



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

  
Dr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

LA PLATA, 11 de abril de 2019.-----

**AUTOS Y VISTOS:** El Expediente número 2360-0242026 del año 2015, caratulado "SERV DE ALMACEN ZONA FRANCA Y MTOS".-----

**Y RESULTANDO:** Que a fojas 165/168, el Subgerente de Coordinación Regional Azul, dependiente de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dictó la Disposición Delegada (SEFSC) N° 006-016/2016, mediante la cual sancionó a la firma "SERVICIOS DE ALMACEN ZONA FRANCA Y MANDATOS", en su carácter de agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por haber incurrido en la infracción de defraudación fiscal, prevista en el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal (T.O. 2011 y concordantes de años anteriores), en lo vinculado a las posiciones fiscales 2Q 04/2011, 1Q 08/2012, 2Q 03/2011, 2Q 11/2012, 1Q 09/2011, 2Q 06/2011, 2Q 06/2010, 2Q 08/2011, 2Q 10/2011, 1Q 01/2014, 1Q 08/2011, 2Q 06/2012, 1Q 06/2011, 1Q 02/2014, 2Q 10/2012, 2Q 09/2013, 2Q 09/2011, 1Q 07/2011, 1Q 07/2010, 2Q 05/2011, 1Q 09/2010, 2Q 07/2011, 2Q 09/2012, 2Q 09/2010, 2Q 05/2012, 1Q 12/2013, 1Q 05/2011, 1Q 11/2011, 1Q 10/2011, 1Q 10/2012, 2Q 10/2013, 1Q 04/2011, 1Q 10/2010, 2Q 12/2013, 2Q 07/2012, 1Q 06/2012, 1Q 09/2012, 1Q 10/2013, 1Q 12/2012, 1Q 07/2012, 2Q 08/2012, 1Q 11/2012 y 2Q 01/2014 del Régimen General de Retención; y 1Q 12/2012, 1Q 12/2013, 2Q 5/2012, 2Q 10/2012, 1Q 09/2012, 2Q 11/2012, 1Q 10/2012, 1Q 11/2012, 1Q 09/2013, 1Q 07/2012, 1Q 06/2012, 1Q 01/2014, 2Q 06/2012, 1Q 10/2013, 2Q 08/2012, 2Q 09/2013, 2Q 12/2013, 1Q 08/2012, 2Q 01/2014, 2Q 09/2012, 2Q 10/2013, 2Q 07/2012 y 1Q 02/2014 del Régimen General de Percepción. Así, aplicó a la citada firma una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) de los montos de impuesto defraudado, y declaró responsable solidario e ilimitado por el pago de la misma, al Sr. Ignacio Rey Iraola (ver artículos 1° y 2°).-----

-----A fojas 1/9 del Alcance N° 1, que corre agregado como fojas 189, el Dr. Mario Enrique Althabe, invocando la gestión procesal prevista en el artículo 48 del C.P.C.C.B.A. en favor de la firma "Servicios de Almacén Zona Franca y Mandatos S.A." y del Sr. Ignacio Rey Iraola, interpuso recurso de apelación en los términos del artículo 115 inciso b) del Código Fiscal T.O. 2011 contra la

citada disposición; dicha gestión fue ratificada a foja 1 del Alcance N° 2, que corre agregado como fojas 192.-----

-----A fojas 193, se elevaron las actuaciones a este Tribunal (Cfr. artículo 121 del Código Fiscal T.O. 2011).-----

-----A fojas 195, se dejó constancia de que la presente causa fue adjudicada a la Vocalía de la 9° Nominación, a cargo de la Cra. Silvia Ester Hardoy, y que en orden a ello, conocerá en la misma la Sala 3ra. de este Tribunal. Asimismo, se ordenó el impulso de las actuaciones.-----

-----A fojas 203, se dio traslado del recurso incoado a la Representación Fiscal para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (Cfr. artículo 122 del Código Fiscal T.O 2011); a fojas 204/209, obra el pertinente escrito de réplica.-----

-----Asimismo, a fojas 212 se confirió un nuevo traslado a la Representación Fiscal, por el término de quince (15) días, a efectos de que informe si a la fecha de vigencia de la Ley N° 14.890 se encontraban cancelados el impuesto y los accesorios pertinentes, vinculados a las posiciones fiscales sancionadas en la disposición apelada. A fojas 213/214, obra la respuesta fiscal.-----

-----A fojas 220, se hizo saber a las partes que en virtud de lo dispuesto mediante Acuerdo Extraordinario N° 87/17, la instrucción de la causa estará a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, quedando la Sala integrada con la Dra. Laura Cristina Ceniceros y el Dr. Carlos Ariel Lapine.-----

-----A fojas 223 se llamó autos para sentencia, providencia que ha sido notificada a las partes (Cfr. surge de fojas 224/225).-----

**CONSIDERANDO:** I.- Que mediante el recurso incoado, la parte apelante expone los hechos del caso y plantea los siguientes puntos de agravios: 1) Prescripción penal. Bajo el presente acápite, recuerda que el Código Fiscal, en su artículo 157, establece un plazo de prescripción de 5 años, computable a partir del 1° de enero siguiente al momento en que se produzca la infracción, y sobre dicha base considera prescriptas las obligaciones fiscales vinculadas al año 2010.-----

-----Agrega que, sin embargo, siendo de evidente naturaleza penal, a las infracciones consagradas en el Código Fiscal corresponde aplicar lo establecido



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0242026/15  
“ **SERV DE ALMACEN ZONA FRANCA Y  
MTOS** ”

Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

—en la materia— en la legislación federal (Código Penal), en virtud del principio de supremacía que tiene la Constitución Nacional y las leyes dictadas en su consecuencia (Cfr. artículos 31 y 75 inc. 12 de la Constitución Nacional).-----

-----Así, y destacando que son inválidas las normas de legislación local que contradicen el citado ordenamiento, afirma que el plazo de prescripción a considerar es de 2 años (Cfr. artículo 62 inc. “5” del Código Penal) y que debe computarse desde la medianoche del día en que se cometió el delito; que no es aplicable la excepción de “delito continuo”; que no hay posibilidad de suspensión en el caso que nos ocupa; y que finalmente, y aún suponiendo que cada infracción es un nuevo delito que interrumpe la prescripción del anterior, al momento en que se ordenó instruir el sumario pertinente (primer requerimiento acusatorio), ya se encontraban prescriptas la mayoría de las posiciones fiscales imputadas.-----

-----2) Improcedencia de la sanción aplicada: a) Ausencia de dolo. Al respecto, destaca que la regularización de los montos adeudados se hizo espontáneamente, y que la Autoridad de Aplicación inició las actuaciones mucho tiempo después de que el responsable realizara todos los ingresos, con los intereses y recargos pertinente (estos últimos, de carácter punitivo).-----

-----Indica asimismo, que esta situación no implicó ocultamiento ni aprovechamiento económico de los importes detraídos, motivo por el cual resulta irrelevante el hecho de “mantener impuestos retenidos”. Concluye sosteniendo que en el caso no ha concurrido una conducta intencional (dolosa).

-----b) Inimputabilidad de los errores. En este punto, alega que la sanción discutida no está asentada en una obligación jurídicamente válida, sino sobre un error que fue cometido por la empresa en el marco de una actividad que desarrolla a título de colaboración con el Fisco; y que el régimen de percepción pertinente, en particular, resulta ilegítimo por ausencia de fundamento jurídico e inexistencia de facultades administrativas para su instauración. En apoyo de estas últimas afirmaciones, efectúa un somero análisis de la legislación y demás normativa involucrada, a la luz de las facultades reconocidas a la Autoridad de Aplicación y la delegación impropia contenida en aquéllas.-----

-----c) Atipicidad de la conducta. Bajo el presente acápite, la recurrente enfatiza

los argumentos expresados en el capítulo "III- HECHOS" de su recurso – resumidos en el punto 2), a) del presente Considerando–, destacando que la figura infraccional prevista en el inciso b) del artículo 62 del Código Fiscal –T.O. 2011 y concordantes de años anteriores–, debe correlacionarse desde el aspecto intencional o subjetivo, con lo regulado –al respecto– en el inciso a) de la referida norma.-----

-----Así, afirma que dicha infracción requiere para su configuración de la concurrencia del elemento intencional, circunstancia que en el caso no acontecería, toda vez que fue el propio responsable quien denunció las recaudaciones en cuestión y, luego, depositó espontáneamente los tributos en cuestión (junto con los intereses y recargos pertinentes), todo lo cual, excluye la posibilidad de que medie "ardid" o "engaño".-----

-----3) Contradicción del principio *Non Bis in Idem*. Sostiene al respecto, que en atención a que la firma ha abonado espontáneamente –al ingresar al Fisco el importe de los tributos oportunamente recaudados– los recargos previstos en el en el Código Fiscal, de naturaleza penal, la multa aplicada mediante la resolución apelada resulta improcedente al vulnerar el principio del *Non Bis in Idem*, el cual proscribe la posibilidad de sancionar dos o mas veces a una misma persona por idénticos hechos.-----

-----Agrega que dicha situación se verifica, incluso, respecto de los intereses previstos en el artículo 96 del citado cuerpo normativo, los cuales fueron cancelados oportunamente por la responsable, toda vez que los mismos no son meramente moratorios, sino que poseen –en atención al incremento que contempla el citado artículo– un componente punitivo.-----

-----4) Improcedencia de la responsabilidad solidaria extendida. En este sentido, afirma que la Autoridad de Aplicación, sobre la base de lo dispuesto por los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, ha imputado objetivamente la citada responsabilidad solidaria e ilimitada, lo cual ha sido invalidado recientemente por la Excm. Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso, Francisco. Sucesión y otros s/ apremio" (Sentencia de fecha 02/07/2014).-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0242026/15  
“ **SERV DE ALMACEN ZONA FRANCA Y  
MTOS** ”

-----Destaca asimismo, que las citadas normas no pueden ser aplicadas en forma objetiva por el Fisco, sino que deben circunscribirse al marco de la legislación de fondo que rige a las personas jurídicas. Así, resaltando lo dispuesto por la Ley N° 19.550, expresa que la ley federal limita la responsabilidad personal de los socios, salvo en supuestos excepcionales, fundados en un comportamiento individual reprochable.-----

-----Sobre dicha base, indica que la disposición recurrida no imputa personalmente hecho concreto alguno, sino que pretende crear una obligación personal y solidaria por el sólo hecho de haber participado en la administración social.-----

-----Finaliza profundizando dichas consideraciones y afirmando que la responsabilidad endilgada posee naturaleza represiva.-----

**II.-** Que la Representación Fiscal, luego de exponer los antecedentes del caso y los agravios de la apelante, procede a su refutación.-----

-----Así, en primer término afirma la improcedencia del planteo prescriptivo incoado, en tanto pretende cuestionar la autonomía del derecho tributario, concepto este último que ha sido acogido por los tribunales.-----

-----Sostiene, con respecto al cómputo de los plazos de prescripción pertinentes, que éstos comenzaron a correr el 1° de enero de 2011, debido a lo cual, las facultades del Fisco para aplicar y hacer efectivas las sanciones previstas en el Código Fiscal no se encontraban prescriptas al momento en que se notificó la Disposición de Inicio (los días 19 y 22 de octubre de 2015). Recuerda en este marco, la causal de suspensión establecida en el artículo 161 inciso b) del Código Fiscal, y agrega que tal suspensión se prorroga –con el dictado de la resolución en crisis– hasta los noventa (90) días posteriores al dictado de la Sentencia de este Tribunal.-----

-----Por otra parte, indica que resulta impertinente la queja relativa a otorgarle naturaleza penal a la sanción aplicada, puesto que a la luz de la autonomía del derecho tributario, las infracciones tienen caracteres propios; y que, conforme la facultad provincial para legislar en la materia (artículo 121 de la Constitución Nacional) y tratándose el Derecho Penal de un ordenamiento dictado para resguardar intereses totalmente disímiles a los regulados por el Código Fiscal,

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESP;  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87);  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

su aplicación sólo podría ser viable ante la exclusiva ausencia de normas específicas, circunstancia que no acontece en autos.-----

-----Con respecto a la validez de los regímenes de recaudación, afirma que la obligación tributaria instaurada es producto de una imposición legal reglada por el propio Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (Cfr. artículos 94, 202 y 203) y que, a su vez, responde a las potestades tributarias locales. Destaca asimismo que el agente, en este caso, se encuentra inscripto, y que habiendo retenido y percibido importes tributarios –tal como lo reconoce en la pieza recursiva– no ingresó oportunamente los mismos al Fisco; y por lo demás, sostiene que el desfasaje temporal que se verifica entre la recaudación practicada y el hecho imponible, no resulta justificante de la conducta infraccional desplegada.-----

-----En relación con el agravio por el cual la apelante sostiene que la sanción aplicada vulnera la garantía constitucional del *Non Bis in Idem*, resalta que la Autoridad de aplicación se ha limitado a aplicar la normativa vigente. Cita doctrina y precedentes de este Cuerpo.-----

-----Finalmente, ratifica la procedencia de la responsabilidad solidaria extendida en autos, afirma que para su imputación se requiere –únicamente– la comprobación del efectivo ejercicio del cargo dentro del órgano de administración de la firma, niega que la misma posea carácter subsidiario y, finalmente, señala como fundamento legal de la referida responsabilidad los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal (T.O. 2011 y concordantes de años anteriores). Cita precedentes de este Tribunal y concluye recordando la incompetencia del mismo para resolver los planteos de inconstitucionalidad interpuestos.-----

-----Así, solicita que –en virtud de lo expuesto– se rechacen los agravios incoados y se confirme la resolución apelada.-----

**III.-** Que en atención a lo informado por la Representación Fiscal a fojas 213/214, lo que surge de las constancias de la base de datos de la Autoridad de Aplicación agregadas a 7/138 y lo expresado por el Juez Administrativo a fojas 165 y 167 del acto apelado, en forma preliminar corresponde señalar que el agente ha ingresado al Fisco el tributo oportunamente recaudado, junto con los



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

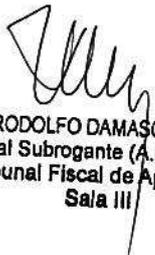
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0242026/15  
“ **SERV DE ALMACEN ZONA FRANCA Y  
MTOS** ”

intereses y recargos pertinentes, en lo vinculado a las posiciones fiscales: 1Q 08/2012, 2Q 11/2012, 1Q 09/2011, 2Q 06/2011, 2Q 08/2011, 2Q 10/2011, 1Q 01/2014, 1Q 08/2011, 2Q 06/2012, 1Q 06/2011, 1Q 02/2014, 2Q 10/2012, 2Q 09/2013, 2Q 09/2011, 1Q 07/2011, 2Q 05/2011, 2Q 07/2011, 2Q 09/2012, 2Q 05/2012, 1Q 12/2013, 1Q 05/2011, 1Q 11/2011, 1Q 10/2011, 1Q 10/2012, 2Q 10/2013, 2Q 12/2013, 2Q 07/2012, 1Q 06/2012, 1Q 09/2012, 1Q 10/2013, 1Q 12/2012, 1Q 07/2012, 2Q 08/2012, 1Q 11/2012 y 2Q 01/2014 del Régimen General de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y 1Q 12/2012, 1Q 12/2013, 2Q 5/2012, 2Q 10/2012, 1Q 09/2012, 2Q 11/2012, 1Q 10/2012, 1Q 11/2012, 1Q 09/2013, 1Q 07/2012, 1Q 06/2012, 1Q 01/2014, 2Q 06/2012, 1Q 10/2013, 2Q 08/2012, 2Q 09/2013, 2Q 12/2013, 1Q 08/2012, 2Q 01/2014, 2Q 09/2012, 2Q 10/2013, 2Q 07/2012 y 1Q 02/2014 del Régimen General de Percepción de dicho impuesto; todo ello, resta destacar, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 14.890 (31 de enero de 2017; Cfr. Arts. 2 y 10 de la citada norma y publicación del 30/01/2017 del B.O. N° 27.960).-----

-----Así, acreditados los referidos extremos, se consideran aplicables la Ley N° 14.890 y la Resolución Normativa (ARBA) N° 3/17, las cuales implementan un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas (y vencidas hasta el 30 de noviembre de 2016) por los agentes de recaudación de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y de Sellos o sus responsables solidarios.-----

-----Cabe recordar que la Ley N° 14.890, mediante su artículo 1º, estableció con carácter excepcional dicho régimen, incluyendo en el mismo a las obligaciones que se encontraran en discusión administrativa; y que a través de su artículo 2º, consagró los beneficios del mismo, los cuales incluyen la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos y de las multas aplicadas, y de los pertinentes intereses (estos últimos, en porcentajes variables conforme el importe total de ingresos que hubieran sido declarados por el agente como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos durante el año 2015, gravados, no gravados y exentos por el desarrollo de cualquier actividad, dentro o fuera de la Provincia). Debe destacarse en este punto, que la reducción de intereses, recargos y multas, se prevé también para aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPO  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87).  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de la ley.-----

-----Por su parte, y a raíz de lo establecido mediante el artículo 6° de la Ley N° 14.890, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires dictó la Resolución Normativa N° 3/17 (publicada en el Boletín Oficial N° 27.967 del día 8 de febrero de 2017), a través de la cual dispuso: “Tratándose de actuaciones exclusivamente referidas a conceptos reducidos de conformidad con lo previsto en el artículo 10, siempre que se trate de deuda en instancia prejudicial, se ordenará de oficio y sin mas trámite el archivo de las mismas, previa verificación de la regularización de la totalidad de los montos que conformaron oportunamente la obligación principal y los accesorios correspondientes no alcanzados por reducciones.” (ver artículo 12° de la citada disposición).-----

-----Conforme ello, y habiéndose acreditado los extremos requeridos por las normas transcriptas (según se expusiera *ut supra*), deben tenerse por reducidas el cien por ciento (100 %) de las multas aplicadas a la firma de autos mediante la Disposición Delegada (SEFSC) N° 006-016/2016, en lo estrictamente vinculado a las posiciones fiscales listadas, y declarar de abstracto tratamiento los agravios incoados a su respecto por la parte apelante; lo que así se declara.

-----Establecido lo que antecede, corresponde entonces analizar los agravios interpuestos por la recurrente contra disposición dictada por la Autoridad de Aplicación, los cuales subsisten únicamente –en función de lo resuelto *ut supra*– respecto de las posiciones fiscales 2Q 04/2011, 2Q 03/2011, 2Q 06/2010, 1Q 07/2010, 1Q 09/2010, 2Q 09/2010, 1Q 04/2011 y 1Q 10/2010 del Régimen General de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-----

-----Así, comenzando con el tratamiento del planteo de prescripción opuesto, debe señalarse en primer término –en relación con la aplicación de la normativa federal de fondo (o común) en esta materia– que si bien la limitación de las potestades locales en punto a la regulación del instituto de la prescripción liberatoria, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporánea, a efectos de resolver el presente planteo, basta con analizar si los artículos 157 a 161 contenidos bajo Libro I –Parte General–, Título XIV –de la Prescripción–, del



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0242026/15  
“ **SERV DE ALMACEN ZONA FRANCA Y  
MTOS** ”

Código Fiscal (T.O. 2011 y concordantes de años anteriores) han merecido –en lo pertinente– la tacha de inconstitucionalidad por parte de los órganos judiciales mencionados por el artículo 12 de dicho cuerpo normativo, para en todo caso, merituar la posibilidad de aplicar los precedentes que así lo hayan hecho; todo ello, en el sentido y con el alcance solicitado por la parte apelante.-----

-----Cabe recordar en este punto, que el artículo 12 del Código Fiscal dispone: “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”.-----

-----En este marco, entonces, corresponde destacar que ni la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, ni la Corte Suprema de Justicia de la Nación, han declarado la inconstitucionalidad de los referidos artículos en lo que hace a la materia infraccional.-----

-----Consecuentemente, el planteo incoado debe evacuarse a la luz de lo dispuesto por el Código Fiscal vigente; lo que así se declara.-----

-----En este sentido, resulta necesario advertir que el artículo 157 del Código Fiscal –T.O. 2011–, dispone: “Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código y para aplicar y hacer efectivas las sanciones en él previstas” (el resaltado no consta en el original); y por su parte, que el artículo 159 del mismo cuerpo normativo (en su texto anterior a la reforma operada mediante Ley N° 14.333), prescribe: “El término de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las multas comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente”.-----

-----De ese modo, los términos de prescripción de las facultades sancionatorias del Fisco deben considerarse nacidos el 1° de enero de 2011, en lo vinculado a las posiciones fiscales 2Q 06/2010, 1Q 07/2010, 1Q 09/2010, 2Q 09/2010 y 1Q 10/2010; y el 1° de enero de 2012, en lo relacionado con las posiciones fiscales

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

2Q 04/2011, 2Q 03/2011 y 1Q 04/2011 (en todos los casos, del Régimen General de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos).-----

-----A su vez, dichos términos habrían fenecido el 1º de enero de 2016, en el primer caso, y el 1º de enero de 2017, en el segundo.-----

-----Sin embargo, el caso de autos: 1) el dictado y notificación de la Disposición Delegada (SEFSC) N° 204/15 (de Inicio del Procedimiento Sumarial) operó como causal suspensiva del término de prescripción vinculado a las posiciones fiscales 2Q 06/2010, 1Q 07/2010, 1Q 09/2010, 2Q 09/2010 y 1Q 10/2010, conforme lo dispuesto por el ante último párrafo del artículo 161 del Código Fiscal T.O. 2011 (artículo 135 del T.O. 2004, texto según reforma operada mediante el artículo 82 de la Ley 14.044); y 2) el dictado y notificación de la Disposición Delegada (SEFSC) N° 006-016/2016 (Disposición Sancionatoria), operó –a su vez– como causal suspensiva del término de prescripción relacionado con las posiciones fiscales 2Q 04/2011, 2Q 03/2011 y 1Q 04/2011, conforme lo establecido por el inciso b) del citado artículo 161 del Código Fiscal.-----

-----Consecuentemente, y resaltando que el acto apelado ha sido dictado dentro de los plazos previstos en el referenciado ante último párrafo del artículo 161 del Código Fiscal (T.O. 2011), corresponde sostener que las facultades de la Autoridad de Aplicación para aplicar las sanciones de autos no se encuentran prescriptas; lo que así se declara.-----

-----Resuelto ello, y comenzando con el análisis de los agravios de fondo incoados, resulta menester analizar la conducta de la firma “Servicios de Almacén de Zona Franca y Mandatos S.A.”, en su carácter de agente de recaudación (Régimen General de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos), y la sanción aplicada.-----

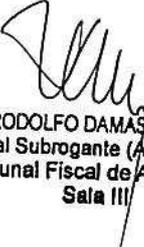
-----En este sentido, debe recordarse que la infracción impropriamente denominada “defraudación fiscal”, prevista en el inciso b) del artículo 62 del Código Fiscal –T.O. 2011 y concordantes de años anteriores–, y dentro de la cual se pretende comprender al accionar de la firma de autos, sanciona al ilícito cometido por los agentes de recaudación cuando mantienen en su poder el dinero retenido o percibido en concepto de impuesto, una vez vencido el plazo



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0242026/15  
“ SERV DE ALMACEN ZONA FRANCA Y  
MTOS ”

  
Dr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

fijado para su depósito.-----

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

-----Aclarado ello, entonces, corresponde señalar que la figura infraccional imputada debe ser analizada desde una doble perspectiva: a) objetiva, es decir, si en el caso se verifica el incumplimiento material del deber de ingresar en término el impuesto previamente retenido y/o percibido; b) subjetiva, como requisito esencial para tenerla por configurada.-----

-----Así, debe advertirse en forma preliminar que no existe controversia vinculada a la configuración del elemento objetivo en cuestión, debido a lo cual, no corresponde expedirse al respecto.-----

-----Por su parte, en relación con el elemento subjetivo propio de la figura imputada, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia Nacional, en el fallo “Tool Research Argentina S.A.I.C. c. Dirección General Impositiva” (de fecha 27/04/2010), siguiendo el dictamen de la Procuradora Fiscal, expresó respecto del artículo 48 de la Ley 11.683, similar al artículo 62 inciso b), del Código Fiscal vigente, que “Del texto del artículo transcrito surge claro que la retención no requiere que sea fraudulenta sino que corresponde la multa por el mero hecho de mantener el particular en su poder los importes que se debió ingresar al Fisco”.-----

-----A mayor abundamiento, no resulta ocioso destacar que la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata, con idéntica cita de dicho precedente, y en consonancia con el criterio expuesto por la Corte Nacional, sostuvo: “De idéntica forma se ha pronunciado la Suprema Corte Provincial en distintos precedentes, al expresar que la singular figura de la defraudación del agente de recaudación (prevista en el inc. 'b' del artículo 62

del Código Fiscal T.O. 2011 y ccss. anteriores) se configura con el mantenimiento del dinero fiscal en su poder, luego de vencidos los plazos fijados para su depósito; sin que sea requisito la concurrencia de maniobras ardidasas para lesionar al Fisco, tales como las enunciadas en el inc. 'a' de la norma (conf. causas B. 52.728, 'Capital Compañía Argentina de Seguros Generales S.A.', sent. de 28-III-1995; B. 53.000, 'Federación Bioquímica Provincia de Buenos Aires', sent. de 30-V-1995; B. 62.652 y B. 62.648, 'Banco de La Pampa', ambas sents. de 30-IX-2009, entre otras)" [Causa N° 15233 CCALP "Industrias Alimenticias Mendocinas S.A y otros c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires S/ Recurso Directo Tribunal de Apelacion Fiscal (411)", Sentencia de fecha 14 de julio de 2016].-----

-----Así, afirmó: "Teniendo especialmente en consideración la jurisprudencia de la Corte Nacional y del Máximo Tribunal Provincial, así como el texto de la norma analizada, es necesario concluir que la figura infraccional *sub examine* no requiere 'dolo', sino 'culpa', y los planteos vinculados al dolo –y su demostración– no son de recibo. En idéntico sentido, la Suprema Corte expresó que '...en la especie, al señalar la actora que a través de la doctrina elaborada por la Corte Suprema Nacional resulta imprescindible la comprobación del elemento subjetivo para la configuración de la defraudación fiscal, desconoce que dicho Tribunal fijó el requisito genérico de la culpabilidad en materia de infracciones fiscales, comprensivo tanto del dolo como de la mera culpa (causa 'Parafina del Plata', Fallos 271:297), y solo se expidió respecto de la necesidad de que hubiera dolo para consumar la defraudación fiscal tipificada por una norma que exigía que la retención indebida fuese 'fraudulenta' (causa 'Usandizaga', sent. del 15-X-1981; 'Jurisprudencia Argentina', 1982-III-388)' (Causa B. 63.340, "Renault Argentina S.A.", sent. del 27-V-2015)".-----

-----En este marco, luego, debe analizarse si concurre en las presentes actuaciones, alguna causal exculpatoria. Ello así, destacando que una vez verificada la configuración material de la conducta infraccional imputada, corresponderá al interesado alegar y acreditar alguna causal de eximición suficiente, que permita tener por no configurado el elemento subjetivo en cuestión.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0242026/15  
“ SERV DE ALMACEN ZONA FRANCA Y  
MTOS ”

-----Al respecto, en primer término debe señalarse que el planteo de la recurrente por el cual controvierte la validez jurídica del Régimen General de Percepción (instaurado por la Autoridad de Aplicación a la luz de la delegación legislativa efectuada por el Código Fiscal), carece de relevancia frente a las posiciones fiscales cuya sanción ha quedado subsistente en función de lo resuelto *ut supra* y, por lo demás, encierra inevitablemente un pedido de declaración de inconstitucionalidad que este Tribunal no puede atender, al no darse los presupuestos contemplados en los artículos 12 del citado código y 14 de la Ley N° 7306/0; lo que así se declara.-----

-----No obstante ello, cabe aclarar que no se advierte cómo la validez jurídica – o no– del sistema de recaudación implantado podría actuar como eximente de responsabilidad, si la infracción imputada se configura –precisamente– cuando el agente actúa conforme la obligación impuesta a través del mismo, recaudando efectivamente los importes tributarios correspondientes, y sin embargo, omite depositarlos oportunamente, reteniendo indebidamente los recursos estatales en cuestión.-----

-----Conforme lo expuesto, debe rechazarse el planteo introducido en este punto; lo que así se declara.-----

-----A su vez, en relación con el agravio de la recurrente por el cual sostiene – básicamente– que la firma responsable no ha desarrollado una conducta dolosa, por cuanto ella misma ha sido quien denunció las recaudaciones practicadas, para posteriormente proceder –aunque en forma extemporánea– a su depósito espontáneo (junto con los intereses y recargos pertinentes), debe señalarse que la presentación oportuna de las Declaraciones Juradas correspondientes no trasunta en una causal válida de eximición de responsabilidad, desde que, tal como se expuso *ut supra*, la figura infraccional imputada al agente, prevista y penada por el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal –T.O. 2011 y concordantes de años anteriores–, no requiere la presencia de las circunstancias ardidosas mencionadas en el inciso a) de la norma citada.-----

-----Por otra parte, cabe indicar asimismo que el eventual ingreso espontáneo de las retenciones practicadas (incluso, si hubiera sido con más los intereses y

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPO  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

recargos pertinentes, circunstancia esta última que –no obstante lo expuesto por la apelante– no se verifica en autos; ver fojas 53/54, 57/58, 65/66, 89/90, 93/94, 99/100, 115/118, 165 y 213/214)– no exime del pago de la multa, toda vez que el ingreso extemporáneo, significó el mantenimiento en poder del agente de los fondos recaudados, luego de vencer los plazos en que debió ingresarlos.-----

-----Es decir que la conducta desplegada por el agente ha perjudicado al Erario Público, y el ingreso de lo importes en cuestión, aún espontáneo, no puede extinguir la infracción ya configurada.-----

-----Consecuentemente, corresponde rechazar el agravio incoado por la apelante en este punto y confirmar la configuración en autos de la infracción imputada por la Autoridad de Aplicación; lo que así se declara.-----

-----Establecido lo que antecede, con respecto al agravio por el cual se sostiene que la aplicación de las multas recurridas vulnera el principio del *non bis in ídem o ne bis in ídem*, toda vez que –alega– se han abonado previamente los recargos e intereses pertinentes (a los cuales asigna naturaleza penal), corresponde señalar que, precisamente y tal como se expusiera *ut supra*, respecto de las posiciones fiscales 2Q 04/2011, 2Q 03/2011, 2Q 06/2010, 1Q 07/2010, 1Q 09/2010, 2Q 09/2010, 1Q 04/2011 y 1Q 10/2010 del Régimen General de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no se ha acreditado el ingreso de estos últimos conceptos. En atención a lo expuesto, debe rechazarse sin más el planteo bajo análisis; lo que así se declara.-----

-----Resuelto ello, corresponde finalmente analizar los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos, a través del artículo 2º de la disposición apelada, al Sr. Ignacio Rey Iraola.-----

-----Así, debe señalarse en forma preliminar y frente a la alegada inconstitucionalidad y solicitud de aplicación de la normativa de fondo –Ley de Sociedades Comerciales Nº 19.550– en materia de responsabilidad de los directores de sociedades comerciales, que el planteo exorbita el ámbito de competencia de este Tribunal Fiscal, al no darse los presupuestos contemplados por los artículos 12 del Código Fiscal (T.O. 2011) y 14 del Decreto-Ley Nº 7603/70.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0242026/15  
“ **SERV DE ALMACEN ZONA FRANCA Y  
MTOS** ”

-----En este sentido, debe recordarse que la parte recurrente cita en apoyo de su petición, la Sentencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio” (C. 110.369), Sentencia de fecha 2 de julio de 2014.-----

-----Sin embargo, al respecto resulta necesario destacar: 1) que dicho precedente se vincula a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en materia tributaria, contemplada en los artículos 21 y 24 del Código Fiscal vigente, y no a la relacionada con la materia sancionatoria, la cual se encuentra prevista en el artículo 63 del referido código y resulta ser el fundamento legal de la extendida en autos; y 2) que mediante el citado fallo, la Corte Provincial –por mayoría– rechazó el recurso incoado por el Fisco por cuestiones formales, sin que pueda extraerse de ello doctrina legal alguna aplicable respecto de esta materia.-----

-----En virtud de lo expuesto, debe rechazarse el planteo incoado por la recurrente; lo que así se declara.-----

-----Siguiendo entonces con el análisis emprendido, resulta menester recordar que el artículo 55 del Código Fiscal (T.O. 2004; artículo 63 del T.O. 2011, texto anterior a la reforma operada mediante Ley N° 14.394), disponía: “En cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 60, 61 y 62 si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de las multas los integrantes de los órganos de administración”.-----

-----Cabe resaltar en este punto, que de conformidad con una uniforme doctrina de este Tribunal, dicho artículo no realiza una extensión automática u objetiva de la responsabilidad solidaria a los administradores sociales, sino que posibilita a los mismos –a través de los procedimientos administrativos previstos en la normativa fiscal– la acreditación de la concurrencia de alguna causal exculpatoria, en la medida que acreditada su condición de miembro del órgano de administración de la firma responsable, resulta carga de dicho sujeto desvirtuar la presunción legal que pesa sobre el mismo, en cuanto su condición y las responsabilidades inherentes a tales funciones.-----

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 8:  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III)

-----De acuerdo a lo expuesto, sin embargo, no habiendo alegado ni acreditado, en forma concreta e individualizada, causales exculporias suficientes como para tener por eximido de responsabilidad al Sr. Ignacio Rey Iraola, debe confirmarse en este punto la resolución recurrida; lo que así finalmente se declara.-----

**POR ELLO, SE RESUELVE:** 1) Por aplicación de la Ley N° 14.890 y la Disposición Normativa (ARBA) N° 3/17, tener por reducidas el cien por ciento (100 %) de las multas aplicadas a la firma de autos –en su condición de agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos– mediante la Disposición Delegada (SEFSC) N° 006-016/2016, en lo estrictamente vinculado a las posiciones fiscales 1Q 08/2012, 2Q 11/2012, 1Q 09/2011, 2Q 06/2011, 2Q 08/2011, 2Q 10/2011, 1Q 01/2014, 1Q 08/2011, 2Q 06/2012, 1Q 06/2011, 1Q 02/2014, 2Q 10/2012, 2Q 09/2013, 2Q 09/2011, 1Q 07/2011, 2Q 05/2011, 2Q 07/2011, 2Q 09/2012, 2Q 05/2012, 1Q 12/2013, 1Q 05/2011, 1Q 11/2011, 1Q 10/2011, 1Q 10/2012, 2Q 10/2013, 2Q 12/2013, 2Q 07/2012, 1Q 06/2012, 1Q 09/2012, 1Q 10/2013, 1Q 12/2012, 1Q 07/2012, 2Q 08/2012, 1Q 11/2012 y 2Q 01/2014 del Régimen General de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y 1Q 12/2012, 1Q 12/2013, 2Q 5/2012, 2Q 10/2012, 1Q 09/2012, 2Q 11/2012, 1Q 10/2012, 1Q 11/2012, 1Q 09/2013, 1Q 07/2012, 1Q 06/2012, 1Q 01/2014, 2Q 06/2012, 1Q 10/2013, 2Q 08/2012, 2Q 09/2013, 2Q 12/2013, 1Q 08/2012, 2Q 01/2014, 2Q 09/2012, 2Q 10/2013, 2Q 07/2012 y 1Q 02/2014 del Régimen General de Percepción de citado tributo, y declarar de abstracto tratamiento los agravios incoados a su respecto por la parte apelante; 2) Rechazar en lo restante, el recurso de apelación interpuesto a fojas 1/9 del Alcance N° 1, que corre agregado como fojas 189, por el Dr. Mario Enrique Althabe, invocando la gestión procesal prevista en el artículo 48 del C.P.C.C.B.A. en favor de la firma “Servicios de Almacén Zona Franca y Mandatos S.A.” y del Sr. Ignacio Rey Iraola (gestión ratificada a foja 1 del Alcance N° 2, que corre agregado como fojas 192) y confirmar, en cuanto ha sido materia de agravios, la citada disposición sancionatoria, dictada a fojas 165/168 por el Subgerente de Coordinación Regional Azul, dependiente de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Regístrese y



Provincia de Buenos Aires

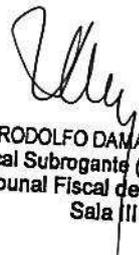
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0242026/15  
"SERV DE ALMACEN ZONA FRANCA Y  
MTOS"

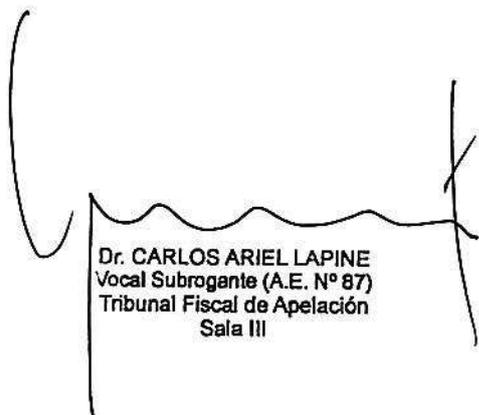
notifíquese. Cumplido, devuélvase.-----



Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III



Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III



Dr. CARLOS ARIEL LAPINE  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

quite mi,



Dra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaría de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRADA BAJO EL N° 4099  
SALA III

