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-2023-49066671-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 28 de Noviembre de 2023

Referencia: "MASSALIN PARTICULARES S.A." - 2360-0066419/13

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0066419 año 2013, caratulado: **"MASSALIN PARTICULARES S.A.".**

Y RESULTANDO: A fojas 1809/1838, el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEATYS Nº 3540 de fecha 14 de noviembre de 2017, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "MASSALIN PARTICULARES S.A." (C.U.I.T. 33-50060698-9), respecto a su actuación como agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), en relación al año 2012 (enero a diciembre).

En su artículo 6º establece los montos de las percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos ciento ochenta y siete mil ochocientos treinta y siete con 69/100 ($ 187.837,69), la que deberá abonarse con los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley 10.397, T.O. 2011 y modificatorias).

En el artículo 7° aplica una multa por Omisión equivalente al treinta y cinco por ciento (35%) del monto establecido en el artículo 6°, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 segundo párrafo del citado Código.

Por el artículo 8° aplica recargos del sesenta por ciento (60%) calculados sobre el importe omitido más los intereses, hasta la fecha en que el pago se realice, de conformidad con lo establecido en el artículo 59 inc. f) del Código Fiscal.

Finalmente, atento a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del mencionado plexo legal, dispone que resultan responsables solidarios del contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y las sanciones que pudieran corresponder, los Sres. Roman Militsin, Andreas Kurali, Malcolm Ian Healey, Frank María Jean Beeckmans, Nakul Wahi, Nicolás Luc, Ivo Senfeld, Normand Martín y Guillermo Oliva.

A fojas 1853/1878, la Dra. María Soledad González, en carácter de apoderada de la Firma "Massalin Particulares S.R.L" (continuadora de Massalin Particulares S.A.) con el patrocinio letrado del Dr. Tomás E. García Botta, quien además actúa en representación de los Sres. Roman Militsin, Andreas Kurali, Malcolm Ian Healey, Frank María Jean Beeckmans, Ivo Senfeld, Nakul Wahi, Normand Martín, Guillermo Oliva, y Nicolás Luc; interponen recurso de apelación contra el acto administrativo descripto (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 2010 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 2012 se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 8ma. Nominación, quedando radicada en la Sala III y se impulsa el trámite.

A fojas 2018, habiéndose acreditado el pago de la contribución intimada, se da traslado del recurso de apelación articulado a la Representación Fiscal por el término de quince días, para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 2019/2028 su responde de estilo.

A fojas 2031 se provee la prueba ofrecida, se tiene por agregada la documental acompañada y, en cuanto a la documental en poder de terceros e informativa ofrecidas, se reconducen en uso de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inc. a) del Decreto Ley 7603/70 y se dispone como medida para mejor proveer, el libramiento de oficio a ARBA/ REPRESENTACIÓN FISCAL para que en el término de treinta (30) días verifique en su base de datos e informe, si los contribuyentes allí mencionados (clientes de la empresa de autos), han presentado DDJJ y pagado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las posiciones correspondientes a 2012 (enero a diciembre).

Finalmente, a fs. 2039, se hace saber la integración definitiva de la Sala: Dr. Angel C. Carballal, Cr. Rodolfo D. Crespi y en carácter de conjueza, se designa a la Dra. Irma Gladys Ñancufil (Conf. Ac. Ord. 59/22, Ac. Ext. 102/22), en razón de la

vacancia de la Vocalía 7ma. Se tiene por cumplida la medida ordenada a fojas 2031, por agregado el escrito presentado por la Dra. María S. Gonzalez y atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: Mediante el recurso interpuesto, la parte apelante, efectúa una breve síntesis de los acontecimientos acaecidos en instancia determinativa.

Como primer agravio plantea la inconstitucionalidad, tanto a nivel nacional como provincial del Régimen General de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, manifestando que el mismo viola el principio de reserva de ley. Cita jurisprudencia para avalar su postura. Manifiesta que el régimen de percepción se contrapone con la estructura del hecho Imponible del Impuesto sobre los Ingresos.

Solicita la nulidad del procedimiento por no haber sido integrado los contribuyentes principales. Además de ello, plantea la inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal por establecer una responsabilidad automática, prescindiendo de la conducta desplegada por cada uno de los solidarios.

Denuncia el perjuicio que le genera los gastos en que se ha visto involucrado a efectos de ejercer su defensa y agrega que si el Fisco busca cobrarle a la empresa lo que los contribuyentes directos ya abonaron, incurriría en enriquecimiento sin causa.

Por ello, requiere que ARBA releve la información obrante en su base de datos y certifique operación por operación si los clientes de la firma presentaron sus declaraciones juradas y su caso abonaron los saldos correspondientes. Cita jurisprudencia.

Continúa su recurso, oponiendo prescripción de las facultades del Fisco para reclamar los períodos 2012 (enero a diciembre), en el entendimiento de que son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil, siendo inaceptable lo dispuesto por los artículos 157 a 161 del Código Fiscal, como así tampoco, son aceptables las causales de suspensión e interrupción establecidos en los artículos 160 y 161 del CF. Entiende que están en armonía únicamente el plazo quinquenal que contemplan ambos cuerpos normativos. Cita jurisprudencia para avalar sus fundamentos.

Seguidamente, entiende ilegítima la pretensión fiscal, en el entendimiento de que la misma fue íntegramente satisfecha por los sujetos pasibles de percepción y contribuyentes directos, que participaron en las operaciones involucradas, lo que evidencia la falta de perjuicio al Fisco, y exime de responsabilidad a MASSALIN y

solidarios. Agrega que sin perjuicio de que ellos ostentan la carga de la prueba para demostrar dicha circunstancia, lo cierto es que el Fisco está en mejores condiciones de acreditar el adecuado cumplimiento de las obligaciones.

En cuanto a la sanción aplicada, tilda a la misma de improcedente, por considerar que falta la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la figura omisiva. En subsidio plantea error excusable. Solicita su prescripción.

Considera que los recargos impuestos resultan ilegítimos por no haberse configurado los elementos necesarios para que sean procedentes y que por lo tanto resulten inconstitucionales por afectar el principio de inconstitucionalidad de racionabilidad y *"no bis in idem"*. Cita jurisprudencia.

Asimismo tilda de inconstitucional la responsabilidad solidaria efectuada, por ser contraria a normas de fondo que rigen en lo partículas a las personas jurídicas. Cita el fallo de la SCBA: *"Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso Francisco s/ sucesión y otros. Apremio"* y senda jurisprudencia en defensa de su postura en la que considera improcedente no solo extender la responsabilidad en forma objetiva, automática y por el mero hecho de poseer el cardo de presidente, vicepresidente o directos, por su sola condición de tales.

Agrega que de la aplicación de los artículos 54 y 274 de la Ley de Sociedades, no puede atribuirles responsabilidad, si no surge de un incumplimiento contractual o un acto ilícito con dolo o culpa en el desempeño de su actividad.

Ofrece prueba documental, documental en poder de terceros e informativa.

Finalmente hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación del Fisco, comienza advirtiendo sobre la reiteración de los planteos formulados en la instancia previa de descargo por parte de los ahora apelantes, los cuales considera ya analizados. Cita jurisprudencia.

Respecto a los diferentes planteos de inconstitucionalidad efectuados a lo largo del libelo, debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en esta instancia dado lo dispuesto por el artículo 12 del Código Fiscal. Respecto de los planteos de nulidad, sostiene que la agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del agente y de los responsables solidarios, quienes en cada oportunidad se han encontrado habilitados para formular las defensas que entendían hacían a sus derechos. Cita antecedentes de este Cuerpo.

En relación a la falta de cita de los contribuyentes directos de Massalin Particulares

S.A., expresa que en primer lugar el solo hecho de mencionar que dichos sujetos han cumplido con las obligaciones fiscales no la libera de la carga de la prueba que le impone la ley en su carácter de Agente, siendo improcedente trasladar dicha carga, puesto que implicaría realizar una fiscalización sobre cada cliente en particular, lo cual excedería el objeto de la presente. De allí que acreditado el incumplimiento en el período fiscalizado a "Massalin Particulares S.A." – situación que no desconoce la fiscalizada- la carga de la prueba recae sobre ella. Siendo por ello la nulidad planteada en verdad, una disparidad con el criterio sentado por la agencia, más que una ausencia en la motivación. Concluye que por ello, dicho agravio no puede prosperar.

Con relación al tratamiento del planteo de prescripción opuesto exponiendo que las disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532 confirman la postura asumida por la Agencia, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Cita Jurisprudencia.

Pone de resalto que, en materia de prescripción, devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr, en el caso de los agentes de recaudación desde el 1° de enero siguiente al que se refieran las mismas.

Advierte que, en el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción de los período 2012 comenzó a correr el 1º de enero de 2013, pero habiéndose notificado la Disposición Delegada SEATYS Nº 3540/17 que contiene la intimación de pago, el 22 de noviembre de 2017 (fs. 1841), operó la suspensión del término prescriptivo, prolongándose hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia. Idéntica situación replica para la prescripción de la multa alegada por la quejosa. Cita antecedente de este cuerpo. Concluye que dichos planteos prescriptivos no pueden prosperar.

En relación a la queja vinculada con que el Fisco se encuentra en mejores condiciones de producir la prueba tendiente a demostrar que los contribuyentes directos ingresaron el tributo, manifiesta que la Agencia no cuenta con la posibilidad

de constatar el efectivo ingreso de los mismos por los clientes señalados por la firma, necesitando para ello el análisis de los registros de cada cliente en particular, para verificar si la operación cuya percepción se omitió, fue incluida en la liquidación y pago del tributo por parte del contribuyente no percibido. Agrega que la obligación del agente es de carácter normativo. Cita jurisprudencia.

En lo atinente a los agravios referidos al ingreso del tributo por los contribuyentes directos y por tanto la pretensión fiscal constituiría un enriquecimiento sin causa, recuerda que la firma fue fiscalizada en carácter de agente de recaudación y justamente es quien debe cumplir la función recaudatoria asignada por el Fisco, siendo suya la carga probatoria de causal exculpatoria.

Recuerda que los agentes están sometidos a un régimen legal especial, resultando un colaborador de la Autoridad Fiscal, por lo que aun refiriéndose sus deberes a deudas tributarias de terceros, actúa a nombre propio y no por el contribuyente-cliente sujeto pasivo, no pudiéndose eximirse sin justa causa.

Agrega que en la anterior instancia administrativa, se proveyó la prueba ofrecida y conducente a demostrar sus dichos, sin poder resultar airoso y que en esta instancia no adjunta ni ofrece nuevos elementos que desvirtúen las conclusiones ya arribadas. Manifiesta que resulta evidente el perjuicio al Estado, y que debe rechazase sin más el presente agravio. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

Respecto a la aplicación de los intereses, expresa que debe reparase que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingresos en término de las percepciones, no requiriendo para ello la prueba de culpa. Continúa diciendo, que esa es la tesitura plasmada por el artículo 886 del nuevo Código Civil y Comercial, en cuanto establece que la mora del deudor por el mero vencimiento de las obligaciones, agregando el artículo 1723, que cuando las circunstancias de la obligación surgen que el deudor debe obtener un resultado determinado, su responsabilidad es objetiva. Entiende que por ser esta una obligación de dar sumas de dinero, incumplido ello, se configura la mora automática del deudor, resultando innecesario la prueba de su culpabilidad, atento al carácter objetivo. Cita Jurisprudencia de la SCJBA.

En lo atinente a los recargos, destaca que se encuentran establecidos con relación directa con los días de demora en el pago del impuesto y que conforme el último párrafo del artículo 59, los mismos se aplican a los agentes de recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo, subsistiendo en dicha obligación aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable.

En relación a la multa, la Representación Fiscal manifiesta que la figura legal en examen responde a la aplicación lisa y llana de la normativa vigente, ya que basta que el Agente no ha llevado a cabo las percepciones por los montos que debería realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal para cuya configuración, se requiere como conducta típica la mera omisión de la percepción del tributo, conforme el artículo 61 del Código Fiscal.

Respecto a la Responsabilidad Solidaria, resalta que el ordenamiento fiscal local ha dispuesto que, si el contribuyente no cumple con la obligación tributaria, responden en forma solidaria, ilimitada y no subsidiaria, los representantes legales, directores o administradores de la sociedad, en tanto el legislador ha entendido que ellos son los verdaderos ejecutores de la actividad de la empresa. Tratándose de una obligación a título propio por deuda ajena

En cuanto a la aplicación del fallo: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio", señala que la SCJBA no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo, por el contrario, en dicha causa la mayoría, no declaro la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió-con el voto de la minoría-la resolución del fallo que ha sido la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Cita jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín y San Isidro

Finalmente, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el planteo del Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARLOS CARBALLAL: En este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por la apelante y la contestación a los mismos realizada por la Representante Fiscal, a los efectos de decidir sobre las controversias que se plantean.

1) Atendiendo a tales planteos, en primer lugar daré tratamiento a la pretendida nulidad, por no haber sido integrado el procedimiento con los contribuyentes principales, entiéndase a los clientes de Massalin Particulares SRL.

En este andamiaje -debo adelantar- al amparo de la normativa vigente, las constancias obrantes en autos me llevan a descartar la nulidad invocada, siguiendo la clara doctrina de nuestra Suprema Corte: *"...Las nulidades procesales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Sí no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicarla invalidez del acto..."* (S.C.B.A. Causa A 71102; Sentencia del 30/03/2016; en autos "Raimondi,

Marcelo Alejandro c/ Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley").

Aclarado ello, corresponde abordar el cuestionamiento ante una supuesta violación del último párrafo del artículo 24 del Código Fiscal, en razón de considerar que al amparo de dicha norma la Autoridad de Aplicación debe extender la iniciación del procedimiento determinativo a todos los involucrados.

A efectos de dar respuesta al planteo, vale recordar que la norma citada, 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 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, <u>el ámbito de aplicación de la estipulación en cuestión (último párrafo del art. 24 CF) no alcanza a los procedimientos que aquí se analizan</u>, 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 Massalin Particulares S.A.) 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.

Corresponde en consecuencia el rechazo de la nulidad planteada, lo que así voto (en igual sentido, en autos "AES ARGENTINA GENERACION S.A.", Sentencia del 19 de abril de 2023, Registro N° 3324 de la Sala II).

2) Seguidamente daré tratamiento a la pretendida **prescripción** invocada respecto de los períodos del año 2012. Los apelantes alegan que en el presente se deben aplicar los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucional los artículos del Código Fiscal.

Al respecto, y contrariamente a lo esbozado por la quejosa, consideró que dicho planteo deviene abstracto en autos, por las siguientes consideraciones.

Si la temática debiera dirimirse a la luz de lo establecido por los artículos del Código Fiscal, la prescripción no habría operado por los argumentos expuestos por los funcionarios actuantes de la Agencia de Recaudación, que en lo medular comparto.

Ahora bien, si siguiéramos el complejo de antecedentes jurisprudenciales traídos, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); y asumida por la Suprema Corte bonaerense, a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253), tendríamos que llegar a idéntica conclusión.

Decididamente me resulta refractaria tal solución. Ello así, entre muchos motivos, por la gran desvirtuación arriesgada bajo el entonces vigente Código Civil, para el que sería decenal el plazo de prescripción para los Impuestos de Sellos y a la

Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC).

Pero yendo a lo que aquí interesa, debe recordarse que el mismo criterio (prescripción decenal art. 4023 del C.C.) lo ha aplicado la jurisprudencia con el plazo que alcanza a las obligaciones del agente de recaudación (conforme Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial", sentencia del 16.09.2008).

Y ello sin entrar a analizar el efecto suspensivo que bajo el artículo 3986 del entonces vigente Código Civil, entraña la notificación de las diferencias liquidadas, y notificadas el 19 de noviembre de 2014, conforme surge de fs. 939/944, según se deja constancia en Acta de Comprobación R-078 A Nº 010241673 (conf. C.S. Sentencia del 21 de junio de 2018, en autos: "Banco de la Nación Argentina c/GCBA — AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento").

Asimismo, posteriormente, el efecto que en el marco de la dispensa propuesta por el actual artículo 2550 del C.C. y C.U., genera la imposibilidad asumida por el Fisco de ejecutar su crédito, a raíz de la suspensión de la obligación de pago provocada por la interposición del recurso bajo tratamiento, de fecha 12 de diciembre de 2017 (vide fojas 1853).

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción opuesta, en relación a las percepciones omitidas para los períodos enero a diciembre del año 2012, lo que así declaro.

3) En otro punto, y respecto a los diversos **planteos de inconstitucionalidad** esbozados, corresponde señalar que su análisis se encuentra expresamente vedado a este Cuerpo (artículo 12 del Código Fiscal y artículo 14 del Decreto Ley 7603/70).

4) Entrando al análisis de las cuestiones sustantivas, vinculadas al ajuste efectuado, corresponde que explore la figura del Agente de Recaudación, señalando al respecto 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). Esta definición jurisprudencial puede transpolarse

perfectamente hacia el agente de percepción en lo que aquí interesa, aunque en tal caso la vinculación ha de darse con su cliente, contribuyente directo del impuesto, a quien le adiciona al precio y recauda el tributo cuando le cobra por un bien vendido o un servicio prestado.

Tratamos entonces con una obligación sustantiva, surgida de la Ley. Está fuera de debate la condición de agente de percepción de la firma de autos durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capitulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B Nº 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de actuación durante el mismo.

De lo hasta aquí dicho se desprende que es 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).

En tal contexto, el principal argumento de defensa aquí presentado, sostiene que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron "percibidos".

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar que a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193). En esa misma línea *"...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)..."* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) cf DGI"). Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico N° 208/2006, sustento de la posición fiscal sobre esta problemática,

que en sus párrafos se pronuncia señalando que *"...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida...".* Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: *"... que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía detraer la percepción...".* Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, la actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención.

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien qué 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.

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 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.

Recordemos que constituye un elemento sustancial para efectivizar cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, que la obligación fiscal se encuentre adeudada.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba. Que el principio general, aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la "teoría de las cargas dinámicas de la prueba", siendo insoslayable que la Autoridad de aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras. El obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

En torno a ello, 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 Nº 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 -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 N° 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.

Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que *"...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad..."* (fundesi.com.ar/la-carga dinámica de la prueba y los- Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se consideró razonable requerir a la propia Agencia de Recaudación (vide fojas 2031) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados que se involucran en el ajuste. A fojas 2035/2037, responde su Representación Fiscal detallando afirmativamente el grado de cumplimiento de cada una de las empresas o personas humanas cuyas operaciones con la firma de autos fueran objeto de fiscalización.

Analizando la situación planteada, a la luz de lo informado por la propia Autoridad Tributaria, no puede obviarse advertir sobre lo paradojal de la misma: no se observa sentido alguno en acreditar la registración contable de las operaciones por parte de los clientes, si estos ya han abonado per se el impuesto, ya que aún en el caso de no haber incluido la compra en sus libros, mal podría requerirse al agente de autos el pago de una obligación ya satisfecha, ratificando un inaceptable supuesto de enriquecimiento sin causa para el Erario Público. Y, si no existen constancias de pago, tampoco se amerita acreditar la registración contable ya que, aun habiéndolo hecho, igual se debe mantener el reclamo de pago sobre el agente que incurrió en omisión.

Por todo ello, se entiende procedente revocar el acto apelado y liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones reclamadas en el acto recurrido por las operaciones con los clientes auditados, quienes declararon y abonaron el impuesto respectivo, de acuerdo al informe de foja 2037. Lo mismo respecto a los accesorios y sanciones que se aplicaran por tales omisiones.

Respecto en particular a los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá dejar sin efecto su aplicación, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley Nº 14.890, al tenerse

por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente reclamada en autos. Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1°: *"...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas ...* Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren (...) en discusión administrativa...". Asimismo, a través de su artículo 2° dispone: *"En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8°, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...".*

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

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

En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, sólo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen en cuestión, aún en el supuesto de haber

mantenido el dinero recaudado en su poder.

5) Que en ordene a como se resuelve la cuestión, deviene abstracto el tratamiento de los restantes agravios, lo que así declaro.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto, por la Dra. María Soledad González, en carácter de apoderada de la Firma "Massalin Particulares S.R.L." (continuadora de Massalin Particulares S.A.), con el patrocinio letrado del Dr. Tomás E. García Botta, quien además actúa en representación de los Sres. Roman Militsin, Andreas Kurali, Malcolm Ian Healey, Frank María Jean Beeckmans, Ivo Senfeld, Nakul Wahi, Normand Martín, Guillermo Oliva y Nicolás Luc; contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 3540 de fecha 14 de noviembre de 2017 dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Revocar el acto apelado, en todos sus términos de acuerdo a lo expresado en el Considerando III, punto 4) del presente pronunciamiento.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, en función de los planteos y agravios incoados por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 3540/17, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor, Dr. Ángel C. Carballal.

Ello así, sin perjuicio de remitir, a mayor abundamiento, y en lo específicamente relacionado con el planteo prescriptivo opuesto contra la vigencia de las facultades determinativas de la ARBA vinculadas al período 2012, a las consideraciones que expusiera en mi voto para la causa "Total Austral S.A. Sucursal Argentina" (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), en torno al régimen jurídico aplicable al caso y la limitación de las potestades locales a la hora de regular la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada "Cláusula de los Códigos" (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional).

Conforme ello, tratándose de la determinación de oficio de las obligaciones fiscales de un agente de recaudación, deviene aplicable el plazo decenal de prescripción contemplado en el artículo 4023 del Código Civil (Ley N° 340), computado desde el vencimiento previsto para la presentación de las declaraciones juradas vinculadas a cada una de las posiciones fiscales determinadas (en el caso, pertenecientes al año 2012). Consecuentemente, habiendo sido notificada la disposición recurrida con fecha 22 de noviembre de 2017, debe rechazarse el planteo incoado; lo que así declaro.

En tal sentido, dejo expresado mi voto.

VOTO DE LA DRA. IRMA GLADYS ÑANCUFIL: Que por los fundamentos expuestos en su voto por el Sr. Instructor, Dr. Angel C. Carballal, adhiero a lo resuelto, dejando así expresado mi voto.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto, por la Dra. María Soledad González, en carácter de apoderada de la Firma "Massalin Particulares S.R.L." (continuadora de Massalin Particulares S.A.), con el patrocinio letrado del Dr. Tomás E. García Botta, quien además actúa en representación de los Sres. Roman Militsin, Andreas Kurali, Malcolm Ian Healey, Frank María Jean Beeckmans, Ivo Senfeld, Nakul Wahi, Normand Martín, Guillermo Oliva y Nicolás Luc; contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 3540 de fecha 14 de noviembre de 2017 dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Revocar el acto apelado, en todos sus términos de acuerdo a lo expresado en el Considerando III, punto 4) del presente pronunciamiento. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.11.24 14:50:04 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.11.24 16:41:03 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ÑANCUFIL Irma Gladys
Date: 2023.11.24 20:06:59 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Irma Gladys Ñancufil
Conjueza Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2023.11.28 11:55:15 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 JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.11.28 11:55:26 -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-2023-49080315-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 28 de Noviembre de 2023

Referencia: "MASSALIN PARTICULARES S.A." - 2360-0066419/13

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2023-49066671-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el N° 4666.

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: 2023.11.28 12:24:53 -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 JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.11.28 12:24:49 -03'00'