



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 expediente N° 2360-0288581 del año 2016 -- “FRIGORÍFICO PENTA S.A.”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0288581 del año 2016, caratulado “FRIGORÍFICO PENTA S.A.”.

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones se elevan a este Tribunal (fojas 365) en virtud del recurso de apelación interpuesto a fojas 268/285 por el Dr. Leonardo Javier LEW, como apoderado de “FRIGORÍFICO PENTA S.A.” y por la Sra. Carina Julieta Lange, por su propio derecho contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2110, dictada por con fecha 19 de abril de 2018 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el citado acto (obranste a fojas 242/264) se 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 2016 (marzo a mayo), estableciéndose que las diferencias (art. 5°) por las percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco ascienden a la suma de pesos ocho millones quinientos cincuenta y ocho mil quinientos sesenta y cinco con treinta y dos centavos (\$ 8.558.565,32) 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. 7° se aplica multa equivalente al 60% 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. 9° se extiende la responsabilidad solidaria por el pago del gravamen, recargos, multas e intereses, a

la Sra. Carina Julieta Lange.

A fojas 367 se adjudica la causa a la Vocalía de la 6ta Nominación, a cargo del Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi para su instrucción, radicándose en la Sala II.

A fojas 372 se corre traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fojas 373/378 el escrito de réplica.

A fojas 381 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, constando la respuesta de la misma en expediente digital.

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 conjuez (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 ordenada, se provee la prueba ofrecida en el recurso de apelación, se tiene presente la documental acompañada y se rechaza la informativa por innecesaria (conf. art.124 último párrafo del Código Fiscal, t.o. 2011 y modif.). Atento al estado del procedimiento se llama Autos para Sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- Tras efectuar un relato de los antecedentes de la causa, piden la nulidad del acto por ausencia de causa y motivación suficiente. Afirman que se soslayan argumentos esgrimidos en el descargo y que no se han brindado explicaciones que legitimen el ajuste. Consideran vulnerados el debido proceso y el derecho de defensa.

Plantean la inexistencia de omisión de impuesto conforme la naturaleza del Régimen de Percepción, habida cuenta que la Autoridad Fiscal confunde el incumplimiento formal -que solo daría lugar a la aplicación de una multa-, con un incumplimiento material -que solo tiene lugar frente a la omisión del impuesto-.

Manifiestan que no se ha comprobado que los contribuyentes directos no hayan pago el impuesto y/o que hubieren deducido de sus declaraciones juradas los montos correspondientes a las percepciones reclamadas. Cuestionan que no se han identificado en el acto recurrido los clientes y/o las operaciones involucradas a los fines del ajuste. Resaltan que la Administración se encuentra en mejor posición para acreditar el cumplimiento o incumplimiento del contribuyente directo de la obligación que se le reclama a la firma. Arguyen la improcedencia de la aplicación de obligaciones accesorias (intereses y recargos), cuando no se ha acreditado

efectivamente la existencia de deuda.

Oponen la extinción de las facultades del Fisco para reclamar las percepciones omitidas por el período fiscal 2016 (marzo a mayo), al haber transcurrido los plazos legalmente admitidos a tal fin. Exponen que vencido el plazo para la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los distintos realizadores del hecho imponible susceptibles de sufrir percepciones, el Fisco no puede reclamar al Agente los pagos a cuenta, al haber operado respecto de éstos, la caducidad.

Postulan que no se dan las condiciones de operatividad para la aplicación de sanciones. Estiman que no se configura el tipo objetivo ni subjetivo que requiere la figura. Citan jurisprudencia.

Cuestionan la extensión de responsabilidad solidaria con cita del fallo "Raso". Aseveran que la ley 19.550 limita la responsabilidad de los órganos de administración de las sociedades anónimas, a muy pocas excepciones, ninguna de las cuales, autoriza a hacer solidaria e ilimitadamente responsable a un Director de una sociedad por los conceptos debatidos en este expediente

Adjuntan documental, ofrecen prueba informativa y hacen reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, con relación al planteo de nulidad la Representación Fiscal, señala que la Agencia se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, llevando a cabo un procedimiento enmarcado en la legalidad y respetándose en todas y cada una de sus instancias el debido proceso, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del Agente y de los responsables solidarios. Cita jurisprudencia.

Señala que del contenido del acto no se verifica la carencia de elementos constitutivos formales ni sustanciales que puede llegar a viciar el acto administrativo, por lo que el planteo de nulidad no puede tener acogida.

Respecto al cuestionamiento vinculado a su actuación en calidad de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la omisión del detalle de los clientes y operaciones ajustadas, transcribe los argumentos del a quo que justifican que las condiciones para actuar en tal carácter se encuentran cumplidas, en base a la documentación aportada por la firma, arribándose al detalle de las operaciones ajustadas (según el art. 342 de la D.N. "B" 1/04) volcadas en los papeles de trabajo (CD de fs. 139) pertinentes.

Aclara que el Agente está sometido a un régimen legal especial, por cuanto aun refiriéndose sus deberes a deudas tributarias de terceros, actúa en nombre propio, y

no por el contribuyente -cliente sujeto pasivo, no pudiendo eximirse de la prestación sino por justa causa. Dicha obligación es de carácter normativo y resulta independiente del contribuyente sobre el cual debe practicar la percepción, pudiendo el Fisco, en caso de incumplimiento, reclamar tanto el tributo no recaudado, como la aplicación de sanciones por el incumplimiento de su obligación.

Advierte que no se ha acreditado en autos que los clientes de la firma hayan cumplido en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales. Alega que es el propio Agente quien debe acreditar el debido ingreso de las sumas reclamadas por percepciones no efectuadas, lo cual reitera no ha acontecido en estos autos. Cita Jurisprudencia y finaliza exponiendo que no existe enriquecimiento sin causa a favor del Fisco, toda vez que no se ha acreditado el pago de los tributos que en virtud de la ley debió percibir la firma de marras.

En lo demás, postula que al no haber el agente brindado pruebas que puedan modificar las conclusiones obtenidas, los agravios que expone trasuntan en una discrepancia subjetiva con los resultados obtenidos, basada en una interpretación atada a los propios intereses económicos de la empresa.

Propugna el rechazo del planteo que cierne sobre la caducidad del derecho a reclamar las percepciones omitidas el agente responde como tal, como una obligación de carácter propia, pudiéndosele reclamar su cumplimiento durante el plazo en que se encuentre viva la acción tendiente a su reclamo.

Respecto 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. Agrega que el Agente no acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, es responsable.

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.

Respecto a los pedidos de inconstitucionalidad, señala que se trata de una materia vedada según el art. 12 del Código Fiscal y que la ampliación probatoria propuesta, violenta el art. 116 del código citado.

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° 2110, dictada por con fecha 19 de abril de 2018 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), se ajusta a derecho.

En primer lugar, debo expedirme en relación al pedido de nulidad del acto recurrido en base a la ausencia de motivación y de causa, lo que habría violentado el derecho de defensa de los apelantes.

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, 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.

Es dable señalar que la nulidad constituye una sanción procesal cuyo objeto principal redundaría en privar de eficacia a un acto procesal, por tener un vicio que lo desnaturaliza como tal. Así es que, para analizar su procedencia debe primar una interpretación restrictiva, en donde sólo se invaliden los actos cuando sus deficiencias revistan trascendencia y en la medida que dicho acto cause un perjuicio real, concreto e irreparable, ya sea sobre las garantías esenciales de la defensa en juicio o en la restricción de algún otro derecho.

En el contexto descripto, no se advierte acreditada la existencia de anomalías que justifiquen la tacha de nulidad que se persigue, por lo que corresponde rechazar los planteos incoados, lo que así declaro.

Luego, cabe dar tratamiento a la solicitud de caducidad respecto de las facultades de la Autoridad Fiscal para reclamar las percepciones del periodo en cuestión, bajo el argumento que vencido el plazo para la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto, de los distintos realizadores del hecho imponible susceptibles de sufrir percepciones, no corresponde que el Fisco reclame los pagos a cuenta, pues a su respecto, operó la caducidad al haber perdido individualidad y se subsumieron en el impuesto determinado por el sujeto pasivo directo.

Siendo que el Código Fiscal no limita temporalmente la verificación de pagos a cuenta –no siendo posible que sobre éstos opere la caducidad- y que no se encuentra previsto este instituto procesal (sólo se establecen plazos prescriptivos de las acciones fiscales), el reclamo no puede tener acogida favorable.

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-.

Sobre el punto, debo recordar que se trata de una obligación sustantiva y tal como surge del acto recurrido, se constató por el juez administrativo que la firma de marras se encuentra inscripta como Agente de Recaudación – Régimen General de Percepción desde el 13/05/2004 (ver fojas 165/168), habiendo adoptado el criterio de percibido (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 de marras 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.

Ahora bien, más allá de lo expuesto, 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, advirtiendo 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 381 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, acorde con los datos existentes en su Base de Datos (Host) 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 que obra en CD de fojas 139 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 2016 (por los meses de marzo a mayo), y asimismo, si se encontraban incluidos en el padrón WEB en dicho período; b) De los contribuyentes que resultan inscriptos, si han presentado las declaraciones juradas (DDJJ) y pagado el impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto de los períodos referidos en concordancia con lo declarado. En caso de no registrar pagos en el período especifique si corresponde a que el impuesto declarado arrojó “cero (0)” o “saldo a favor del contribuyente”.

En respuesta, 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, ni abonado el impuesto -a pesar de tener la obligación de ello-.

Consecuentemente, y en base a la información recolectada, corresponde que la Autoridad de Aplicación practique la pertinente liquidación, detrayendo del ajuste las operaciones comerciales vinculadas con los clientes (del período 2016 -por los meses de marzo a mayo) respecto de los cuales se 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 60% del impuesto omitido, lo que así voto.

En cuanto a los intereses aplicados se advierte que el Código Fiscal en su artículo 96 establece que: *"La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%). Dicho interés será establecido por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período*

mensual...".

Según esta norma, dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. En relación con la constitución en mora del contribuyente, es necesario la concurrencia de los elementos formal y subjetivo, debiendo el sujeto obligado demostrar la inimputabilidad. El mentado elemento formal está configurado por el mero vencimiento del plazo estipulado, es decir se establece la mora automática. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se "*...devengará sin necesidad de interpelación alguna...*" (art. 96 citado). El elemento subjetivo se refiere a la inimputabilidad del deudor. Éste, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar que la misma no le es imputable (v.gr. Caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor), lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida. Es decir, la ponderación del referido elemento subjetivo da lugar a la exoneración del contribuyente deudor en el punto que logre probar que la mora no le es imputable, circunstancia que, a pesar de las particularidades del caso, no ha sido demostrada en autos (Conf. Sala II "Destilería Argentina de Petróleo S.A". del 29/12/2016, entre muchos otros).

En consecuencia, deben confirmarse los intereses de ley, aunque obviamente solo han de aplicarse sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así voto.

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 dicho caso, 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 destacué 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. Afirmo 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 al recurso de apelación interpuesto a fojas 268/285 por el Dr. Leonardo Javier LEW, como apoderado de “FRIGORÍFICO PENTA S.A.” y por la Sra. Carina Julieta Lange, por su propio derecho contra la

Disposición Delegada SEFSC N° 2110, dictada por con fecha 19 de abril de 2018 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la 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 responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en el art. 9º de la Disposición apelada. **4º)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar la multa por omisión, los intereses resarcitorios y los recargos sobre las resultas 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, comenzaré por adelantar mi adhesión a la resolución propuesta por mi colega, el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, con excepción al tratamiento vinculado a la responsabilidad solidaria endilgada por el acto apelado.

Remarco mi discrepancia en cuanto a dicho tratamiento, tal como lo sostuve en autos “DISTRIBUCIÓN MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro n° 4425 de la Sala III, donde expresara la importancia de destacar sobre este instituto, vinculado a quien asume la administración de la empresa, 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 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.

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 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 de la contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (Estatuto social, Actas de Asamblea y Directorio, y Formulario R-200 de fs. 20/26, 27/47 y 75, respectivamente). 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 a la Sra. Carina Julieta Lange.

No pierdo de vista sin embargo, 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/ Insaurrealde, 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”*.)

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 descargo y del recurso de apelación presentados por la Sra. Carina Julieta Lange a fs. 204/232 y 313/331 respectivamente, por derecho propio, describiendo pormenorizadamente en primera persona la forma dispuesta para la recaudación de las percepciones a depositar, la interpretación que otorga a las normas aplicables y el rechazo fundamentado a la pretensión fiscal, dando exacta cuenta de haber decidido el obrar tributario de la empresa, adhiriendo también a la prueba documental agregada, y a la prueba informativa ofrecida por la sociedad, por lo que se concluye que se encontraba en claro conocimiento de la pretensión fiscal y de su generación, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

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 a la Sra. Lange, en su carácter de Presidente de la empresa de marras.

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 (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá cumplirse con la manda pretoriana en la instancia procesal oportuna (artículo 92 inciso b) del CF).

Por otra parte, coincido sí con el criterio del antecedente “Toledo” en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios sus argumentos para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse contra el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 268/285 por el Dr. Leonardo Javier LEW, como apoderado de la firma “FRIGORÍFICO PENTA S.A.” y por la Sra. Carina Julieta Lange, por su propio derecho, con el patrocinio del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 2110, dictada con fecha 19 de abril de 2018 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II 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 responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en el artículo 9º de la Disposición apelada, solo respecto del pago de las sanciones aplicadas por los artículos 6º y 7º. **4º)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar la multa por omisión, los intereses resarcitorios y los recargos sobre las resultas 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 al recurso de apelación interpuesto a fojas 268/285 por el Dr. Leonardo Javier LEW, como apoderado de la firma “FRIGORÍFICO PENTA S.A.” y por la Sra. Carina Julieta

Lange, por su propio derecho, con el patrocinio del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2110, dictada con fecha 19 de abril de 2018 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Requerir a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el **Considerando III** de este Pronunciamiento. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en el artículo 9° de la Disposición apelada, solo respecto del pago de las sanciones aplicadas por los artículos 6° y 7°. **4°)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar la multa por omisión, los intereses resarcitorios y los recargos sobre las resultas 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°2360-288581/16 "FRIGORIFICO PENTA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-34920372-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° 3818.-