



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: Expediente número 2360-0260349 del año 2016 caratulado “BEYVIN SOCIEDAD ANONIMA”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0260349 del año 2016 caratulado “BEYVIN SOCIEDAD ANONIMA”.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 1/9 del Alcance 3 agregado a fs. 403, por el Sr. Sergio Raúl Maquirriain, por derecho propio y la Dra. Luciana Fernández, apoderada de la firma “BEYVIN SOCIEDAD ANONIMA”, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Enrique Luis Condorelli, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5258, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 12 de junio de 2019.

Por el acto citado, obrante a fojas 383/399 se determinan las obligaciones fiscales de la firma referenciada (C.U.I.T. 30-71045683-2) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Régimen General de Percepción-, por el año 2013, estableciendo mediante su artículo 3° el monto de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos doscientos diez mil quinientos sesenta y dos con doce centavos (\$ 210,562,12), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, y modificatorias). Asimismo se aplicó por artículo 4° una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto dejado de percibir e ingresar, por haberse constatado la comisión de la infracción de Omisión, prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código y se establece por el artículo 6° la aplicación de recargos, de acuerdo a la normado por el artículo 59 inciso f) del mismo plexo legal. Por último, mediante artículo 8° se declara la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos por el pago de la totalidad de los conceptos reclamados, al Sr. Sergio Raúl Maquirriain (artículos 21, 24 y 63 del

Código Fiscal).

A fojas 415/418 se elevan las actuaciones a este Tribunal, siendo adjudicada la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Ángel C. Carballal, radicándose en la Sala I (artículo 121 del CF).

A fs. 422 se da traslado a la Representación Fiscal del recurso articulado por el término de quince (15) días, para que conteste agravios y en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fs. 422/427 el escrito de réplica.

A fs. 430, atendiendo al ofrecimiento probatorio de los apelantes, se reconduce la prueba informativa, requiriéndose como medida para mejor proveer a la Agencia de Recaudación, se sirva informar si los sujetos involucrados en el listado que surge como Anexo I, clientes de la firma de autos, han abonado y presentado las DDJJ correspondiente al período fiscal 2013 (artículos 15 y 20 inciso a) apartado 3) del Decreto Ley 7603/70), obrando la respuesta del Organismo Fiscal a fs. 434/458.

Por último, a fs. 459, se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Pablo Germán Petraglia en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). Asimismo, atento a las resultas de la medida para mejor proveer, se tiene presente la documental y se rechaza la informativa solicitada por innecesaria para la resolución de la causa. Finalmente, no quedando cuestiones pendientes de tratamiento, se llama a "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- En primer lugar, los apelantes plantean la prescripción de las acciones fiscales para determinar y exigir el pago de las percepciones omitidas por el período 2013, así como para aplicar sanciones, sobre las propias normas del Código Fiscal, cuyo alcance analiza.

Considera que no ha operado causales de interrupción ni suspensión suficientes y hace extensivo el pedido de prescripción a los responsables solidarios.

Plantea la improcedencia del ajuste por cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 2° de la Resolución Normativa Nro. 10/2008, en cuanto a las notas de crédito y su devolución.

Declara la inexistencia de la deuda reclamada sobre la base del cumplimiento por parte de los clientes de la empresa, contribuyentes directos del impuesto. Solicita se libre oficio a los mismos para que informen tal extremo, en consonancia con el criterio expuesto por el Informe N° 208/2006 de la Autoridad de Aplicación.

Peticiona la reducción de la multa impuesta al mínimo legal, considerando arbitraria la graduación decidida por el juez administrativo. En cuanto a los recargos, solicita su reducción contemplando en cada caso el ingreso del impuesto realizado por cada cliente involucrado en el ajuste.

En relación a la responsabilidad solidaria endilgada, refiere a su naturaleza subjetiva sobre la base de lo dispuesto por la Ley de Sociedades Comerciales, norma que prevalece sobre cualquier regulación local del instituto. Entiende que tal circunstancia impide una aplicación automática o indiscriminada de tal responsabilidad. Cita el precedente "Raso" de la SCBA.

Ofrece prueba informativa y hace reserva de Caso Federal conforme el art. 14 de la Ley N° 48.

II.- Que, a su turno, y en virtud de que los agravios impetrados por los contribuyentes, la Representación Fiscal aporta sus argumentos en relación a la contestación de agravios.

En ese sentido, analizando la prescripción invocada, comienza rechazando la aplicación de cualquier normativa al caso que no sea el Código Fiscal, extremo que no ha sido discutido por los apelantes.

Luego de ello, analiza el alcance de los artículos 157 a 161 del mencionado plexo legal concluyendo que la prescripción no ha operado en ningún caso. Entiende que el cómputo del plazo del período 2013, comenzó a correr el 1° de enero de 2014, pero habiéndose notificado la Disposición de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial N° 4444/18 con fecha 13 de julio de 2018 (fs. 290), dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de dicho período, ha operado la causal de suspensión de 120 días, suspensión prolongada hasta los 90 días posteriores a la sentencia de este Cuerpo, con la notificación del acto ahora recurrido (vide fs. 400 y ss.) que contiene la intimación de pago del tributo determinado y la aplicación de la sanción, todo ello conforme lo previsto por el artículo 161 del Código Fiscal.

En cuanto a la prescripción planteada por la multa de omisión, entiende que ha operado la suspensión por cuanto se ha notificado al domicilio electrónico la Disposición de Inicio a fs. 290 y con el dictado de la Disposición Final se prolonga aún más dicha suspensión, en los términos expuestos precedentemente.

En torno a los diversos planteos de inconstitucionalidad, relata que deviene impertinente su pedido por cuanto es una cuestión que está vedada en la instancia revisora conforme lo expresa el artículo 12 del Código Fiscal.

Sostiene que el Agente queda liberado de su responsabilidad si demuestra que los contribuyentes principales han cumplido con las obligaciones fiscales, situación que no aconteció al producirse parcialmente la prueba informativa o que la misma no cumplió con los extremos del Informe 208/2006 del Departamento Técnico de la Agencia. Concluye afirmando que al Fisco le basta con acreditar que el agente ha omitido actuar como agente de recaudación. La carga probatoria posterior, no puede sino estar en cabeza del obligado, bajo riesgo de desvirtuar los fundamentos y objetivos de estos regímenes. Es el mismo agente quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción, lo cual en autos no se halla acreditado. Consecuentemente, la firma no ha desempeñado la carga pública de actuar en el marco que le compete en su carácter de agente.

Asimismo relata que se ha abierto a prueba y dictado una medida para mejor proveer dentro del procedimiento determinativo, no registrándose impulso procesal alguno por el impugnante, por lo que la mera expresión sin producción de prueba alguna, no basta para desvirtuar la carga probatoria que pesa en cabeza de los recurrentes. Cita jurisprudencia

En relación a los agravios vinculados a las multas aplicadas y los recargos, la Representación Fiscal introduce defensas sobre dichos institutos sosteniendo que no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción ya que la figura se verifica por la simple existencia de la conducta considerada disvaliosa para el legislador. Elabora doctrina y cita jurisprudencia.

Considera que las sanciones se han graduado de conformidad a los parámetros de las normas aplicables y los antecedentes de las actuaciones, tal como detalla el ad quo a fs. 393.

A su turno, respecto de la extensión de la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, aclara que el instituto reconoce su fuente en la ley, y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, en calidad de sujetos pasivos del tributo por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado. La norma fiscal, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido la presunción legal de que la prueba del ejercicio del cargo durante los períodos ajustados, acredita la intencionalidad requerida por la figura, invirtiendo la carga de la prueba en cabeza del responsable, en el marco del procedimiento seguido contra el principal. Se trata de una presunción legal, encontrándose a su cargo la prueba de su exculpación, circunstancia que no ha acaecido en el presente. Aclara que no se trata de una responsabilidad subsidiaria, ni posee beneficio de excusión. Es por dicha razón que se trae a los responsables al procedimiento conjuntamente con el obligado principal, a fin de que puedan ejercer sus defensas en tiempo oportuno.

Finalmente, con relación al planteo de Caso Federal, concluye que no siendo ésta la instancia válida para su articulación, debe tenerse presente para la etapa oportuna.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL: Que, en este estadio, atañe a la Sala abordar los agravios impetrados por el apelante y la contestación que de ellos realiza el Fisco Provincial, todo ello con relación a la Disposición Delegada SEATYS N° 5258/19.

1) Lo primero que corresponde despejar, a la luz de lo que insinúan distintos planteos defensistas, es si las obligaciones fiscales se encuentran prescriptas.

Suerte adversa corresponde predicar a la defensa de la parte.

Como bien señalan los apelantes, el plazo quinquenal en cuestión da inicio, según las normas del Código Fiscal, el 1° de enero de 2014 y habría operado el día 1° de enero de 2019, si no hubiese

sido suspendido su curso en los términos del artículo 161, parte pertinente, del Código Fiscal: *“...Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por el presente Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la resolución de inicio del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratase del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notifiquen dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción...”*. (el destacado me pertenece).

Tal diligencia se verifica a fs. 289/290, con fechas 13 y 17 de julio de 2018, respectivamente a la firma y a su solidario, esto es, dentro de los 180 días corridos anteriores a que opere la prescripción. Asimismo, tal consecuencia jurídica se extiende por 120 días, alegando la defensa que se trataría de días corridos, citando en apoyo de su postura un precedente de la SCBA referido a otro párrafo del mismo artículo.

En tal contexto, debe recordarse que el artículo 3° del Código Fiscal, expresamente dispone: *“Para todos los plazos establecidos en días en el presente Código y en toda norma que rija la materia a la cual éste sea aplicable, se computarán únicamente los días hábiles, salvo que de ella surja lo contrario”*.

Así las cosas, recordando las precisas limitaciones a las competencias y facultades de este Cuerpo que imponen los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley N° 7603/70, es clara la manda del Legislador (y se visualiza claramente en el artículo 161 en análisis) respecto de considerar hábiles los días citados sin aclarar que se trata de días corridos (en igual sentido, Sala I en autos “ABRIL MED S.A.”, Sentencia del 11 de diciembre de 2018, Registro 2160).

Ahora bien, continuando en el conteo de los plazos prescriptivos, retomado el mismo luego de la suspensión descripta, advierto que la notificación de la Disposición Delegada ahora apelada, efectuada en tiempo útil tanto a la firma como al solidario el día 14 de junio de 2019 (fs. 400/401), genera la situación descripta en el artículo 161 incisos a) y b), en ambos casos *“...hasta los noventa (90) días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia...”*.

Por ello, el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales reclamadas y las sanciones aplicadas, no puede prosperar.

2) 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, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B N° 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 esa misma línea *"...Cabe agregar, que 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) c/ DGI").

Corresponde concluir entonces, 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).

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico 208, 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 que por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo.

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. El resaltado me pertenece.

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 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 fs. 430) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados de la firma que fueran oficiados en instancia anterior del procedimiento (fs. 335, sin resultados en aquella oportunidad), respondiendo su Representación Fiscal a fs. 435.

Es necesario advertir a esta altura, que dadas las características propias de un régimen (general o especial) de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que

pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente "no percibido", da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende en la eventual actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

Así de las constancias de autos y de la respuesta brindada por la Representación Fiscal deberán detraerse del ajuste para el período enero a diciembre de 2013, los montos vinculados a las operaciones del agente de marras, con las empresas detalladas en el informe de fs. 435 en las cuales ha verificado la propia Agencia la presentación de la DDJJ y/o pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (BALVIDARES VERONICA MABEL, HIPER CHASCOMUS SRL, SUPERMERCADOS TACCONI SRL, ASOCIACION CRISTIANA NAGB (operaciones de abril a diciembre), FORNETTI HNOS SRL (operaciones de abril a diciembre), SOSA DEPRE SH (operaciones de marzo a diciembre) y ASOCIACION COOPERADORA DE LA ESCUELA DE EDUCACION TECNICA N° 1), quedando fuera de la detracción aquellos contribuyentes directos cuya respuesta fue dada de manera total o parcialmente negativa, y respecto de los cuales corresponde ratificar el ajuste del Fisco, lo que así Voto.

3) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 5° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.").

Y este sentido, en el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. Si bien la pena ha de aplicarse solo sobre la porción de reclamo subsistente, no se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera (no se ensaya una sola explicación al respecto), compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado.

4) En cuanto a la subsistencia de los recargos dispuestos (conforme artículo 59 del Código Fiscal) éstos chocarían con la extinción que sobre los mismos produjo la Ley Nro. 14.890, al tenerse por acreditado el pago de la obligación originalmente reclamada en autos.

Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1º: *“...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 2º se dispuso: *“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 8º, 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, solo 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 de regularización en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder, de allí las consideraciones que sustentó para dejar sin efecto los recargos e intereses, en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se propone. Así lo declaro.

En cambio, en relación a las operaciones subsistentes, corresponde la aplicación de los recargos del artículo 59, encontrándose su forma de cálculo legalmente reglada por el Código Fiscal,

siendo vedado a este Cuerpo cambiar las pautas y modalidades decididas por el legislador para cálculo. De allí su procedencia.

5) En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Sergio Raúl Maquirriáin (quien voluntariamente asumió por convención societaria y bajo regulación legal la administración de la empresa), es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN

MATERIA TRIBUTARIA. Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente en su carácter de presidente del directorio social durante el período de tiempo determinado en autos, no ha sido discutida por la apelante y se respalda en la documentación societaria aportada (estatuto de fs. 20/29 y actas de directorio y asamblea de fs. 57/63). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

Por último, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste. Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sergio Raúl Maquirriáin, único administrador e integrante del directorio de la empresa conforme surge de la documentación de autos. (el subrayado me pertenece).

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal en los casos que analizara la Corte. Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias puediendo 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”*. El subrayado me pertenece). Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos

planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que releer el contenido del recurso de apelación en tratamiento, en el que se presenta el Sr. Maquirriain por derecho propio, describiendo en primera persona pormenorizadamente todo lo actuado por la empresa que administra, tanto en el período de ajuste como durante todo el procedimiento de autos, alegando su ya citado criterio respecto a la improcedencia del reclamo fiscal y, principalmente, admitiendo tácitamente todo lo actuado (y omitido) en la calidad de perceptor, extremos que llevó a la práctica empresaria con total conciencia de lo actuado.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos (en igual sentido, en autos “DISTRIBUCION MASIVA S.A.” de fecha 14 de diciembre de 2021, Registro N° 4425 de la Sala III; en autos “QUICK NESS S.R.L.”, Sentencia del 29 de abril de 2022, Registro 3252 de la Sala II).

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad de autos (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la empresa, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados de nuestro Máximo Tribunal provincial, para declarar a esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Como se expresara, se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal y, en consecuencia, entiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

De esta manera dejo expresado mi voto.

6) En cuanto al Caso Federal planteado, no siendo esta la instancia para su resolución, se tiene presente la reserva del mismo para su oportunidad.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1/9 del Alcance 3 agregado a fs. 403, por el Sr. Sergio Raúl Maquirriain, por derecho propio y la Dra. Luciana Fernández, apoderada de la firma “BEYVIN SOCIEDAD ANONIMA”, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Enrique Luis Condorelli, contra la Disposición Delegada SEATYS N°

5258, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 12 de junio de 2019. **2°)** Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación de las diferencias establecidas por el artículo 3° del acto impugnado, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 2) de la presente. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 8° del acto apelado, solo respecto del pago de las sanciones dispuestas por sus artículos 4° y 6°. **4°)** Confirmar el citado acto en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses y sanciones, sobre las diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, en virtud de los fundamentos desarrollados por el Vocal Instructor, es que adhiero a la solución propuesta en el Considerando III de su voto, en los apartados 1) Improcedencia de la prescripción de las acciones del Fisco para determinar las percepciones del gravamen omitidas y para establecer y exigir el cumplimiento de las sanciones; 2) Liberar de responsabilidad al agente de autos por las percepciones omitidas según detalle de fs. 435 correspondiente a clientes informados por ARBA que han presentado DDs. JJs. y/o abonado el impuesto; 3) En cuanto confirma la procedencia de la sanción y la graduación sólo en la porción del ajuste subsistente luego de la detracción ordenada en el punto 2); 4) Deja sin efecto los recargos por la incidencia de la Ley 14.890 y 6) Caso Federal.

Ahora bien, en este sentido, en cuanto a la prescripción planteada por la apelante con respecto a la vigencia de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, destacando particularmente que dicha defensa ha sido planteada exclusivamente sobre la base de las disposiciones del Código Fiscal (ver al respecto, SCJBA en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Mareque, Jesús Apremio Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de ley", Sentencia del fecha 28/08/2021), y teniendo presente la claridad de la letra del artículo 3° del Código Fiscal que dice: *"Para todos los plazos establecidos en días en el presente Código y en toda norma que rija la materia a la cual éste sea aplicable, se computarán únicamente los días hábiles, salvo que de ella surja lo contrario"*; comparto sobre la base del referido plexo normativo, el rechazo resuelto por el Vocal Instructor en el apartado 1) de su voto, en cuanto a la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar las percepciones del gravamen omitidas, así como también el planteo incoado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar sanciones (art. 61 segundo párr. del Código Fiscal -T.O. 2011), lo que así declaro. Que en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria, advierto que, dado el tenor de los agravios incoados por los apelantes considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal vigente y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la S.C.J.B.A. 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, 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).

Habiendo el Vocal Instructor dejado sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada bajo el artículo 8° del acto apelado, sólo en relación al pago de las sanciones dispuestas en los artículos 4°, y 6°; se impone remitir, en tal sentido a mi pronunciamiento en autos "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 que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “Subjetivo” – atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado, concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el responsable, 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, dejo sin efecto la responsabilidad solidaria extendida sobre la base de los referidos artículos del Código Fiscal, lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas fs. 1/9 del Alcance 3 agregado a fs. 403, por el Sr. Sergio Raúl Maquirriain, por derecho propio y la Dra. Luciana Fernández, apoderada de la firma “BEYVIN SOCIEDAD ANONIMA”, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Enrique Luis Condorelli, contra la Disposición Delegada (SEATyS) N° 5258, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 12 de junio de 2019. 2º) Disponer que la Agencia de Recaudación practique nueva liquidación, atendiendo a las pautas expresadas en el Considerando III, Punto 2) del Voto del Juez Instructor. 3º) Dejar sin efecto los recargos del artículo 59 inc. f) del Código Fiscal T.O. 2011. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 8° del

acto apelado en los términos de los arts. 21 inc. 2° y 4°, 24 y 63 del Código Fiscal -T.O.2011. 5°) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses y sanciones sobre las diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

VOTO DEL CONJUEZ PABLO GERMÁN PETRAGLIA: Adhiero, por su análisis y fundamentos, al voto del Instructor Dr. Angel Carballal.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1/9 del Alcance 3 agregado a fs. 403, por el Sr. Sergio Raúl Maquirriain, por derecho propio y la Dra. Luciana Fernández, apoderada de la firma “BEYVIN SOCIEDAD ANONIMA”, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Enrique Luis Condorelli, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5258, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 12 de junio de 2019. 2°) Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación de las diferencias establecidas por el artículo 3° del acto impugnado, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 2) de la presente. 3°) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 8° del acto apelado, solo respecto del pago de las sanciones dispuestas por sus artículos 4° y 6°. 4°) Confirmar el citado acto en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses y sanciones, sobre las diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Expediente número 2360-0260349 del año 2016 caratulado “BEYVIN SOCIEDAD ANONIMA”.

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-29375660-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2656.---