



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: "POTAGE SRL" - 2360-0464714/22

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0464714, del año 2022, caratulado "POTAGE SRL".

Y RESULTANDO: Que, a fojas 71, se elevan las presentes actuaciones a este Tribunal (Conf. Art. 121 del Código Fiscal), con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 61/63 (Conf. Art. 115, Inc. "b", del citado código), por el Sr. Italo Mostacchi, por derecho propio y en representación de la firma "POTAGE S.R.L.", con el patrocinio profesional del Cr. Alfredo Mandile, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 2213/23, dictada a fojas 52/58, por el Departamento Relatoría Área Metropolitana III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante la citada disposición, la Autoridad de Aplicación sancionó a la firma "POTAGE S.R.L.", con una multa equivalente al setenta por ciento (70%) del máximo legal previsto por el artículo 60, 2° párrafo, del Código Fiscal, monto que asciende a la suma de pesos doscientos sesenta y dos mil quinientos (\$ 262.500), por haber incurrido en incumplimiento a los deberes de información y colaboración, configurando su conducta una resistencia pasiva a la fiscalización, infracción prevista en el artículo 50, punto 9, del mismo plexo legal. A su vez, declaró responsable solidario e ilimitado, para el pago de la multa aplicada, al Sr. Mostachi Italo, de conformidad con los artículos 21 inciso 2, 24 y 63 del citado cuerpo normativo.

A fojas 73, se deja constancia de que la causa fue adjudicada a la Vocalía de la 9na. Nominación, a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi en carácter de Vocal

subrogante (Acuerdo Extraordinario N° 100/22). Asimismo, se ordena su impulso.

A fojas 90, subsanadas las deficiencias formales del recurso articulado, se ordena su traslado a la Representación Fiscal, por el término de treinta (30) días, para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones (Conf. Art. 122 del Código Fiscal). A fojas 94/96 obra el escrito de contestación.

A fojas 97, se hace saber que la Sala ha quedado integrado junto al Vocal Instructor, Cr. Rodolfo D. Crespi, con el Dr. Angel C. Carballal y el Dr. Pablo G. Petraglia como conjuetz (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). Atento el estado de las actuaciones, se dictan autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- Que, mediante el recurso interpuesto, la apelante plantea los siguientes puntos de agravio.

1) Falta de encuadramiento de la infracción imputada. Sostiene que en el presente acto no se identifica cuál o cuáles son los incisos incumplidos del artículo 50 el Código Fiscal, que dan origen a la infracción.

Manifiesta que, por tratarse de “requerimientos” y no existiendo “citaciones”, en los términos del punto 1 del artículo 50 citado, no puede considerarse incumplido el punto 2 del mismo.

Sostiene que tampoco existe incumplimiento al punto 3 de dicho artículo, porque en ningún momento se constató la negativa a inspeccionar, cosa que ningún modo puede confundirse con requerir documentación.

Por último entiende que, tratándose los puntos 4 y 5, de los sistemas informáticos, tampoco se verifica incumplimiento al respecto.

Indica que tratándose de una cuestión de derecho, no corresponde en esta instancia realizar un mayor abundamiento sobre este planteo.

2) Falta de adecuación de los requerimientos. Explica que, de conformidad con el artículo 103, último párrafo, del Código Administrativo de la Provincia de Buenos Aires, es un requisito constitutivo que el acto sea “adecuado”, cuestión que no se cumple en los requerimientos analizados ya que los mismos están inadecuadamente orientados a formas ilegítimas del ajuste.

Señala que este Tribunal se ha expresado en el expediente N° 2306-47203/03, por este mismo contribuyente, en una causa con similar orientación.

3) Falta de requisitos esenciales de los requerimientos. Menciona que, conforme el artículo 7 de la Ley N° 19.549, los requisitos del acto administrativo son la causa, la

motivación y la finalidad, elementos que no se verifican en autos.

Señala que no se pone en conocimiento del contribuyente cuales son los motivos por los cuales se le requiere documentación inconducente.

Indica que las actuaciones se limitaron a reiterar el requerimiento sin dar explicación alguna de la motivaciones y finalidades perseguidas.

Sostiene que dichos requerimientos resultan nulos, carentes de toda fuerza legal y que ello justifica el incumplimiento. Cita jurisprudencia en aval a su postura.

II.- Que, la Representación Fiscal, luego de resumir los antecedentes del caso, procede a analizar los agravios vertidos contra la disposición apelada.

En primer lugar señala que la apelante reitera los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados pormenorizadamente por el Juez Administrativo en los considerandos de la disposición en crisis.

Seguidamente, indica que alterará el orden de los planteos, y dará tratamiento al pedido de nulidad articulada, sin perjuicio del sustento erróneo en Legislación Nacional.

Así, adelanta su impertinencia, y destaca que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, recordando lo expuesto por este Tribunal, en reiterados pronunciamientos, considerando para que proceda la nulidad resulta necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo en contra de la defensa. Indica que no hay nulidad por la nulidad misma, y que no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio. Cita jurisprudencia.

Remarca que en el acto apelado se ha efectuado el relato de los hechos y de los fundamentos de derecho que han llevado a la causa de la sanción impuesta, exponiendo las circunstancias que le dieron origen y las normas aplicables, que hacen a su motivación. Señala que no debe perderse de vista que la motivación del acto no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o métodos de cálculos utilizados, cuestionamientos que no deberían articularse por la vía del recurso de nulidad.

Indica que, conforme los artículos 113 y 34 del código de rito, la Agencia posee facultades para dictar medidas, requerimientos, información, documentación, etc a fin de arribar a la verdad material.

Sostiene que el procedimiento instado se ha ceñido en todas sus etapas a la

normativa fiscal aplicable, se ha desarrollado enmarcado en la legalidad y respetando en todas y cada una de las instancias de los requerimientos efectuados, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del contribuyente, quien ha podido ejercer el derecho de defensa del contribuyente, quien ha podido ejercer las que hacían a su derecho, aun cuando resultaron infructuosas (Conf. artículo 18 de la Constitución Nacional).

Remarca que los argumentos traídos por el apelante para invalidar el acto consisten en una disconformidad con la sanción impuesta.

En referencia al planteo de la falta de encuadramiento de la infracción imputada, cita lo expuesto por el *a quo*.

Finalmente solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad.

III.- VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en autos, corresponde establecer si –en función de los agravios incoados– la Disposición Delegada SEATYS N° 2213/23, se ajusta a derecho.

Así, de manera preliminar debo señalar, frente al planteo de la Representación Fiscal direccionado –evidentemente– a poner en tela de juicio el cumplimiento por parte de la recurrente del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de los agravios expresados en el recurso incoado, que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas formuladas en el descargo interpuesto contra la resolución de inicio pertinente (máxime, si han sido rechazadas en esas instancias), en el caso, las opuestas mediante el recurso en tratamiento se dirigen clara y precisamente a controvertir la disposición apelada ante este Tribunal (y los fundamentos que sustentan, en definitiva, la sanción aplicada).

Conforme lo expuesto, corresponde tener por satisfecha la señalada carga procedimental; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, debo analizar, en primer lugar, los distintos planteos de nulidad interpuestos.

Al respecto, cabe recordar que el artículo 128 del Código Fiscal circunscribe, en principio, el ámbito de procedencia de la nulidad, y prevé, en primer término y como supuesto de la misma, a la “...*omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114...*”.

Asimismo, que el artículo 70 del mismo código -en lo que aquí interesa- establece:

“Estas resoluciones [en referencia a las resoluciones sancionatorias] deberán contener la indicación del lugar y fecha en que se practique, nombre del interesado, su domicilio fiscal y su número de contribuyente o responsable, según el caso, las circunstancias de los hechos, el examen de la prueba cuando se hubiera producido, las normas fiscales aplicables, la decisión concreta del caso y la firma del funcionario competente”.

En este contexto, corresponde indicar que la motivación, en tanto elemento esencial del acto administrativo, garantiza a los administrados el derecho a obtener una resolución fundada, que contenga los razonamientos y antecedentes –de hecho y de derecho– en que se basa (es decir, su causa), como valladar frente a la arbitrariedad del ejercicio de los poderes públicos.

Así, resaltando que la existencia de dicho elemento en el acto no implica el acierto en la selección, interpretación y aplicación de las disposiciones legales (circunstancia esta última que debe ser resuelta por vía del recurso de apelación y no de nulidad), cabe señalar que, de la lectura a los considerandos de la disposición impugnada surgen suficientemente expuestos los argumentos y razonamientos que llevaron a la ARBA a sancionar a la firma apelante, y los antecedentes de hecho y de derecho meritados por la Autoridad de Aplicación para concluir en el modo en que lo hizo, todo lo cual, por otra parte, le ha permitido presentar las defensas pertinentes.

Consecuentemente, destacando particularmente que –por lo demás– no se advierte desvío alguno del procedimiento legalmente regulado durante la tramitación de las presentes, ni una desviación de poder que afecte la finalidad el mismo, es dable sostener que el planteo introducido no resulta atendible desde este punto de análisis, debiendo hallar reparación por vía del recurso de apelación y no por el de nulidad (Conf. lo dispuesto en el artículo 128 del Código Fiscal, que admite una distinción entre ambos); lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, corresponde entonces analizar la controversia de fondo y dilucidar si en autos ha quedado debidamente acreditada la resistencia pasiva a la fiscalización que la Autoridad de Aplicación le imputa a la firma apelante, verificando las constancias de autos y las copias de las pertinentes actas, labradas en el marco del Expediente N° 2360-0365829-2020.

Así, observo en primer lugar que, conforme surge del Acta de Comprobación – Formulario R-078 “A”– N° 010379919 (cuya copia se agrega a fojas 11/12), la fiscalización, constituida en el domicilio de la firma, y no siendo atendida por persona alguna, notificó el 27 de enero de 2022 (Conf. artículo 162 Inc. “b” del Código Fiscal) el requerimiento formulado a esta última mediante el Acta de Requerimiento – Formulario R- 054– N° 010192959 (agregada en copia a fojas 13/14) de la misma

fecha, consistente en diversa documentación que se detalla en 10 incisos, advirtiendo que la misma debe ser puesta a disposición el día 23 de febrero del año 2022, en el Departamento de Inspección de la ARBA en la ciudad de La Plata y que, por lo demás, el incumplimiento fehacientemente acreditado, en más de una oportunidad, de los deberes de información y colaboración previstos en los puntos 1 a 5 del artículo 50 Código Fiscal (conforme lo dispone el punto 9 de este), constituye resistencia pasiva a la fiscalización.

Seguidamente, conforme surge del Acta de Comprobación –Formulario N° R-078 “C”– N° 010037927 (cuya copia obra a fojas 15/16), el día 23 de febrero de 2022, se deja constancia de que ninguna persona se ha constituido en el domicilio *ut supra* referenciado a fin de dar cumplimiento con lo oportunamente requerido.

A su vez, conforme surge del Acta de Comprobación –Formulario R-078 “A”– N° 010380209 (cuya copia se agrega a fojas 17/18), la fiscalización, constituida nuevamente en el domicilio de la firma, y no siendo atendida por persona alguna, notificó el 2 de marzo de 2022 (Conf. artículo 162 Inc. “b” del Código Fiscal): 1) el Acta de Comprobación –Formulario N° R-078 “C”– N° 010037927 (que da cuenta del incumplimiento a lo solicitado en oportunamente); y 2) el Acta de Requerimiento –Formulario R-054– N° 010194810 (agregada en copia a fojas 19/20) de idéntica fecha, mediante la cual se solicita la misma documentación listada en 10 incisos que oportunamente fuera requerida (a través del Acta de Requerimiento –Formulario R-054– N° 010192959), advirtiendo que debe ser puesta a disposición el día 4 de marzo del año 2022, en el Departamento de Inspección de la ARBA en la ciudad de La Plata y que, por lo demás, el incumplimiento fehacientemente acreditado, en más de una oportunidad, de los deberes de información y colaboración previstos en los puntos 1 a 5 del artículo 50 Código Fiscal (conforme lo dispone el punto 9 de este), constituye resistencia pasiva a la fiscalización.

Finalmente, conforme surge del Acta de Comprobación –Formulario R-078 “C”– N° 010037964 (agregado a fojas 21/22), el 4 de marzo de 2022, el inspector actuante, constituido en el domicilio pertinente, dejó constancia de que la Sra. Virginia Savestri, en su calidad de apoderada de la firma sumariada, presentó nota suscripta por el Señor Ítalo Mostacchi (ver copia a fojas 23/24), relacionada con el Acta de Requerimiento –Formulario R- 054– N° 010192959, dando cumplimiento parcial a lo solicitado.

En este sentido, se detalla, en lo que aquí interesa, que no exhibió: Libro IVA Ventas, Libro IVA Compras, DDJJ del Impuesto a las Ganancias, Libro de Actas de Asamblea, Libro Diario y de Inventarios y Balances (todo ello, en lo vinculado al período 2017).

A su vez, tal como se describe en el acto apelado, a pesar de los requerimientos formulados en este sentido, tampoco aporta detalle de los rodados e inmuebles utilizados por la firma contribuyente. Y, por lo demás, con respecto al detalle solicitado de los principales clientes y proveedores de esta, y el monto de ventas/compras por mes y por año, en la mencionada nota brindó información parcial, limitándose a exponer que la mercadería es de propia producción y el detalle de los nombres de los principales clientes.

Conforme todo lo hasta aquí expuesto, debo señalar que ha quedado acreditada, en coincidencia con lo resuelto por la Autoridad de Aplicación, la inobservancia del deber de información y colaboración requerido, con el agravante de haberse cometido en más de una oportunidad.

Cabe destacar, que la “Resistencia Pasiva a la Fiscalización” no supone un tipo infraccional independiente, sino un elemento a utilizar por el Juez Administrativo a la hora de cuantificar la sanción prevista por el artículo 60 del Código Fiscal, que en su parte pertinente disponía: *“...En el supuesto que la infracción consista en el incumplimiento a requerimientos o regímenes de información propia o de terceros, dispuestos por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires en ejercicio de las facultades de verificación, fiscalización y determinación, la multa a imponer se graduará entre la suma de suma de pesos nueve mil cuatrocientos (\$9.400) y la de pesos trescientos setenta y cinco mil (\$375.000).... Se considerará asimismo consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del contribuyente o responsable, no se cumpla de manera integral. La graduación de la multa establecida en el presente artículo se determinará atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. La reglamentación determinará por disposición de contenido general los hechos y situaciones que sean comprendidos en las categorías de agravantes o atenuantes...”* (texto según Ley N° 15.311 - B.O. 30/12/2021).

Habiendo arribado a las conclusiones señaladas, recuerdo que tuve oportunidad de expedirme en un caso análogo, que involucraba a la empresa de autos (*vide* “POTAGE S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 25 de noviembre de 2024, Registro N° 4815), en cual, el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal sostuvo *“...la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes, a lo que se agrega que la tan mentada equidad tributaria se tornarí­a ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva (Fallos: 314:1376; 316:1190)...pues aunque se trate de un incumplimiento a los deberes formales, es sobre la base -al menos- de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema*

económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de los bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora, finalidad que, en sí, se ve comprometida por tales comportamientos...” (del dictamen del Procurador General que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hace suyo en autos “A.F.I.P, c. Povoletto, Luis D.”, Sentencia del 11/10/2001).

Tal como se ha pronunciado esta Sala “...justamente el incumplimiento fehacientemente acreditado en más de una oportunidad de los deberes de información y colaboración que establecen las normas tributarias, constituye resistencia pasiva a la fiscalización, conforme surge del artículo 42 inc. 9 del Código Fiscal T.O. 2004. La esencia de la figura en cuestión, está determinada por la falta o ausencia de colaboración del contribuyente o responsable sujeto a la inspección...” (ver “FRIGORIFICO GRAL PAZ S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 8 de junio de 2010, Registro N° 1951).

En este punto, el artículo 50 del Código Fiscal dispone claramente un conjunto de obligaciones de hacer y sujeciones para los particulares, a la par de describir las distintas facultades de fiscalización y verificación otorgadas a la Agencia de Recaudación en pos de controlar el cumplimiento de las normas fiscales por los distintos obligados a ello, sean contribuyentes, responsables o terceros. El inciso 9 de dicho artículo establece: “*El incumplimiento fehacientemente acreditado, en más de una oportunidad, de los deberes de información y colaboración previstos en los puntos 1) a 5) de este artículo, constituirá resistencia pasiva a la fiscalización...*”.

Por su parte, el Decreto N° 326/97, reglamentario del Código Fiscal, dispone en su artículo 6: “*Se configurará la resistencia pasiva de los sujetos de las obligaciones tributarias, cuando se acredite en dos oportunidades cualquiera de los incumplimientos, iguales o distintos, previstos en el punto 9 del artículo 41 de la ley. La resistencia pasiva deberá acreditarse, según el caso: a) Mediante la notificación realizada por los medios previstos en el artículo 123 de la ley. b) Por la confección de un acta, donde se describan los hechos comprobados y sea firmada por el agente interviniente de la autoridad de aplicación*”. Seguidamente, el artículo 7 agrega: “*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: ... h) La configuración de resistencia pasiva...*”.

En definitiva, de las constancias del expediente surge que los requerimientos por la inspección fueron efectuados al recurrente en más de una oportunidad, sin lograr que los mismos fueran cumplimentados de manera total, produciéndose un evidente desmedro al bien jurídico tutelado por las normas infraccionales involucradas; esto es, las facultades de verificación y fiscalización de la Agencia de Recaudación.

A su vez, debo destacar que, contrariamente a lo sugerido por la apelante, no encuentro irrazonables los requerimientos formulados por el Fisco, extremo que, por lo demás, no ha sido debidamente explicado en el recurso bajo estudio y mucho menos acreditado.

Y, en referencia a los plazos otorgados para cumplimentar con los puntos requeridos, encuentro razonable el obrar de la fiscalización actuante, agregando que en ningún momento se opuso objeciones a los mismos.

Consecuentemente, habiendo quedado demostrada la materialidad de la infracción, cabe destacar, 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.

No obstante, lo expuesto no logra modificar la situación de la apelante, toda vez que no se han articulado -y menos aún acreditado- fundamentos atendibles a partir de los cuales pueda considerarse, desde el presente punto de análisis, eximida su responsabilidad frente a la infracción imputada; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Sr. Italo Mostacchi, por derecho propio y en representación de la firma "POTAGE S.R.L.", con el patrocinio profesional del Cr. Alfredo Mandile, y confirmar la Disposición Delegada SEATYS N° 2213/23, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), en cuanto ha sido materia de agravios.

VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: por las razones de hecho y de derecho sobradamente expuestas por el Vocal Instructor, adhiero a su propuesta resolutive. Así lo dejo expresado.

VOTO DEL DR. PABLO GERMAN PETRAGLIA: Por iguales razones y fundamentos esgrimidos, adhiero al voto del Contador Rodolfo D. Crespi.

POR ELLO SE RESUELVE: Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Sr.

Italo Mostacchi, por derecho propio y en representación de la firma "POTAGE S.R.L.", con el patrocinio profesional del Cr. Alfredo Mandile, y confirmar la Disposición Delegada SEATYS N° 2213/23, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), en cuanto ha sido materia de agravios. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.



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

Providencia

Número:

Referencia: "POTAGE SRL" - 2360-0464714/22

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-12994394-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4894.