



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: "COSAS NUESTRAS S.A." - 2360-0059981/18

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0059981 año 2018, caratulado: "COSAS NUESTRAS S.A.".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones a raíz del recurso de apelación interpuesto a fojas 3/16 del Alcance 1 que corre como fs. 385, por la Cra. Karina Maguitman, en representación de la firma "COSAS NUESTRAS S.A.", al cual adhiere a fojas 2 del mencionado Alcance, el Sr. Rómulo Gabriel Nazar, por derecho propio y con el patrocinio de la citada profesional, contra la Disposición Delegada (SEATyS) N° 728, dictada con fecha 25 de septiembre de 2018 por la Subgerencia de Coordinación Vicente López de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Mediante el citado acto, obrante a fojas 359/372, se sanciona a la firma referenciada (C.U.I.T. 30-70793738-2), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción) al haber incurrido en la conducta de Defraudación Fiscal, tipificada y sancionada por el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias), por haber depositado fuera de término las sumas percibidas durante los meses de noviembre y diciembre 2016 y enero a abril 2017, según detalle contenido en su artículo 2°.

Paralelamente, en el artículo 3°, aplica una multa del setenta y ocho por ciento (78%) del impuesto defraudado, cuyo importe asciende a Pesos ochenta y cinco mil trescientos ochenta y tres con un centavo (\$ 85.383,01).

Por el artículo 4°, extiende al Sr. Rómulo Gabriel Nazar la responsabilidad solidaria e

ilimitada por el pago de la multa, de acuerdo a lo establecido en los artículos 21, 24 y 63 del mismo plexo legal.

A foja 387 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a foja 389 se informa que la Instrucción de la causa estará a cargo de la Vocalía de la 8va. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala III.

A foja 392, se ordena el traslado del recurso articulado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días, para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 393/398 el pertinente escrito de responde.

Finalmente, mediante providencia de fojas 401, se hace saber que la Sala III se encuentra finalmente integrada con el Dr. Ángel Carlos Carballal, en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22), conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de conjuez ((Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). Por último, se tiene por agregada la prueba documental acompañada y se rechaza por innecesaria la prueba informativa ofrecida por considerarse innecesaria para la resolución de la causa. Atento el estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I. Comenzado a analizar los **agravios de la parte apelante** en su escrito recursivo, manifiesta la inexistencia del elemento subjetivo, señalando que no se ha probado la culpa reprochable requerida en la figura infraccional, no existiendo por parte de la sociedad la voluntad e intención dolosa de perjudicar a la Agencia de Recaudación, siendo que la falta de ingreso en término obedeció a dificultades económicas y financieras que originaron un replanteo en la asignación de recursos. Pone de resalto que efectuaron diversos planes de pago para regularizar la situación.

Subsidiariamente, plantea la aplicación del mínimo legal del cincuenta por ciento (50%), a la luz de las circunstancias mencionadas y por ser una carga pública sin ningún tipo de retribución.

Reitera la denuncia de apertura de concurso preventivo y plantea la remisión de las actuaciones al juicio concursal, en virtud del fuero de atracción.

En otro punto impugna la extensión de la responsabilidad solidaria del Presidente de la sociedad, atento no haberse omitido el cumplimiento de los deberes tributarios. Alega que siendo una sociedad anónima, la misma se encuentra regulada en los art. 59 y 274 de la Ley de Sociedades Comerciales (conf, arts. 31 y 75 inc. 12 Constitución Nacional).

Sostiene que la responsabilidad no es objetiva, sino que es menester que el incumplimiento sea imputable a título de dolo o culpa por parte del declarado responsable solidario. Agrega que una postura diferente vulnera lo previsto en la Ley de sociedades comerciales, cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Por último cuestiona la aplicación de la sanción al responsable solidario atento al principio de personalidad de la pena, siendo que solo podría ser sujeto de pena aquél que llevó a cabo la conducta típica antijurídica. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Ofrece prueba documental, informativa y plantea el Caso Federal.

II. Que a su turno la **Representación Fiscal**, respecto de la figura de defraudación indica que del procedimiento cursado a la firma, constancias de autos y de los propios dichos de los quejosos, surge que las sumas por los períodos que se detallan en el acto apelado no fueron ingresados al Fisco a la fecha de vencimiento, conducta que encuadra en el inc. b) del artículo 62 del Código Fiscal, resultando ajustado a derecho el encuadre efectuado en autos.

Destaca, que el ilícito de defraudación fiscal, se configura cuando además de la materialidad del hecho, existe por parte de éstos la intención de mantener en su poder las sumas percibidas que pertenecen al Fisco, más allá del vencimiento para su ingreso.

Alega que en el dinero en cuestión, detraído de terceros, no le pertenecía al agente sino al erario público y su incumplimiento genera un perjuicio para el Fisco al no permitirle tener la disponibilidad de los fondos públicos.

Argumenta que no constituye causal eximente de la sanción, la alegada crisis económica-financiera que atravesaba la empresa. Asimismo, que dicha situación no obstaculiza el reclamo efectuado al responsable solidario, ya que se está ante dos vínculos independientes entre sí.

Confirma la graduación de la multa, afirmando que el Fisco ha graduado la misma dentro de la escala legal prevista en el artículo 62 del Código Fiscal, conforme fojas 370 y 371 del acto en crisis.

En relación a la apertura del concurso preventivo y oportuna remisión al fuero de atracción se remite a las conclusiones plasmadas en el acto apelado.

Luego, en respuesta a los agravios relacionados con la extensión de responsabilidad solidaria, destaca que la solidaridad prevista en el Código Fiscal no reviste carácter

sancionatorio o represivo, sino el resguardo de la deuda solidaria. En relación a la extensión de responsabilidad por el pago de multas, destaca lo establecido en el artículo 63 del código de rito.

Sustenta la autonomía del derecho tributario, con cita del art. 121 de la Constitución Nacional, y en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 21 señala que en la causa “Raso” la Suprema Corte Provincial no ha conformado la mayoría para declarar la inconstitucionalidad de la mentada norma, sino que rechazó el recurso por otros argumentos. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Finalmente, con relación al planteo del caso federal, señala que se tendrá presente en el momento procesal oportuno.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: Que conforme ha quedado planteada la controversia relativa a establecer la viabilidad de la multa por defraudación aplicada a la firma “COSAS NUESTRAS S.A.”, en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, corresponde decidir si la Disposición Delegada SEATyS N° 728/18, se ajusta a derecho.

1) En ese marco, cabe recordar preliminarmente que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias 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 Constitución. Ahora bien, tal extremo no impide la existencia de particulares estructuras en lo que el legislador entienda como conductas disvaliosas en pos de generar y sancionar infracciones tributarias específicas. Tal especificidad es también una característica evidente y presente en el derecho tributario penal o infraccional. Tal es así, que ha dicho la Suprema Corte provincial “...en la especie, al señalar la actora que a través de la doctrina elaborada por la Corte Suprema nacional resulta imprescindible la comprobación del elemento subjetivo para la configuración de la defraudación fiscal, desconoce que dicho Tribunal fijó el requisito genérico de la culpabilidad en materia de infracciones fiscales, comprensivo tanto del dolo como de la mera culpa (causa “Parafina del Plata”, Fallos 271:297), y decidió sobre el dolo necesario para consumar la defraudación fiscal tipificada por una norma que exigía que la retención indebida fuese “fraudulenta” (causa “Usandizaga”, sent. del 15-X-1981; “Jurisprudencia Argentina”, 1982-III-388)...” (S.C.B.A.; en causas B. 62.652 y B. 62.648, “Banco de la Pampa contra Provincia de Buenos Aires. Demanda

contencioso administrativa", Sentencia del 30 de setiembre de 2009).

Así las cosas, resulta importante advertir que la defraudación del Agente de Recaudación (artículo 62 inciso b) del Código Fiscal) se constituye por un elemento material u objetivo, consistente en el mantenimiento del dinero fiscal en su poder luego de vencido cierto plazo fijado para su depósito, y que la retención o percepción se pueda imputar al agente. Sin embargo, la infracción prevista en el inc. b), más arriba citado, no requiere la concurrencia de las circunstancias enunciadas en el inc. a) de la misma norma (SCJBA: B 62.652, "Banco de La Pampa", del 30-9-2009; "Safontas de Schmidt" del 18-5-2011, y recientemente en la causa B 63.340, caratulada "Renault Argentina S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Demanda contencioso administrativa" del 27-05-2015).

Paralelamente, acreditada la materialidad de la infracción (extremo reconocido por la apelante en su aspecto objetivo), se presume en el agente la voluntad de mantener en su poder las sumas retenidas y/o percibidas y no abonadas al vencimiento.

Desde antiguo, la Suprema Corte de la Provincia tiene dicho que la defraudación fiscal del Agente de Recaudación del Código Fiscal establece al menos una presunción "*juris tantum*" de la intencionalidad nacida de la omisión del depósito en tiempo oportuno, del impuesto retenido o recaudado (S.C.B.A., Causas B 49.133, "La perseverancia del Sur", Sentencia del 19-08-1986; Causa B 49.344, "Giles Cereales S.R.L.", Sentencia del 16-09-1986; Causa B 49.181, "Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada", Sentencia del 28-11-1986, entre muchas otras).

Con relación a lo alegado, en cuanto a que la sociedad se encuentra concursada y los problemas financieros que atraviesa, tengo presente lo expresado por este Tribunal en cuanto a las dificultades por dicha índole, no bastan para justificar el incumplimiento en el que incurrió el agente al ingresar tardíamente las sumas retenidas o percibidas para el pago del impuesto ("L HOPITAL HNOS. S.A.", sent. Del 5 de junio de 1979, entre muchos otros).

Y no resulta procedente dicha justificación dado que se trata de dinero que pertenece al Fisco, no debiendo darle otro destino más que su ingreso a las arcas fiscales. Sentado ello, no observándose el aporte argumental ni probatorio que lo exculpe, corresponde confirmar la sanción aplicada, lo que así declaro.

2) Sentado lo que antecede, corresponde analizar la graduación de la sanción aplicada a la luz de los agravios traídos. Recuerdo al respecto que el Fisco provincial sancionó el actuar de la firma de autos con una multa fijada en el setenta y ocho por ciento (78 %) del impuesto defraudado. Así lo decide por merituar la existencia de atenuantes (la exteriorización de los importes retenidos y percibidos, la cancelación

de intereses y recargos; y la falta de antecedentes de la firma, y como agravantes: la relevancia de los montos indebidamente retenidos y la magnitud del lapso de tiempo transcurrido desde la fecha de vencimiento para ingresar el impuesto y su efectivo deposito -vide fojas 370/371). En tal contexto, entiendo razonable dicha cuantía, proponiendo en consecuencia su confirmación, lo que así voto.

3) Por último, en cuanto a la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Rómulo Gabriel Nazar, a la luz del planteo efectuado, corresponde recordar 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 configura la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código.

Y si bien he sido crítico de la doctrina sentada, evaluando su aplicabilidad a cada caso concreto en materia de deudas impositivas, sí he adherido a la misma en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar la norma involucrada (artículo 63 Código Fiscal) inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión en el contexto penal correspondiente. Como corolario de lo expuesto debe concluirse que corresponde dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 4° del acto apelado, lo que así finalmente declaro.

POR ELLO VOTO: **1°)** hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 3/16 del Alcance 1 que corre como fs. 385, por la Cra. Karina Maguitman, en representación de la firma “COSAS NUESTRAS S.A.”, al cual adhiere a fojas 2 del mencionado Alcance, el Sr. Rómulo Gabriel Nazar, por derecho propio y con el patrocinio de la citada profesional, contra la Disposición Delegada (SEATyS) N° 728, dictada con fecha 25 de septiembre de 2018 por la Subgerencia de Coordinación Vicente López de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el artículo 4° del acto apelado. **3)** Confirmar la Disposición impugnada en todo lo demás en que ha sido objeto de agravio.

VOTO DEL CR. RODOLFO DAMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos Dr. Ángel C. Carballal, adhiero al rechazo de los agravios de fondo interpuestos por la apelante contra la configuración de la infracción imputada por la Autoridad de Aplicación (sin perjuicio de remitir, en este último caso, a mi voto para la causa “MEDAMAX SA” –Sentencia de Sala III de fecha 31/8/21, Registro N° 4362– en lo estrictamente vinculado al análisis del elemento subjetivo de dicha infracción y la influencia que, a su respecto, tienen los fallos “Tool Research Argentina S.A.I.C. c. Dirección General Impositiva” –CSJN, Sentencia del 27 de abril de 2010– e “Industrias Alimenticias Mendocinas S.A y otros c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires S/ Recurso Directo Tribunal de Apelación Fiscal (411)” –Causa N° 15233 CCALP, Sentencia del 14 de julio de 2016–) y de la solicitud de reducción del monto de la multa aplicada en consecuencia; lo que así declaro.

Por su parte, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada que se ha extendido al apelante en autos, también considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas.

Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o

dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida al apelante sobre la base de lo dispuesto en el citado Art. 63 del Código Fiscal; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Cra. Karina Maguitman, en representación de la firma “COSAS NUESTRAS S.A.”, al cual adhiere el Sr. Rómulo Gabriel Nazar, por derecho propio y con el patrocinio de la citada profesional, contra la Disposición Delegada (SEATyS) N° 728/18 dictada por la Subgerencia de Coordinación Vicente López de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida mediante el artículo 4° del acto apelado. **3)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición impugnada.

VOTO DEL DR. FRANCO LUIS GAMBINO: Que por las cuestiones de hecho y de derecho puestas de manifiesto por el Vocal Instructor, Dr Angel C. Carballal en su voto, adhiero a su propuesta resolutive. Así lo dejo expresado.

POR ELLO SE RESUELVE: **1°)** hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 3/16 del Alcance 1 que corre como fs. 385, por la Cra. Karina Maguitman, en representación de la firma “COSAS NUESTRAS S.A.”, al cual adhiere a fojas 2 del mencionado Alcance, el Sr. Rómulo Gabriel Nazar, por derecho propio y con el patrocinio de la citada profesional, contra la Disposición Delegada (SEATyS) N° 728, dictada con fecha 25 de septiembre de 2018 por la Subgerencia de Coordinación Vicente López de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el artículo 4° del acto apelado. **3)** Confirmar la Disposición impugnada en todo lo demás en que ha sido objeto de agravio. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.



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

Providencia

Número:

Referencia: “COSAS NUESTRAS S.A.” - 2360-0059981/18

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-30213303-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4972.