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-2023-46392295-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 8 de Noviembre de 2023

Referencia: MATERPEL S.A. 2360-0082668/18

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-0082668, del año 2018, caratulado "MATERPEL S.A.".

Y RESULTANDO: Que, a fojas 127, se elevan las presentes actuaciones a este Tribunal (Conf. Art. 121 del Código Fiscal), con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 1/5 del Alcance Nº 1 (que corre como fojas 124) por el Sr. Alfonso Espósito, por su propio derecho y en carácter de presidente de la firma "MATERPEL S.A.", y el Sr. Mario Eusebio Espósito, por su propio derecho, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Gabriel Oscar Rodríguez Goyena, contra la Disposición Delegada SEATYS STL N° 632/18, dictada a fojas 104/110 por la Subgerente de Coordinación Trenque Lauquen, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante la citada disposición, la Autoridad de Aplicación sancionó a la firma del epígrafe, en su calidad de agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Regímenes Generales de Retención y Percepción), por haber incurrido en la infracción prevista y penada por el Art. 62, Inc. "b" del Código Fiscal, aplicándole una multa equivalente al trecientos por ciento (300%) del impuesto recaudado y no depositado, importe que asciende a la suma de pesos cien mil ciento noventa y seis con cuatro centavos ($ 100.196,04). Asimismo, declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada para el pago de la multa aplicada, junto con el agente de autos, de los Sres. Mario Eusebio Esposito y Alfonso Esposito (Conf. Arts. 21, 24 y 63 del señalado código).

A fojas 129, se deja constancia de que la presente causa resultó adjudicada a la Vocalía de la 9na Nominación, a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, y que, en orden a ello, conocerá en la misma la Sala 3ra. de este Tribunal, integrada con la Dra. Laura Cristina Ceniceros y el Dr. Carlos

Ariel Lapine (todos, en calidad de Vocales subrogantes; Conf. Acuerdo Extraordinario Nº 87/17). Asimismo, se ordena el impulso de las actuaciones.

A fojas 135, se dispone el traslado del recurso de apelación articulado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días, para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones (Conf. Art. 122 del Código Fiscal; texto anterior a la reforma operada mediante Ley Nº 15.311). A fojas 136/140, obra el escrito de contestación.

Finalmente, a fojas 147 se hace saber que esta Sala ha quedado definitivamente integrada por el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, a cargo de la Vocalía instructora, y el Dr. Ángel Carlos Carballal, a cargo de la Vocalía 7ma. de la misma, ambos en carácter de Vocales subrogantes; y por el Dr. Franco Osvaldo Luis Gambino, en carácter de Conjuez (Conf. Ac. Ordinario Nº 58/22 y Ac. Extraordinario Nº 102/22 y Acta N° 5). Asimismo, se provee el ofrecimiento probatorio propuesto por la apelante y, consentida que fuera la integración de la Sala, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículo 126 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que, mediante el recurso interpuesto, la parte apelante, luego de efectuar una breve reseña de los antecedentes del caso, expresa los siguientes puntos de agravio.

a) Razonabilidad de la sanción. Bajo el presente acápite, citando diversos precedentes, sostiene que la multa aplicada, equivalente al trescientos por ciento (300 %) de los importes defraudados, resulta desproporcionada, confiscatoria y, en difinitiva, irrazonable, atalaya desde la cual solicita su reducción al mínimo legal previsto.

b) Inconstitucionalidad de la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes. En este punto, los Sres. Mario Eusebio y Alfonso Espósito se agravian de la responsabilidad solidaria e ilimitada que se les ha extendido para el pago de la multa aplicada al agente de autos, afirmando la inconstitucionalidad de las normas locales que la regulan, por considerar que vulneran la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550 y diversas normas constitucionales, como las que reconocen el derecho a la propiedad y al ejercicio de una industria lícita.

II.- Que, a su turno, la Representación Fiscal, luego de resumir los antecedentes del caso y los agravios de la parte apelante, procede a su refutación, ratificando en primer término la configuración de la infracción oportunamente imputada por la ARBA, sobre la base de diversas consideraciones y citas de precedentes de este Tribunal.

Así, en relación con el monto de la multa aplicada al agente, remite a lo expresado en el acto sancionatorio, citando expresamente las consideraciones que expusiera el Juez Administrativo en dicha disposición a fin de justificar el *quantum* cuestionado.

A su vez, afirma que la Autoridad de Aplicación ha fijado este último considerando los elementos atenuantes y agravantes acreditados en el marco de las presentes actuaciones; y que, en todo caso, incumbía a la apelante acreditar la desproporción alegada, circunstancia que, sostiene, ha

omitido en la instancia. Cita jurisprudencia.

Por su parte, con respecto a la responsabilidad solidaria cuestionada, señala que, conforme rezan los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal, la misma se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos, por la calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente de aquél. Afirma en este sentido, que dicha responsabilidad no resulta subsidiaria, ni posee beneficio de excusión.

Asimismo, resalta las características esenciales de dicha responsabilidad, particularizando sus consideraciones en lo relacionado con el plano sancionatorio. Destaca la presunción que pesa sobre el administrado a partir de la ocupación de su cargo en el órgano de administración de la firma responsable y sostiene que las constancias de autos acreditan los extremos necesarios para su procedencia. Considera que, en todo caso, la prueba vinculada a la inexistencia de culpa recae sobre el interesado.

Por último, en relación con la inconstitucionalidad planteada, luego de advertir que el Juez Administrativo ha resuelto la cuestión con estricto apego al Código Fiscal, señala que la facultad local para apartarse de lo dispuesto por la Ley Nº 19.550 de Sociedades Comerciales se encuentra garantizada en el Art. 121 de la Constitución Nacional. Recuerda finalmente la incompetencia de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de las leyes.

III.- VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, en este contexto, corresponde establecer si la Disposición Delegada SEATYS STL N° 632/18, se ajusta a derecho.

En este sentido, advierto –de forma preliminar– que la apelante, a la hora de plantear su agravio vinculado al *quantum* de la multa aplicada, concluye su exposición solicitando la reducción de dicha sanción "*...en caso de que luego de las probanzas de autos se determine la existencia de alguna multa a tributar por Materpel S.A. como Agente de recaudación...*".

Sin embargo, no se vislumbra en dicho acápite, ni en aquel vinculado a los antecedentes del caso, agravio alguno técnicamente expresado contra la configuración en autos de la infracción imputada por la Autoridad de Aplicación (mucho menos discriminando la situación de la firma responsable de acuerdo con su rol como agente de percepción o de retención, siendo que la mecánica de recaudación difiere ostensiblemente en cada caso). Por lo demás, y aunque hubiese sido impropio desde la técnica empleada por la apelante, tampoco se observa ofrecimiento probatorio alguno que permita inferir un agravio en este sentido.

Consecuentemente, corresponde sin más analizar el planteo formulado contra el *quantum* de la sanción aplicada, señalando –en forma preliminar– que, de los principios aplicables al sistema represivo-tributario, también se deriva la potestad para evaluar si la pena resulta proporcional a la naturaleza de la infracción constatada, lo que surge –en modo indubitable con relación a la intervención de esta instancia– de lo dispuesto en el artículo 29 del Decreto-Ley Nº 7.603/70,

debiendo considerarse para ello a la conducta del imputado, el perjuicio sufrido por el Fisco y las circunstancias (agravantes o atenuantes) previstas en el artículo 7º del Decreto Nº 326/97.

Cabe recordar que esta última norma dispone: "*Para la graduación de las multas establecidas en el Código Fiscal se considerarán como elementos agravantes o atenuantes, sin perjuicio de otros que pudieran resultar de las circunstancias de cada caso en particular, los siguientes: a) La actitud asumida frente a la fiscalización o verificación y el grado de resistencia o colaboración ofrecidas frente a la misma, que surjan de las constancias del procedimiento. b) La organización, adecuada técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivo de comprobantes. c) La conducta observada respecto de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización o verificación. d) La gravedad de los hechos y el grado de peligrosidad fiscal que se desprende de los mismos. e) La ocultación de mercaderías y/o falsedad de los inventarios. f) La omisión por parte de los agentes de recaudación de ingresar las sumas mantenidas indebidamente en su poder, cuando hubieran existido actuaciones en trámite con ese fin. g) Registrar antecedentes, en virtud de haber sido el infractor condenado en sede judicial p aplicación de la Ley 23771 o sancionado mediante resolución firme por cualquiera de los ilícitos previstos en el Código Fiscal, dentro de los dos años anteriores al dictado de la resolución. h) La configuración de resistencia pasiva. i) La envergadura del giro comercial del contribuyente y/o el patrimonio invertido en la explotación*".

Ahora bien, en este contexto resulta necesario destacar que el Juez Administrativo resolvió aplicar una multa equivalente al trescientos por ciento (300 %) de los importes defraudados, señalando que: "*...para graduar la multa se han considerado como atenuantes la exteriorización de los importes retenidos; y como agravantes la relevancia de los montos indebidamente apropiados, la magnitud del lapso de tiempo transcurrido desde la fecha de vencimiento para ingresar el impuesto recaudado y la necesidad de acudir a la vía judicial para obtener el cumplimiento del deber del Agente de Recaudación (Titulo Ejecutivo Nº 1061736)*" (ver fojas 108 Vta. de la disposición apelada).

Frente a ello, y teniendo en consideración los agravios incoados por los apelantes, debo señalar –en primer lugar– que la magnitud del lapso de tiempo transcurrido desde la fecha de vencimiento para ingresar el impuesto recaudado y la necesidad de acudir a la vía judicial para obtener el cumplimiento del agente se encuentran correctamente valoradas como circunstancias agravantes de la conducta desplegada por este último.

Por su parte, también considero correctamente merituada, como atenuante, "*la exteriorización de los importes retenidos*", básicamente, por su incidencia a la hora de instruir el presente sumario (ver fojas 104 de la disposición apelada); y si bien dicha circunstancia no puede tener la trascendencia necesaria para reducir el monto de la multa aplicada al mínimo legal previsto (cincuenta por ciento –50%– del monto del gravamen defraudado al Fisco; Conf. Art. 62 del Código Fiscal), considero que lo expuesto sí permite reducirla y fijarla en el doscientos cincuenta por ciento (250%) de los importes indebidamente apropiados por el agente; lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, corresponde entonces abocarse al estudio de los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos, recordando que, contra su procedencia, los apelantes plantean la inconstitucionalidad de las normas locales que la regulan, por considerar que vulneran la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550 y diversas normas constitucionales, como las que reconocen el derecho a la propiedad y al ejercicio de una industria lícita.

Frente a ello, y en el marco de facultades que otorgan a este Tribunal los Arts. 12 del Código Fiscal vigente y 14 de la Ley N° 7.604/70, considero aplicable la doctrina fijada por el Máximo Tribunal local 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 –T.O.2011–, partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado 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).

En tal sentido me expedí 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 sus fundamentos, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de "economía procesal".

Advertí 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, no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del citado pronunciamiento 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 en este punto al recurso incoado por los apelantes y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria que se les ha extendido sobre la base de lo dispuesto por el artículo 63 del Código Fiscal; lo que así finalmente declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Alfonso Espósito, por su propio derecho y en carácter de presidente de la firma "MATERPEL S.A.", y el Sr. Mario Eusebio Espósito, por su propio derecho, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Gabriel Oscar Rodríguez Goyena, contra la Disposición Delegada SEATYS STL N° 632/18, dictada por la Subgerente de Coordinación Trenque Lauquen, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Fijar el monto de la multa aplicada al agente a través del Art. 3 de la citada disposición en un importe equivalente al doscientos cincuenta por ciento (250%) de las sumas indebidamente apropiadas por este. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes a través del Art. 10 de dicho acto sancionatorio.

VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: Analizada la cuestión a resolver, dejo expuesta mi coincidencia con los fundamentos desarrollados por el Vocal instructor, Cr. Crespi, por lo cual adhiero a la decisión de confirmar, aunque reducir la sanción aplicada.

En cuanto a la responsabilidad solidaria atribuida en autos, adhiero a la resolución que propone mi colega, remitiendo no obstante a los fundamentos propios expuestos en autos "DISTRIBUCION MASIVA S.A." de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de esta Sala.

Así, dejo expresado mi voto.

VOTO DEL DR. FRANCO OSVALDO LUIS GAMBINO: Adhiero a la solución propuesta por los vocales que me preceden en el voto.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Alfonso Espósito, por su propio derecho y en carácter de presidente de la firma "MATERPEL S.A.", y el Sr. Mario Eusebio Espósito, por su propio derecho, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Gabriel Oscar Rodríguez Goyena, contra la Disposición Delegada SEATYS STL N° 632/18, dictada por la Subgerente de Coordinación Trenque Lauquen, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Fijar el monto de la multa aplicada al agente a través del Art. 3 de la citada disposición en un importe equivalente al doscientos cincuenta por ciento (250%) de las sumas indebidamente apropiadas por este. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes a través del Art. 10 de dicho acto sancionatorio. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.11.01 13:02:20 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.11.01 14:03:11 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GAMBINO Franco Osvaldo Luis
Date: 2023.11.08 09:22:06 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Franco Osvaldo Luis Gambino
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2023.11.08 10:35:43 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Pro Secretario
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: 2023.11.08 10:35:48 -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-2023-46400808-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 8 de Noviembre de 2023

Referencia: MATERPEL S.A. 2360-0082668/18

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2023-46392295-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el N° 4659.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2023.11.08 10:55:06 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Pro Secretario
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: 2023.11.08 10:55:08 -03'00'