



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: Corresponde expte no 2360-52741/2013 -- “COINCER S.A.”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-52741 del año 2013, caratulado “COINCER S.A.”.

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones ante esta Alzada con motivo de los recursos de apelación interpuestos a fojas 2459/2475 y 2509/2517 por el Dr. Alejandro Oscar Carelli como apoderado de COINCER SA y como patrocinante de los Señores Diego José Marroquín, Carlos Alberto Andiarena y Guillermo Alberto Lawler, quienes comparecen por sus propios derechos, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6313 dictada con fecha 14 de diciembre de 2015 por el Departamento Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires –ARBA-.

Mediante el acto citado (fojas 2355/2374), determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe, en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen General de Percepción, durante el año 2010 (enero a diciembre), estableciéndose que las diferencias (art. 3°) por percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco ascienden a la suma de pesos noventa y nueve mil novecientos ochenta con setenta y un centavos (\$ 99,980,71), con más los intereses del art. 96 y los recargos del art. 59 –establecidos en el 60% del monto de impuesto no percibido y no ingresado- del Código Fiscal. En el art. 4° se aplica multa equivalente al 45% del monto dejado de oblar, al haberse constatado la comisión de la infracción prevista por el artículo 61, segundo párrafo del citado código. Finalmente, según lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del Código aludido, en el art. 8° se extiende la responsabilidad solidaria por el pago del gravamen, recargos,

multas e intereses, a los Sres. Diego José Marroquín, Carlos Alberto Andiarana y Guillermo Alberto Lawler.

A fojas 2543, se deja constancia que la causa ha sido adjudicada a la Vocalía de la 3ra. Nominación -Sala I- para su instrucción.

A fojas 2552 se ordena correr traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fojas 2553/2561 el pertinente escrito de réplica

A fojas 2566 se readjudica la causa a la Vocalía de la 6ta. Nominación a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi quedando radicada en la Sala II de este Tribunal.

A fojas 2570 en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley 7603/70 (arts. 15 y 20 inc. a, apartado 3), se ordena llevar a cabo una MEDIDA PARA MEJOR PROVEER dirigida a ARBA, obrando constancia que la respuesta de la misma fue emitida en EX -2025-08132892-GDEBA-TFA.

Seguidamente se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, conjuntamente con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) y con el Dr. Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de conuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). Asimismo se tiene por cumplida la medida para mejor proveer dispuesta a fs 2570 y se provee la prueba ofrecida en los recursos de apelación teniéndose presente la documental acompañada y rechazándose la informativa, pericial y testimonial por ser innecesarias para la resolución de la causa (conf. art.124 último párrafo del Código Fiscal, t.o. 2011 y modif.). Atento al estado de las actuaciones, se llama Autos para Sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- En la presentación efectuada por el apoderado de la firma se solicita se declare la nulidad del acto apelado, argumentando que las medidas para mejor proveer decretadas por ARBA violan el debido proceso y la defensa en juicio.

Postula que atento a encontrarse abonado el tributo y comprobado que los obligados principales no tomaron ninguna deducción por los montos objeto de las percepciones, se concluye que la Disposición pretende cobrar la gabela dos veces, generando un enriquecimiento sin causa. Ello, violenta los principios de legalidad y la razonabilidad.

Argumenta que 36 contribuyentes abonaron el tributo y solo dos de ellos omitieron “en principio” pagarlo, pero la Agencia, en virtud de las medidas para mejor proveer asegura que las firmas “no remitieron información completa” de lo requerido.

Menciona que realiza operaciones comerciales con empresas de gran envergadura, las cuales llevan innegablemente una contabilidad completa que incluso satisface Normas IRAM e IPSO internacionales.

Cuestiona el acotado plazo para producir todas las pruebas, lo que imposibilita agotar todas las medidas posibles -incluso complementarlas- para los casos que el Fisco estimaba incompleta la documentación. Cita jurisprudencia.

Remarca que la prueba no ha sido producida como fue solicitada sino a través de subjetivas y arbitrarias medidas para mejor proveer, resultando irregular, inconstitucional y violando la defensa en juicio. Agrega que todo fue resuelto apresuradamente, y sin correr vista de las pruebas producidas a los efectos de tomar conocimiento de lo informado y periciado. Expone que el importe reclamado ya fue abonado y cancelado por las empresas obligadas directamente.

Menciona que se ha interpretado incorrectamente el art. 94 del Código Fiscal.

Sostiene que la sanción por omisión resulta arbitraria e ilegítima. Manifiesta que la firma no es reincidente, nunca cometió infracción fiscal, siendo inconstitucional una multa de 45% de un monto fijado. Exterioriza que la Agencia no puede aplicar multas de estas características y niveles, ya que implican una sanción penal. Alega que la mera comprobación de la situación objetiva no es suficiente para configurar la trasgresión, pues el sistema consagra el criterio de la personalidad de la pena. Reedita el planteo de inconstitucionalidad de la normativa. Cita jurisprudencia

Critica la cuantía de los recargos, afirmando que los mismos ascienden a un 60% sobre un monto del cual ni siquiera es obligado directo a pagar.

Por su parte, los responsables solidarios (a fojas 2509/2517) adhieren al recurso de la empresa de marras y afirman que la extensión de responsabilidad por ser directores de la firma es irrazonable e inconstitucional. Citan el fallo Raso. Plantean que el artículo 21 del Código Fiscal se halla confrontado con disposiciones de contenido nacional, como los art. 59 y 274 de la Ley N° 19.550 y del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, en el marco de lo impuesto por el art. 75 inc. 12 de la Carta Magna Nacional y por lo tanto es inconstitucional.

Disponen la producción de prueba documental, informativa, pericial contable y testimonial y hacen reserva del caso Federal

II-. A la hora de contestar los agravios planteados, la Representación Fiscal destaca que los agravios esbozados constituyen una reiteración de los planteos formulados en etapas anteriores, los cuales han sido refutados acabadamente por el juez administrativo.

Respecto a la nulidad, adelanta que la determinación impositiva llevada a cabo por la Autoridad de Aplicación se encuentra enmarcada en la legalidad y respetándose en todas sus instancias el debido proceso manteniendo así resguardando el derecho de defensa del contribuyente, en tanto se han respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, recordando que la nulidad solo procede en casos donde la omisión de las normas procesales sean graves influyendo realmente en contra de la defensa.

Menciona que el juez administrativo a fs. 2356 vta. ha efectuado el relato de los hechos y los fundamentos de derecho que han llevado al dictado de los actos en crisis, exponiéndose las circunstancias que dieron origen a los ajustes practicados y las normas aplicables, desestimándose la falta de motivación del acto.

A su vez, remarca que la firma ha sido inspeccionada en carácter de Agente de recaudación, y es quién debe cumplir la función recaudatoria asignada, siendo suya la carga probatoria de causal de exculpación.

Describe las tareas cumplidas en el marco de la apertura a prueba del procedimiento determinativo, mediante el dictado de la Disposición Delegada SEFSC N° 2745/15, agregando la documental y haciendo lugar a la prueba informativa y pericial contable, lo que motivó a la rectificación del ajuste originalmente confeccionado, detrayendo del mismo aquellas operaciones en las que han podido verificarse los extremos establecidos por el informe 208/06 de la Dirección Técnica Tributaria.

Refuta la queja vinculada al art. 94 del Código Fiscal, en tanto otorga la facultad legal de establecer la recaudación de los tributos en la fuente, y es la Agencia quien decide la pertinencia y conveniencia de su instauración, y su marco regulatorio. Cita jurisprudencia.

En lo tocante al enriquecimiento sin causa, expresa que los apelantes no han logrado acreditar el pago de los tributos que debió percibir, ni que la totalidad de los clientes hayan ingresado por sí el impuesto. Cita jurisprudencia.

Respecto a las violaciones de principios y garantías constitucionales e inconstitucionalidad de las normas, alega que se trata de una cuestión vedada conforme el art. 12 del Código Fiscal.

En cuanto a la aplicación de la multa por omisión, señala que la figura fiscal en examen se encuadra dentro de las transgresiones objetivas, resultando innecesario analizar elementos de subjetividad del infractor. El solo incumplimiento de la normativa configura la ilicitud en el accionar, de manera independiente del dolo o culpa existente por parte del Agente. Concluye que se ha efectuado la aplicación lisa

y llana de la normativa vigente, ya que alcanza al Agente de Recaudación que no ha llevado a cabo las percepciones por los montos que debía realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal.

Para el caso de la desproporcionalidad de la multa, afirma que a los fines de su determinación han sido tenidas en cuenta las constancias obrantes en las actuaciones y han sido graduadas dentro de la escala legal.

Por último, en materia de responsabilidad solidaria, recuerda los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal y advierte que se está ante una obligación a título propio por deuda ajena y que la norma, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal. Se invierte la carga de la prueba ya que los responsables deben acreditar la inexistencia de culpabilidad. Continúa señalando que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, por lo que atento que aquí no existió actividad en este sentido, corresponde se rechace el agravio introducido. Señala que en el ámbito provincial la responsabilidad no es subsidiaria. Cita Jurisprudencia.

En torno a la declaración de inconstitucionalidad del art. 24 del Cód. Fiscal y la aplicación del fallo “Raso”, señala que la Corte Suprema de Justicia no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo, a su vez no declaró la inconstitucionalidad de la norma. Confirma tal conclusión citando jurisprudencia relacionada y requiere sean rechazados los agravios vinculados con la responsabilidad.

Finalmente, en el cuanto al planteo de reserva del Caso Federal, destaca que el apelante, en el momento procesal oportuno podrá ejercer el derecho que le asiste y recurrir ante la Corte Suprema de justicia de la Provincia de Buenos Aires.

III. Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en la presente instancia, corresponde establecer si en función de los agravios incoados, la Disposición Delegada SEFSC N° 6313 dictada con fecha 14 de diciembre de 2015 por el Departamento Relatoría Área Interior de esta Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, 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 por esta, advierto que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas

formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), 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 al ajuste practicado, la sanción aplicada y la responsabilidad solidaria extendida por intermedio de esta). Conforme lo expuesto, corresponde tener por satisfecha la señalada carga procedimental, lo que así declaro.

Sentado lo expuesto, debo expedirme en relación al pedido de nulidad del acto recurrido, por el rechazo de las pruebas ofrecidas en instancia de descargo, que a criterio de los recurrentes resultaban determinantes para la resolución de la causa.

En primer lugar, debo señalar que conforme el artículo 128 del Código Fiscal (T.O 2011), la procedencia de la nulidad se origina por la ausencia de los requisitos (formales y sustanciales) contemplados de forma detallada por los artículos 70 y 114. Dichas condiciones que debe presentar el acto de determinación, resultan ineludibles y esenciales para que sea considerado válido y eficaz y que cause los efectos jurídicos propios.

Ahora bien, de la lectura de la resolución impugnada -y más allá del carácter general en que ha sido planteadas las quejas-, no se observa la ausencia de los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el juez administrativo ha efectuado la valoración de los elementos que constituyen e integran la relación jurídico-tributaria, que se instituye como el presupuesto necesario para la cuantificación de la obligación discutida en estas actuaciones a cargo del contribuyente. Se ha dado justificación y explicación a la pretensión fiscal, con valoración de los elementos existentes en el expediente que fueran recabados por el Fisco, así como también, los expuestos por la firma de marras, en su condición de Agente de Recaudación. La prueba propuesta con el descargo ha sido examinada – según el criterio de la Administración plasmado a fojas 2362vta. y siguientes.

Por otra parte, debo destacar que el Organismo Recaudador procedió a ordenar la apertura a prueba de las actuaciones a través de la Disposición SEFCS N°2745/15 (fojas 549 y ss.), detallando los medios probatorios que entendió conducentes y dando respuesta y justificación del rechazo de aquéllos que consideró que no, circunstancia que desde esta perspectiva luce suficiente para considerar que dicha decisión no puede provocar desmedro irreparable o violación de derechos, tal como arguyen los recurrentes.

Es de destacar que el Juez Administrativo posee facultades propias para examinar y dictaminar sobre la procedencia de las pruebas propuestas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten

inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, tal como contempla el artículo 384 del C.P.C.C.. Por ello, la discrepancia que postula el Agente sobre el punto no permite vislumbrar la existencia de vicios que puedan ser considerados como constitutivos del pedido de nulidad que se persigue. De este modo, no advirtiéndose vulnerado el derecho de defensa, estimo que el agravio traído no puede prosperar, lo que así voto.

Ahora bien, debe examinarse el régimen de percepción en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, establecido en concordancia con las pautas del Código Fiscal y la Disposición Normativa Serie B 1/2004 (y sus modificatorias y complementarias), tomando en consideración la naturaleza y alcance de las obligaciones impuestas a los contribuyentes designados como agentes de recaudación.

Tal carácter es asumido por sujetos designados por la autoridad fiscal para cobrar de manera anticipada los impuestos de sus clientes o proveedores en el momento de realizar determinadas transacciones. La obligación tiene su génesis en el momento en que se concreta el hecho contemplado por la pauta legal, y en ese instante, el agente debe realizar la adición o detracción del impuesto correspondiente y luego ingresarlo en las arcas fiscales. Su función es actuar contribuyendo a la recaudación eficiente de los recursos fiscales –lo que no se encuentra debatido por las partes-.

Conforme surge de las constancias de autos (y relata el juez administrativo en el acto apelado), la firma de marras se encuentra inscripta como Agente de Recaudación – Régimen General de Percepción desde el 02/01/1996 (ver fojas 319), habiendo adoptado el criterio de devengado (siendo de aplicación 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 modif. y complementarias).

Si bien la firma presentó en los periodos auditados las declaraciones juradas, de las tareas de auditoría llevadas a cabo por la inspección, el Fisco verificó el incumplimiento parcial de su obligación fiscal como Agente de Percepción (Régimen General) como consecuencia de no haber percibido el tributo en determinadas operaciones comerciales de acuerdo a la normativa vigente y al padrón informativo de alícuotas (art. 344 de la D.N. Serie B N°1/2004 y modif) en relación a algunos clientes.

Por su parte, de las alegaciones traídas a consideración de este Cuerpo, los impugnantes mencionan como defensa que dichos clientes ingresaron en tiempo y forma el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en cada una de las posiciones mensuales durante las cuales el Agente omitió efectuar la percepción sobre las operaciones llevadas a cabo con aquéllos. A su vez, esgrimen que el Fisco se

encuentra en mejores condiciones de probar los hechos discutidos, habiendo incumplido su obligación de fiscalización (ya que en su base de datos cuenta con todos los elementos para verificar la inexistencia de deuda).

En este punto, es fundamental destacar que, para liberarse de la responsabilidad del pago de las percepciones omitidas, la carga de prueba inicial recae en el agente. Este debe demostrar que cada contribuyente directo canceló el tributo de manera oportuna, habida cuenta que siendo el recurrente un responsable solidario de esas obligaciones, el pago de la obligación llevada a cabo por aquel extingue la deuda y, por ende, lo exime de la obligación.

Cabe recordar que, por su parte, ARBA, desarrolló su criterio probatorio en el Informe Técnico N° 208/86, advirtiéndolo que, frente al supuesto de que la omisión provenga de un agente de percepción *“...debe tenerse presente que la percepción opera con anterioridad a la configuración del hecho imponible por parte del sujeto pasible de la percepción. En efecto, el sujeto que compra un bien para luego revenderlo, o que adquiere un insumo para utilizarlo en la fabricación de un producto que luego venderá, no está realizando estrictamente en ese momento el hecho imponible del gravamen, pues este luego se perfeccionará con la posterior venta de la cosa o prestación del servicio”*. Por ello considera necesario que - para probar que el impuesto fue ingresado por el contribuyente directo- se demuestre 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 deducir la percepción”*.

Ahora bien, este Tribunal ha considerado que en el caso -agente de percepción- resulta suficiente lograr acreditar el efectivo ingreso del gravamen, en el período objeto de verificación, por parte del contribuyente no percibido – “el cliente”- para liberar de responsabilidad al agente de percepción y así evitar el enriquecimiento sin causa por parte del Fisco derivado de la duplicidad de cobro de una misma obligación a dos sujetos distintos (agente y contribuyente). A mayor abundamiento entiendo que resulta inapropiado pretender que se verifique que el cliente no “tomó” la percepción cuando ella nunca existió (no existe comprobante alguno) y es, justamente, la raíz del problema, así como acreditar la registración de la operación, siendo que ella -la compra o adquisición del servicio- no genera el hecho imponible para el “cliente” (además es extender la cuestión -conducta del agente- a la verificación de una actitud supuestamente delictiva por parte del “cliente” por el ocultamiento de la operación -no la registró contablemente-).

En ese orden de ideas, atento a los agravios esgrimidos y prueba requerida, como así también compartiendo el concepto que fundamenta la “teoría de las cargas

dinámicas de la prueba”, siendo que la Autoridad Fiscal cuenta con la información en sus registros informáticos, a fojas 2570 esta Instrucción ordenó la producción de una Medida para Mejor Proveer en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley 7603/70 (arts. 15 y 20 inc. a, apartado 3), tendiente a que ARBA, conforme los datos existentes en su Base de Datos (Host), verifique e informe a este Cuerpo si los contribuyentes detallados (por razón social y Clave Única de Identificación Tributaria) según Anexo I que se adjunta y sobre los cuales se efectuó ajuste por la inspección conforme surge del Anexo agregado al Formulario R -341 obrante a fojas 2332 del expediente que: a) Si dichos clientes se encontraban inscriptos (o no) como contribuyentes en la provincia de Buenos Aires en el impuesto sobre los Ingresos Brutos durante el período fiscal 2010 (enero a diciembre), y asimismo, si los mismos se encontraban incluidos en el padrón WEB en dicho período fiscal. b) Respecto de los clientes que si constan inscriptos, se indique si los mismos han presentado en tiempo y forma sus declaraciones juradas (DDJJ) y si han abonado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto del año 2010 (enero a diciembre), en concordancia con lo declarado en las mismas. En caso de no registrar pago en alguna posición de dicho período fiscal, especifique si la ausencia del mismo corresponde a que el impuesto declarado arrojó “importe cero (0)” o “saldo a favor del contribuyente”.

En respuesta (EX -2025-08132892-GDEBA-TFA), la Representación Fiscal individualiza la situación de los clientes involucrados en el ajuste, detallando cuáles de ellos han cumplido con la obligación de presentación de las declaraciones juradas y abonado el impuesto pertinente (en el caso de corresponder) o, en su caso, quiénes no han presentado las declaraciones juradas correspondientes a las posiciones mensuales del período 2010, ni abonado el impuesto -a pesar de tener la obligación de ello-.

Consecuentemente, y en base a la información recolectada, corresponde que la Agencia practique la pertinente liquidación, detrayendo del ajuste las operaciones comerciales vinculadas con los clientes (período 2010 - enero a diciembre) respecto de los cuales la Autoridad Fiscal ha verificado el cumplimiento de su obligación formal y sustancial en tiempo oportuno (la presentación de DDJJ y/o pago del tributo - de corresponder), lo que así declaro.

En torno a la sanción por omisión aplicada en base al artículo 61 del Código Fiscal, es de señalar que dicha norma persigue la conducta punible de no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho recayendo en el contribuyente la prueba de ausencia del elemento subjetivo (conforme art. 61

citado), lo que no ha acontecido en estos autos.

En el presente caso, procede afirmar que el elemento objetivo descripto se encuentra configurado, en virtud de haber omitido, el agente, actuar en carácter de tal, de acuerdo a la confirmación parcial del ajuste expuesta precedentemente.

Por ello, corresponde dejar sin efecto la sanción en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se ordena. Por la porción restante, entiendo adecuado el porcentaje considerado en el acto, equivalente al 45% del impuesto omitido.

Respecto de los recargos aplicados de conformidad a lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, solo han de aplicarse sobre los importes subsistentes de reclamo, luego de la reliquidación que aquí se ordena (tal como postulé in re “Pedro Balestrino e Hijos S.A.C.I. Y”, Sala I, sentencia de fecha 18 de febrero de 2021, Registro N° 2273 acompañando el criterio sostenido por el Dr. Ángel C. Carballal).

En el mismo, se consideró que debía aplicarse lo prescripto en la Ley N° 14.890, la cual, a través de su artículo 1° dispuso “...*un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y de 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, aún las que se encuentren (...) en discusión administrativa...*”. En su artículo 2° expresa “*En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8°, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...*”.

Asimismo que “...*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*”.

Y sobre dicha base, recordando la naturaleza penal de las infracciones tributarias (y, en consecuencia, la procedencia de la aplicación de la totalidad de los principios y garantías constitucionales que rigen en el derecho penal), se expuso *“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”*.

En virtud de lo expuesto, la Autoridad de Aplicación deberá reliquidar y detraer de la base de cálculo de los recargos, los montos ajustados por percepciones omitidas, vinculados a los clientes de la firma que, como contribuyentes directos del gravamen, presentaron las correspondientes declaraciones juradas y abonaron el impuesto (en caso de corresponder), lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, debo analizar por último los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, comenzando por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (conforme arts. 75 inc. 12 y 31 de la Constitución Nacional), con la normativa nacional de Sociedades Comerciales Nro. 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de responsabilidad solidaria, todo lo cual evidencia un planteo de inconstitucionalidad.

En este sentido, teniendo en consideración lo dispuesto por los arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70, advierto que, recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto de 2021).

En dicho precedente, frente a análogos agravios a los expresados por la apelante, nuestro Máximo Tribunal local, por mayoría, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado).

Cabe señalar al respecto que, tal como destaqué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales

concluye que el mismo “resulta irrazonable”.

En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirmó que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”), la cual -por lo demás- opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada. Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Asimismo, y siempre en sustento de la irrazonabilidad del esquema en debate, efectuó el análisis del sistema instituido por Ley N° 11.683, frente al cual resaltan notorias diferencias; la ya señalada en el plano subjetivo de la responsabilidad y, en particular, el carácter subsidiario del régimen federal; esto último, en contraposición al provincial, por el que se efectúa el reclamo simultáneo al contribuyente y a los declarados responsables por deuda ajena, en la búsqueda de un reaseguro para la recaudación.

Finalmente, otro aspecto que resulta cuestionado, es la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorio” -órgano de administración-, sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis 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 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 Provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 inc. 22 de la Constitución Nacional). Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: “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.

De lo expuesto concluyo que se ha visto consolidada la doctrina que dimana del fallo “Toledo”, por lo que entiendo procedente su aplicación, considerando a tal fin razones de celeridad y economía procesal, respecto de lo cual la propia SCJBA ha señalado que *“...si bien es cierto que la doctrina legal que pronuncia esta Corte en el marco de sus facultades constitucionales y en el ámbito de su competencia natural (cfme. art. 161 inc. 3 “a’ Const. provincial) no puede atar al magistrado”, como lo sostienen los jueces del Tribunal intermedio, dado que éste debe “siempre fallar conforme a la ley y a su propio criterio de interpretación de la norma’, no cabe desentenderse de la misma sin verter argumentos nuevos no considerados oportunamente o demostrar que en el caso particular, la misma no podría ser aplicable”* (in re “A., C. A”, Sentencia del 16 de diciembre de 2016). En el mismo sentido se ha expedido en numerosos casos, y en el ámbito de sus competencias, la CSJN, sosteniendo que, si bien sus sentencias sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos y no resultan obligatorias para casos análogos, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida, con el alcance ut supra señalado; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 2459/2475 y 2509/2517 por el Dr. Alejandro Oscar Carelli como apoderado de COINCER SA y como patrocinante de los Señores Diego José Marroquín, Carlos Alberto Andiarena y Guillermo Alberto Lawler, quienes comparecen por sus propios derechos, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6313 dictada con fecha 14 de diciembre de 2015 por el Departamento Relatoría Área Interior de esta Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires –ARBA-. **2º)** Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el **Considerando III** de este Pronunciamiento. **3º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 8º del acto apelado. **4º)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar los intereses de ley, la multa por omisión y los recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal: Llamado a votar en segundo término y analizadas las cuestiones de hecho y derecho que contiene el voto de la Instrucción, corresponde destacar que coincido en general con los fundamentos expuestos y la solución propuesta por el Vocal instructor Cr. Crespi, con excepción parcial al tratamiento otorgado a la responsabilidad solidaria que se involucra en autos.

Tal como lo sostuve en autos “DISTRIBUCIÓN MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de esta Sala (entre muchos otros), debe remarcarse el fundamento estrictamente recaudatorio de este instituto, vinculado a quien asume la administración de una empresa. 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 empresarial, 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.

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), 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 TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo

contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA 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 durante el período determinado en autos, no ha sido discutida por la parte apelante y se acredita fehacientemente con toda la documentación societaria agregada en estos actuados (ver Estatuto social y actas de asamblea y directorio de fs. 18/46 y 256/261). Merece agregarse 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 todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Diego José Marroquín, Carlos Alberto Andiarena y Guillermo Alberto Lawler.

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.

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 pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia*

de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas". (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 acatar (a pesar de mi disidencia) esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, en relación a los Sres. Diego José Marroquín y Guillermo Alberto Lawler, respecto a quienes no se evidencia intervención alguna en materia tributaria social, ello en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Sustancialmente distinta es la solución respecto del Sr. Carlos Alberto Andiarena, quien suscribe y presenta las declaraciones juradas de la firma como agente de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos (ver fs. 90/239).

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 a su respecto la atribuida en autos.

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 hecho (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa), aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, 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), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar 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. 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 sentido dejo expresado mi voto.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 2459/2475 y 2509/2517 por el Dr. Alejandro Oscar Carelli como apoderado de la firma COINCER S.A. y como patrocinante de los Sres. Diego José Marroquín, Carlos Alberto Andiarena y Guillermo Alberto Lawler, quienes comparecen por sus propios derechos, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6313 dictada con fecha 14 de diciembre de 2015 por el Departamento Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Requerir a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III de este Pronunciamiento. 3º) Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 8º del acto apelado a los Sres. Diego José Marroquín y Guillermo Alberto Lawler y, solo respecto del pago de las sanciones dispuestas, la endilgada al Sr. Carlos Alberto Andiarena. 4º) Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar los intereses de ley, la multa por omisión y los recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

Voto del Dr Franco Osvaldo Luis Gambino: Por los fundamentos expuestos en su voto adhiero a la resolución propuesta por el Dr Ángel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 2459/2475 y 2509/2517 por el Dr. Alejandro Oscar Carelli como apoderado de la firma COINCER S.A. y como patrocinante de los Sres. Diego José Marroquín, Carlos Alberto Andiarena y Guillermo Alberto Lawler, quienes comparecen por sus propios derechos, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6313 dictada con fecha 14 de diciembre de 2015 por el Departamento Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Requerir a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III de este Pronunciamiento. 3º) Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 8º del acto apelado a los Sres. Diego José Marroquín y Guillermo Alberto Lawler y, solo respecto del pago de las sanciones dispuestas, la endilgada al Sr. Carlos Alberto Andiarena. 4º) Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar los intereses de ley, la multa por omisión y los recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-52741/13 "COINCER S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-33593358-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3787 .-