cumplimiento, pues si se trata de retenciones deben limitarse a amputar una parte del pago que debe efectuar y, en materia de percepciones, la hipotética conducta renuente del contribuyente (cliente) a adicionar el plus de impuesto al precio de la adquisición del bien o prestación del servicio debería obstar -lisa y llanamente- a que se realice la operación.

Por las consideraciones hasta aquí expuestas, corresponde rechazar sendos planteos de nulidad, lo que así finalmente voto.

2) Siguiendo con el análisis del caso, corresponde advertir en cuanto a los reiterados planteos de inconstitucionalidad de distintas normas tributarias, que resulta esta una cuestión vedada al tratamiento por este Cuerpo, por expresa previsión de los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70. Asimismo, no puede obviarse observar distintos agravios traídos por los apelantes, que apuntan a la crítica de medidas generales (legales o reglamentarias) de política o administración tributarias, extremo no "judiciable" ni sujeto a revisión de este Cuerpo.

3) Entrando a resolver la cuestión central vinculada a su actuación como agente de recaudación y al eventual pago del impuesto por parte de los contribuyentes directos involucrados en autos, entiendo necesario 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, 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 sufrida.

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 por la misma 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, y como se vio efectivizado en las actuaciones, en esta oportunidad la Autoridad de Aplicación luego de la presentación del descargo verificó en sus registros la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de marras.

Ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: *"...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema -inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que -vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa -en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa, la que -como es sabido- procura evitar que una de ellas se apropie de un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones..."* (del Voto del Dr. Lapine en autos "Muresco S.A."; Sentencia del 2/8/2018, Registro Nº 2689).

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.

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 que puede y debe ser constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

De lo dicho precedentemente, y tal como se describe en el acto a fojas 662 vta. el Fisco procedió a consultar la base de datos de esa Agencia a los efectos de relevar, analizar y verificar las declaraciones juradas mensuales presentadas por los contribuyentes directos que fueron oficiados durante el procedimiento.

Tal como surge de la labor efectuada y descripta a fojas 409 se constata que todos los clientes de la firma involucrados en el ajuste de autos (ver copia de Libro IVA Ventas de fs. 230/232), esto es, "EL DANTE SAIC", "NIKE ARGENTINA S.R.L.", "GEOZ S.A.", "ID ARGENTINA S.A.", "RUBBERSOUL S.A."), han presentado la DDJJ y pago, como asimismo no tienen deuda respecto de las posiciones ajustadas por el periodo fiscal 2013. En consecuencia, a diferencia de la opinión expuesta por el juez administrativo, considero que corresponde hacer lugar al agravio efectuado por la parte recurrente, y dejar sin efecto la determinación efectuada en el artículo 3° de la Disposición N° 9394/18; lo que así voto.

4) De acuerdo a como se resuelve el punto anterior, deviene de abstracto tratamiento el agravio vinculado con la multa por Omisión aplicada (artículo 61 del Código Fiscal). Y respecto a los recargos aplicados (artículo 59 del Código Fiscal) deben dejarse sin efecto en orden a la incidencia que sobre el particular ha tenido la Ley Nº 14.890, conforme los criterios y fundamentos que he expresado a través de mi voto en autos “XEROX ARGENTINA ICSA”, Registro N° 2277, reiterado en autos “BOLDT S.A.”, Registro Nº 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

5) Respecto de la aplicación de las multas por sendas infracciones a los deberes formales, previstas en el artículo 60 del Código Fiscal, aplicadas en los artículos 7° y 8° del acto recurrido, adelanto que resulta procedente la confirmación de la sanción por no haberse inscripto para actuar en carácter de Agente de Recaudación, teniendo obligación de hacerlo.

No puedo dejar de señalar que en el caso de la conducta que reprime el citado artículo, lo que se busca proteger es el bien jurídico “administración tributaria”. Ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que se reprime el incumplimiento de deberes formales que ayudan a “determinar la obligación tributaria o a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables” (“MOÑO AZUL S.A.” 15-4-93). Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139).

Ahora bien, el tema esta en definir si corresponde o no la aplicación de la sanción por falta de presentación de las Declaraciones Juradas, dado que el Agente no

estaba inscripto con lo cual no podía dar cumplimiento con el deber formal.

Tengo presente lo expuesto por este Cuerpo en donde decidió por mayoria que: *"...no puede punirse directamente la falta de presentación de declaraciones juradas...de la manera en que lo hizo el Fisco, a una persona que no se encontraba inscripta en el régimen correspondiente durante los períodos objeto de reclamo. De esta forma, según puede observarse, so pretexto de la automaticidad de la sanción, en verdad viene a exigírsele a la encartada una obligación de imposible cumplimiento, cual es la de haber declarado sus deberes en forma oportuna, cuando ni siquiera había solicitado el alta pertinente a tales efectos...deviene evidente que en la omisión del deber de inscribirse...se subsumen las infracciones consistentes en no presentar en término las declaraciones juradas..."* (conforme "Frigorífico Junín SA", sentencia de Sala I del 2/11/10, y "NYGV SRL", sentencia de Sala III del 07/06/11, entre otras).

6) Finalmente, y en lo que respecta a la responsabilidad solidaria atribuida al Sr. Markus Stefan Heydn en su carácter de administrador de la firma, de acuerdo a como queda resuelta la cuestión de fondo, solo resta evaluar la responsabilidad respecto de las sanciones. Y tal como lo sostuve desde el precedente "DISTRIBUCION MASIVA S.A." de fecha 14-12-2021, Registro Nº 4425 de esta Sala, concluí que en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en autos "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión", Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos "Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71.078) y "Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021, resulta esta norma inoponible al 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.

En orden a ello, entiendo que corresponde dejar sin efecto la solidaridad atribuida, lo

que así finalmente voto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 686/695 por el Sr. Markus Stefan Heydn, por derecho propio y en carácter de representante legal y apoderado de la firma “COOPERSHOES COOPERATIVA CALCADOS E COMPONENTE JOANETENSE LTDA”, con el patrocinio del Dr. Iván M. Sirito de Zavalía, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 9394/2015, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Dejar sin efecto los artículos 3°, 4°, 6° y 7° del citado acto. 3°) Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 10 del acto apelado. 4°) Confirmar en lo restante la Disposición cuestionada, en cuanto ha sido materia de agravio.

VOTO DEL DR. RODOLFO DAMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia de apelación, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, bajo los **puntos 1** (nulidades), **2** (inconstitucionalidades), **3** (ingreso, por parte de los contribuyentes directos, del gravamen reclamado al agente), **4** (multas por omisión y recargos aplicados) y **5** (multas por infracciones a los deberes formales), del Considerando III de aquél; lo que así declaro.

A su vez, debo señalar que comparto asimismo lo resuelto bajo el **punto 6** (responsabilidad solidaria extendida para el pago de la multa aplicada por infracción a los deberes formales subsistente). Ello, destacando particularmente que los agravios incoados por el apelante contra su procedencia, tornan aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 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 Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; 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, 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 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 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 al apelante, con el alcance señalado; lo que así declaro.

En tal sentido, dejo expresado mi voto.

VOTO DEL DR. PABLO GERMAN PETRAGLIA: Que conforme ha quedado delineada la cuestión, adhiero -por sus fundamentos- a la propuesta de solución de las presentes, que el Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal, propicia en su voto. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 686/695 por el Sr. Markus Stefan Heydn, por derecho propio y en carácter de representante legal y apoderado de la firma "COOPERSHOES COOPERATIVA CALCADOS E COMPONENTE JOANETENSE LTDA", con el patrocinio del Dr. Iván M. Sirito de Zavalía, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 9394/2015, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Dejar sin efecto los artículos 3°, 4°, 6° y 7° del citado acto. **3°)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 10 del acto apelado. **4°)** Confirmar en lo restante la Disposición cuestionada, en

cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese, cumplido devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.04.03 12:47:47 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.04.03 13:47:55 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by PETRAGLIA Pablo German
Date: 2025.04.03 13:54:12 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Pablo Germán Petraglia
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2025.04.03 15:00:27 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mercedes Sastre
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.04.03 15:00:33 -03'00'

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número: PV-2025-11430389-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 3 de Abril de 2025

Referencia: “COOPERSHOES COOPERATIVA CALCADOS E” - 2360-0253365/15

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-11429641-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4876.

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.04.03 15:03:34 -03'00'

Mercedes Sastre
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.04.03 15:03:35 -03'00'