



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

LA PLATA, 4 de abril de 2023.-----

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0147444, año 2014, caratulado
“COTECsud COMPAÑÍA TÉCNICA SUDAMERICANA”.-----

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con los recursos de apelación interpuestos a fs. 1945/2014 y 2021/2032, por el Dr. Pablo María Carcavallo, en representación de **COTECsud COMPAÑÍA TÉCNICA SUDAMERICANA S.A.S.E.** y los Sres. Alfredo Luciano Fagalde Grondona y Eduardo Rafael March, ambos por derecho propio, y Luis Gonzalo Giordano, en carácter de apoderado de Julie Ann Krey, todos con el patrocinio letrado del citado profesional, e interponen Recurso de Apelación contra la Disposición Delegada N° 3452, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 9 de noviembre de 2017.-----

-----Por el acto citado, obrante a fs. 1920/1939, se determinan las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-57787365-4), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Régimen General de Percepción-, correspondientes al año 2012 (enero a diciembre), estableciendo en su artículo 5°, percepciones omitidas de realizar por un monto total de Pesos tres millones seiscientos treinta y seis mil setecientos cuarenta y tres con cincuenta centavos (\$ 3.636.743,50), con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias), calculados a la fecha del efectivo pago. Aplica en su artículo 6° una multa equivalente al cuarenta y cinco por ciento (45%) del monto dejado de oblar, por haberse constatado la comisión de la infracción por omisión, prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo del Código Fiscal y por artículo 7°, dispone la aplicación de recargos del sesenta por ciento (60%) del importe omitido con más los intereses de Ley, atento a lo normado por el artículo 59 inc. f) del citado cuerpo legal. Por su parte, mediante artículo 9° se declara la responsabilidad solidaria de los Sres. Alfredo Luciano Fagalde Grondona, Eduardo Rafael March y Julie Ann Krey, de conformidad a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del citado plexo legal.-----

-----A fojas 2040 se elevan las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del

Código Fiscal) y, a fs. 2043, se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación, radicándose en la Sala I.-----

-----Que, a fs. 2047 se da traslado del recurso a la Representación Fiscal (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su responde a fs. 2049/2055.-----

-----Por su parte, y en uso de las atribuciones conferidas por los artículos 15 y 20 inc. a) apart. 3 del Decreto 7603/70, como medida para mejor proveer, se requirió a la Agencia de Recaudación que informe, sobre un listado de 10 clientes objeto de ajuste en autos, si han presentado las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las posiciones correspondientes al período fiscal 2012 -enero a diciembre- y abonado las mismas, en caso de corresponder. -----

-----A fs. 2063/2064 obra la contestación de la Representación Fiscal.-----

-----Que, por último, a fs. 2065 se hace saber que la Sala I queda integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Pablo Germán Petraglia en carácter de Conjuez (Acuerdo Ordinario N° 59/22, Acuerdo Extraordinario N° 102/22).Asimismo, se resuelve tener presente la documental aportada y desestimar la prueba informativa y pericial contable ofrecidas por innecesarias para la resolución de la causa. Asimismo, en atención al estado de las actuaciones, se llama "Autos para Sentencia" (artículos 126 y 127 del Código Fiscal).-----

Y CONSIDERANDO: Que el apelante comienza el relato de su recurso afirmando que las diferencias ajustadas surgen de una interpretación fiscal interesada, parcial, forzada y recaudatoria de los hechos; omitiendo datos objetivos y las normas en juego. Añade al respecto que no se verifica el presupuesto fáctico que da lugar a la obligación de practicar la percepción en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires. -----

-----Por otra parte, denuncia la utilización de presunciones falsas e ilegales y la producción arbitraria, sospechosa y antojadiza de las pruebas ofrecidas.-----

-----Arguye que jamás se verificó respecto del contribuyente y/o de los supuestos "responsables solidarios" el presupuesto fáctico que podría dar lugar a la obligación de practicar el acto de recaudación, circunstancia que torna a las pretendidas diferencias en meros ensayos teóricos sin sustento en la realidad económica de las transacciones habidas- es decir, no se configuró el



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
“COTECsud COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA”

comportamiento establecido por la Ley para el nacimiento de la obligación tributaria, que en este caso se materializa en la carga pública de llevar a cabo una percepción sobre ingresos de terceros, siempre que se correspondan con servicios exclusivamente prestados en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires (arts. 94, 202 y 203 del Código Fiscal, art. 318 in fine de la Disposición normativa Serie B N° 01/2004).-----

-----Entiende que el apartamiento de las normas legales viola el principio de legalidad, el derecho de propiedad (arts. 4, 75 inc. 2 C. Nacional, art. 10, 31 y 103 inc. 1° Constitución Provincial) y el sistema de coparticipación federal.-----

-----Afirma que la Agencia de Recaudación coloca sobre los contribuyentes cargas probatorias de imposible cumplimiento, cuando la propia Administración, entrando en contradicción con sus propios actos, se niega a la compulsa de los archivos para poder verificar lo que realmente percibió. Al respecto, agrega que se está cobrando dos veces el mismo impuesto, por cuanto fue ingresado por los contribuyentes directos.-----

-----Asevera que no hay impuesto impago, hay doble percepción del mismo tributo, negándose el Estado a verificar sus propios registros donde consta tal circunstancia.-----

-----Enuncia que la mayoría de las operaciones no se desarrollaron en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires. -----

-----Advierte que todos los papeles de trabajo que su mandante adjuntó estuvieron encaminados a dar cuenta de la actuación multijurisdiccional de Cotecsud y a demostrar que las transacciones que el Fisco provincial había incluido globalmente en un ajuste, se habían desarrollado fuera de la órbita territorial de la provincia de Buenos Aires.-----

-----Cita abundante jurisprudencia que avalan sus dichos.-----

-----Respecto a la territorialidad del ejercicio de las operaciones realizadas con sus clientes, entiende aplicable el criterio del lugar de entrega de la mercadería.-----

-----Declara que la sumariada ofreció prueba informativa respecto de 21 clientes, representativos de su giro comercial y que los mismos contestaron en forma positiva y concreta, dando cuenta del puntual y cabal pago del gravamen

que se discute.-----

-----Continúa con el relato de su agravio agregando que su representada carece de medios para fiscalizar a los contribuyentes directos como puede hacerlo la Agencia, y habiendo ofrecido prueba informativa la misma fue descartada por no haber cumplido los requisitos del Informe N° 208/06. -----

-----Es de su opinión que el citado Informe 208/06 no es otra cosa que eso, un mero informe, confeccionado en su oportunidad como una suerte de guía que los contribuyentes deberían atender a la hora de liquidar sus tributos.-----

-----Añade que lo verdaderamente insólito es que se pretenda equiparar a un mero informe unilateral de la administración pública, con una suerte de Ley Fundamental que sea citada como base y fundamento de sus decisiones, cuando deberían haber sido otras disposiciones legales emanadas del Congreso Provincial, del Congreso Nacional y hasta Asambleas Constituyentes, las que deberían haberse observado.-----

-----Plantea que esto es un exceso ritual manifiesto, revelador del espíritu sesgado con el que la parte contraria ha procurado neutralizar y limitar al máximo posible la actividad probatoria de esa parte, con el evidente propósito de obtener una conclusión meramente formal y esencialmente falsa.-----

-----Aporta como argumentación que el art. 394 del C.P.C.C. no exige certificación contable de lo informado por los contribuyentes y la prueba debe regirse con la amplitud probatoria que el Código de rito proporciona. Entiende arbitrario, antojadizo y sugestivamente restrictiva de las potestades procesales del contribuyente, a quien con esta y otras actitudes, se ha pretendido imponerle un verdadero cepo probatorio, destinado a generar una verdad formal y ficticia, al servicio de los intereses recaudatorios. Reitera la solicitud de revisión de los registros de la Agencia.-----

-----Respecto de la teoría de los propios actos solicita su aplicación en tanto la ARBA determinó las obligaciones en base a sus registros y ahora no los utiliza para exculparlo. De esta forma, entiende que se ha violado el principio de buena fe, de defensa en juicio y, debido proceso. Como corolario de lo expuesto, denuncia la inexistencia de imparcialidad del juez administrativo.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
"COTECsud COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA"

-----Esgrime que el propio Fisco provincial reconoce y confiesa que tiene las herramientas para dilucidar el caso que nos convoca y deliberadamente no lo hace.-----

-----Alega la improcedencia de la obligación de percibir por la ausencia de territorialidad. No entiende el criterio por el cual, si un cliente o usuario incluido en el padrón web prevalecería el principio formal de registración impositiva, sobre el real de la efectiva materialización de las transacciones económicas, desconociendo cual es el sustento legal de esta insólita y póstuma argumentación.-----

-----Entiende que la pretensión interpretativa entra en colisión con disposiciones como la Constitución Nacional, y el invocado sistema de convivencia tributaria, que obliga a las provincias a repartir entre ellas la materia imponible común que emerge del comercio interjurisdiccional.-----

-----Cita los arts. 318 y 407 de la D.N. "B" 1/04 y adiciona que comunicó a los inspectores que al ser la facturación centralizada e incluirse en un solo documento operaciones de varias jurisdicciones, corresponde detraer los montos por trabajos efectuados fuera de la provincia. Que ello consta a fs. 264 y no se investigó la base territorial de las operaciones.-----

-----Reitera que la circunstancia de que se encuentre a su cargo la prueba sobre su defensa, no obsta a que la Agencia deba acreditar el incumplimiento. Cita jurisprudencia.-----

-----Esgrime que su representada en todo momento puso a disposición de los inspectores intervinientes la totalidad de la documentación respaldatoria de las operaciones auditadas, particularmente, las facturas emitidas para instrumentar los servicios brindados y prestados en otras jurisdicciones.-----

-----En otro punto arguye que no se encuentra configurado el elemento objetivo de la sanción aplicada ni su elemento subjetivo fundado en el principio de la culpa. Solicita la aplicación de los principios del derecho penal en el procedimiento infraccional tributario. Al respecto, trae jurisprudencia que avala sus dichos.-----

-----Realiza la siguiente reflexión: sin la existencia del elemento intencional no puede existir una acción típica, sin acción típica no hay contravención y sin esta

no puede haber sanción.-----

-----Advierte que, en este caso, ni siquiera existió violación al tipo descripto por la norma porque no se debe suma alguna en las magnitudes pretendidas. Todo lo que existe es la invocación a una presunción legal, que se pretende aplicar sobre la base de interpretaciones autocontradictoras y manifiestamente ajenas a los textos legales en juego, circunstancia que convierte a la pena que se pretende aplicar y al decisorio de marras, en manifiestamente ilegales y arbitrarios.-----

-----Advierte que la determinación de deuda que efectuara la inspección es, de acuerdo con lo expuesto, ilegal y arbitraria, ya que la misma no se ajusta a lo establecido por la ley.-----

-----Hace hincapié, en primer lugar, que se ve claramente afectado el derecho de propiedad ya que exigirle que pague lo que no debe en virtud de una ley, contraría lo preceptuado en el artículo 17 de la Constitución Nacional. Del mismo modo, se vería afectado el derecho de propiedad de su mandante si se le impusiera una multa por una ocultación maliciosa generada por una falta de registraciones y/o documentales que jamás tuvieron lugar, ya que se estaría privando del uso y goce de sus bienes sin una causa legal.-----

-----A mayor abundamiento sustenta que se ve afectado por el ajuste practicado el principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, establecidos en los artículos 17, 19 y 52 de la Constitución Nacional y en virtud de los cuales todos los impuestos deber ser creados por ley y el pago de una suma en concepto de tributo sólo será legítimamente reclamado por el Fisco si una ley así lo establece, lo que a su vez es clara derivación y se complementa con el principio de reserva que establece que nadie puede ser obligado a lo que la ley no obliga ni privado de lo que ella no prohíbe.-----

-----Del mismo modo, el principio de culpabilidad en materia penal establecido por el art. 18 de la Constitución Nacional ha sido dejado de lado por la Dirección al pretender aplicar una multa por una infracción cuando su mandante no ha realizado la conducta prevista por la norma como presupuesto de hecho para la aplicación de la sanción y, consecuentemente, no hay actitud ilícita que le pueda ser reprochada a título de culpa o dolo.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
"COTECsud COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA"

-----Denuncia la violación del principio "non bis in ídem" por aplicación conjunta de multa y recargos, en violación del art. 29 de la Constitución Provincial y del Pacto de San José de Costa Rica, en su art. 8° inciso 4.-----

-----En otro punto sostiene la indebida imputación de responsabilidad solidaria al afirmar que Arba pretende la implementación de algo así como una suerte de "responsabilidad de asiento" absolutamente improcedente, debiendo recordar que existen numerosos precedentes que descartan la aplicación de criterios automáticos de responsabilidad, por el sólo hecho de haber ocupado algún cargo directivo, sin demostración específica del accionar concreto que pudo endilgarse a un determinado funcionario.-----

-----Revela ausencia de consideraciones fácticas y jurídicas para atribuir responsabilidad solidaria e impugna su aplicación automática sin demostración del accionar concreto de los responsables. Cita el precedente "Raso" y la aplicación de la Ley de Sociedades a las relaciones entre el socio y la sociedad. Con base de atribución de responsabilidad dolosa.-----

-----Manifiesta que no caben dudas de que por tratarse de un aspecto sustancial de la relación entre acreedores y deudores, compete al legislador nacional su regulación, por lo que no cabe a las Provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, toda vez que al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han omitido la preeminencia de las leyes del Congreso y la necesaria restricción de no dictar normas que las modifiquen o contradigan (arts. 31 y 75 inc. 12 de la Constitución Nacional).-----

-----Ratifica la prueba documental oportunamente agregada a las actuaciones y ofrece e informativa y pericial contable.-----

-----Adhiriendo a las argumentaciones de la firma, los responsables solidarios alegan que no se configuró el comportamiento establecido por la ley para el nacimiento de la obligación y asimismo se colocan sobre los contribuyentes cargas probatorias de imposible cumplimiento, cuando la propia Administración deniega arbitrariamente la compulsa de sus propios archivos para poder verificar que es lo que realmente percibió en materia de impuestos que ilegítimamente se les reclaman.-----

-----Denuncian parcialidad en el juzgador, por cuanto es la propia Autoridad comprometida con la recaudación, en cuyo marco pretende atribuirseles responsabilidad per se, sin un actuar personal acreditado. Cuestionan asimismo las bases del ajuste por el que se los responsabiliza. Citan jurisprudencia.-----

II.- A su turno, la Representación Fiscal contesta los agravios y refiere que, el sujeto que actúa en el carácter de Agente está sometido a un régimen legal especial, por cuanto aun refiriéndose sus deberes a deudas tributarias de terceros, actúa a nombre propio, y no por el contribuyente-cliente sujeto activo. De manera tal que no puede eximirse de la prestación sino por justa causa, permaneciendo temporalmente obligado durante todo el término de vigencia del régimen al que está sometido mientras la ley así lo disponga, toda vez que resulta un colaborador de la Autoridad Fiscal en la recaudación de tributos.-----

-----Realiza una transcripción de la documentación agregada a las actuaciones y el análisis que de ella realizó el juez administrativo en las actuaciones.-----

-----Prosigue con la contestación de agravios y en este caso se refiere a la queja relativa a que los contribuyentes directos ingresaron el tributo y que por lo tanto la pretensión del Fisco constituiría un enriquecimiento sin causa. Recuerda que la firma de autos fue fiscalizada en su carácter de Agente de Recaudación, y justamente es quien debe cumplir la función recaudatoria asignada por el Fisco, siendo suya la carga probatoria del ingreso del gravamen por el contribuyente directo.-----

-----Relata, que mediante la Disposición Delegada SEATYS N° 536 se abrieron a prueba las presentes actuaciones, ordenándose el libramiento de oficios solicitados por la firma en su descargo, y mediante Providencia N° 190/17 se ordenó su análisis una vez producidas las mismas expresando al respecto el a quo a fs. 1925 vta. *"... la inspección actuante analizó la documentación aportada, las pruebas producidas en autos y la Base de Datos de esta Agencia de Recaudación, efectuándose los procedimientos de auditoría necesarios, a fin de arribar a la verdad material, tal como se refleja en papeles de trabajo de fs. 1883/1902, CD obrante a fojas 1903 y en el Informe Ampliatorio obrante a fojas 1907/1908..."*.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
“COTECSUD COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA”

-----Seguidamente, en cuanto al criterio de atribución de la territorialidad de las operaciones en función del lugar de entrega, aclara que tal criterio es el establecido por el art. 344 de la Disposición Normativa “B” 1/2004, sin perjuicio de lo cual se expresa a fs. 1926 “... respecto de las operaciones involucradas en el ajuste por no contener los clientes alícuota en el Padrón Web, conforme a los elementos aportados por la Pericia Contable, la fiscalización analizó para cada caso si corresponde o no excluirlo del ajuste, conforme se deja plasmado en los papeles de trabajo de fojas 1898/1899 y CD obrante a fojas 1903, procediendo a rectificar parcialmente dichas operaciones... de esta forma sólo han quedado ajustados las operaciones que cumplen con el requisito de territorialidad por haberse prestado el servicio en Provincia de Buenos Aires, de acuerdo con el detalle que obra a fs. 1989/1899...”-----

-----Por ende, asevera que la mera manifestación de la firma en el sentido que los contribuyentes principales han cumplido con las obligaciones fiscales no lo libera de la carga que le impone la ley en su carácter de Agente de recaudación, siendo improcedente trasladar a la Administración dicha carga, en tanto ello implicaría efectuar una fiscalización sobre cada cliente en particular. De ahí que, acreditado el incumplimiento de sus obligaciones fiscales como Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos durante el período fiscalizado, situación no desconocida por la fiscalizada, la carga probatoria posterior no puede sino estar en cabeza del obligado, ello bajo riesgo de desvirtuar los fundamentos y objetivos de los regímenes de recaudación.-----

-----Consecuentemente, afirma que resulta evidente la existencia de perjuicio fiscal ocasionado por las omisiones detectadas y acreditadas en las presentes actuaciones, y a contrario de lo que alega el apelante, ello causa un perjuicio a las arcas del erario Público, no existiendo en consecuencia en modo alguno un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco.-----

-----Asimismo, asevera que de las constancias de las actuaciones relatadas surge que el a quo, al contrario de lo manifestado por los apelantes, ha detallado los procedimientos de auditoría realizados, dando motivación y sustento al ajuste arribado, en función de las pruebas tenidas a la vista y la normativa aplicable, debiendo rechazarse las manifestaciones vertidas en tal

sentido.-----

-----Así pues, refiere que el sujeto que actúa en el carácter de Agente está sometido a un régimen legal especial, por cuanto aun refiriéndose sus deberes a deudas tributarias de terceros, actúa a nombre propio, y no por el contribuyente-cliente sujeto pasivo. De manera tal que no puede eximirse de la prestación sino por justa causa, permaneciendo temporalmente obligado durante todo el término de vigencia del régimen al que está sometido mientras la ley así lo disponga, toda vez que, no debe olvidarse, el mismo resulta un colaborador de esta autoridad Fiscal en la recaudación de tributos.-----

-----Explica que es el mismo agente quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción, lo cual en autos no se halla acreditado. Consecuentemente, la firma no ha desempeñado la carga pública de actuar en el marco que le compete en su carácter de agente. Concluye que pretender que esa Agencia realice una verificación sobre cada uno de los clientes de la firma, desvirtuaría totalmente la esencia misma del régimen en cuestión.-----

-----Afirma que no puede soslayarse que, en esta instancia, los apelantes basan su defensa en las pruebas ya producidas y analizadas, sin adjuntar nuevos elementos que desvirtúen las conclusiones arribadas, con lo cual los argumentos traídos resultan meras afirmaciones carentes de sentido.-----

-----Seguidamente, en tanto todos los apelantes esbozan la imparcialidad del juzgador, por cuanto es la misma Autoridad de Aplicación quien resolvió el descargo presentado y efectuó el análisis de la prueba producida, considera que tal conclusión acerca de la interpretación legal efectuada y la procedencia del ajuste propuesto, justamente es materia de debate en la presente vía recursiva.-----

-----En otro orden de ideas, y relativo a la sanción por omisión impuesta, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias en autos, plantea que se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el art. 61 del Código Fiscal.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
"COTECsud COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA"

-----Para la aplicación de la multa en cuestión, sostiene que no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, aunque el Agente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. De ello se desprende que la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que, atento que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, es responsable. Cita jurisprudencia de este Tribunal Fiscal.-----

-----Por otro lado, en cuanto a la alegada naturaleza penal de las sanciones tributarias, siendo que dicho agravio tiende a traslucir un cuestionamiento a la autonomía del Derecho Tributario, al traer como sustento la aplicación de normas del Derecho Penal señala que debe tenerse presente el concepto del mismo que ha sido acogido por nuestros Tribunales al sustentar las que el Derecho Fiscal tiene sus reglas propias, sin que deba someterse necesariamente a otras figuras del derecho.-----

-----En lo atinente a lo traído por la firma en punto a que la aplicación de los recargos importa una doble sanción, adelanta su improcedencia, en tanto el juez administrativo sólo ha efectuado la aplicación de las normas legales que específicamente los contempla.-----

-----En efecto, indica que los mismos son aplicables a los Agentes de Recaudación que no hubiese percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos subsiste, aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable. Así pues, ello no obsta a que se apliquen conjuntamente con la multa por tratarse de institutos diferentes. -----

-----Atento los fundamentos antes plasmados, sentencia que corresponde el rechazo de los argumentos esbozados por los quejosos.-----

-----A su turno, frente a los cuestionamientos relativos a la improcedencia de la responsabilidad solidaria de las integrantes del órgano de Administración, refiere que los responsables solidarios son deudores solidarios e ilimitados, motivo por el cual, esa Autoridad Fiscal tiene facultad de demandar la totalidad

de los gravámenes, multas y accesorios y recargos no ingresados a cualquiera de los deudores u obligados o a todos conjuntamente, quedando entre ellos subyacente su derecho a repetirse los montos abonados.-----

-----Sostiene que, en tal sentido, los integrantes de los órganos de administración de las personas jurídicas que actúen como agentes de recaudación, se encuentran alcanzados por la solidaridad prevista por los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal. Ello por cuanto bajo la legislación tributaria provincial, también responden por la multa aplicada sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de la infracción, tal como lo establece el artículo 63 del código citado.-----

-----Concluye señalando que, se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. No es subsidiaria, ni posee el beneficio de excusión. Insiste al afirmar que los responsables se encuentran en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda. La ley sólo 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 (conf. art. citado), circunstancia que en el particular, según su criterio, el syndicado no ha desvirtuado.-----

-----En cuanto a la mención del fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio” de fecha 2 de julio de 2014, señala, en primer lugar, que la Suprema Corte de Justicia de esta Provincia no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría compuesta por los Dres. Soria, Hitters, de Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió con el voto de la minoría la resolución del fallo que ha sido la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad.-----

-----En consecuencia, asevera que mal podría sostenerse que la Suprema Corte declaró la inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal (actual 24), en tanto la mayoría de ese Tribunal no siquiera se expidió sobre el tema.-----

-----Cita jurisprudencia de las Cámaras en lo Contencioso Administrativo de San Martín y San Isidro. Añade que, por su parte, la Cámara en lo Contencioso



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
“COTEC SUD COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA”

Administrativo de la Plata convalidó la constitucionalidad del régimen de solidaridad tributaria provincial en las actuaciones “YELL Argentina S.A. -Meller Comunicaciones S.A. y otro c/ Tribunal Fiscal de Apelación s/ Pretensión anulatoria” (12/07/2012, Causa N° 15.129).-----

-----Por último, respecto de la alegada violación de preceptos constitucionales, indica que tal planteo enmarca en definitiva un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de las normas que sustentan el ajuste propuesto, materia que se encuentra vedada de tratamiento a esta instancia procedimental conforme al art. 12 del Código Fiscal.-----

-----Finalmente, con relación al planteo del caso federal, explica que no siendo ésta la instancia válida para su articulación, téngase presente para la etapa oportuna.-----

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL: En este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por los recurrentes y la contestación a los mismos realizada por la Representante Fiscal, a los efectos de decidir sobre las controversias que se plantean respecto del Acto hoy apelado.-----

1) En primer lugar, debo aclarar que se ha superado el debate que se cierne sobre la condición de Agente de Percepción de la firma de autos durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie “B” Nro 1/2004, sus modificatorias y complementarias). -----

-----Tal como lo expone el juez administrativo y conforme surge de las constancias anexadas a fs. 450/453, la empresa se halla inscripta en el Régimen General de Percepción y en el Régimen General de Retención con fecha de alta 3/01/1997, declarando la actividad de “Obtención y Dotación de personal” (Código NAIIB 749100). De allí que coincido con la postura de la Representación Fiscal, por cuanto ha sido analizado y pormenorizadamente fundado por la fiscalización actuante y el juez administrativo en los considerandos del acto ahora apelado.-----

2) Ahora bien, esbozada esta pequeña introducción, corresponde analizar el primer agravio de fondo traído, referido a la supuesta violación al principio de territorialidad, exigido para la procedencia de actuación como agente de

percepción en operaciones de venta o prestación de servicios. -----

-----Recordemos sobre el particular la manda normativa que regula la cuestión: el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 (texto según Resolución Normativa N° 101/08), que en su parte pertinente establece: *"...Cuando el agente de percepción realice una operación con un sujeto no incluido en el padrón de contribuyentes, deberá percibir el impuesto aplicando, sobre el monto determinado de conformidad al artículo 342, una alícuota del seis por ciento (6%), siempre que, tratándose de la adquisición de cosas, locación de cosas, obras o servicios y prestaciones de servicios, la entrega o realización tenga lugar en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires..."*.-----

-----Cabe remarcar que esta Instrucción ha sido estricta en apreciar la irrazonabilidad del accionar fiscal, cuando este sustento territorial fuera producto de meros indicios (Sala I en autos "SIDERCA SA", sentencia del 3 de septiembre de 2019) o bien cuando no se vislumbrara un accionar de la fiscalización tendiente a acreditar el extremo de excepción exigido por la normativa (Sala I, en autos "VELAS DE LOS MILAGROS S.R.L.", sentencia del 22 de diciembre de 2020).-----

-----Sin embargo, y tal como lo expone el juez administrativo en el acto apelado, sobre la base de lo actuado por la fiscalización al tratarse las pruebas producidas y los argumentos planteados en instancia de descargo, se verifica en autos el pormenorizado análisis de cada una de las operaciones involucradas en el ajuste por no contener los clientes alícuota en el padrón web de Arba, procediéndose a excluir cada caso de prestación en extraña jurisdicción y confirmar el ajuste cuando se acreditaba lo contrario, reitero, todo ello sobre la base de la documental acompañada por la firma y auditada por los inspectores (ver especialmente papeles de trabajo de fs. 189/1899, e informe de fs. 1907 vta.).-----

-----A la par de ello, el planteo defensorista sobre esta cuestión ha sido, en la presente instancia, general y reiterativo, dirigido más a dudar sobre la validez constitucional de las facultades fiscales, que a demostrar la ausencia de ventas o servicios con entrega o prestación en esta jurisdicción, sin hacer mérito alguno sobre lo actuado en la instancia defensiva anterior.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
"COTEC SUD COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA"

-----Consecuentemente, entiendo que debe ratificarse el criterio fiscal en este punto, lo que así declaro.-----

3) Con relación al otro argumento de defensa presentado sobre el fondo del ajuste, esto es la inexistencia de perjuicio fiscal, toda vez que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron "percibidos", corresponde recordar que a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto.-----

-----Así es que, el nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193). En esa misma línea "*...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos 308:442; 327:1753 y sus citas)...*" (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) cf DGI"). Siendo entonces una obligación sustantiva la que alcanza a estos sujetos, de lo hasta aquí dicho se desprende además que, el conocimiento de los plazos para realizar el depósito de lo recaudado es obligación específica del agente de percepción, así como la de actuar en los casos, forma y condiciones, contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda Contencioso Administrativa"). -

-----Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico 208/2006, que en sus párrafos se pronuncia señalando que *"...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas, sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida..."*. Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: *"... que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía detraer la percepción..."*.-----

-----Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, la actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención. -----

-----En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que, por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
“COTEC SUD COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA”

hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo.-----

-----Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación.-----

-----Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.-----

-----Volviendo al análisis del caso de autos, no puedo dejar de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba.-----

-----Que el principio general, aplicable al caso, coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable que la Autoridad de Aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras. El obrar fiscal

generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente). -----

-----No altera lo dicho, cualquier especulación que pueda hacerse sobre eventuales maniobras fraudulentas por parte de los clientes de la empresa si se tomaran estas percepciones omitidas, extremo que podría disparar acciones fiscales, infraccionales y hasta penales sobre los mismos, mas no sobre la empresa de autos, mucho menos como fundamento para exigirle el pago de este impuesto. -----

-----Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que *"...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad..."* (fundesi.com.ar/la-carga dinámica de la prueba y los- Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se consideró razonable, como medida previa para mejor proveer, solicitar a la propia Agencia de Recaudación (fs. 2059), informe a la luz de la rectificación del ajuste original, si los clientes restantes sobre los que se ratificara el reclamo definitivo, presentaron declaración jurada y pago por el períodos 2012 (enero a diciembre). En tal sentido, se requirió dar cumplimiento a lo establecido por el artículo 163 del Código Fiscal y se fundó lo solicitado, a partir de las especiales características que el caso plantea, en la denominada teoría de las *"cargas dinámicas de la prueba"*, aplicada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en materia tributaria, en antecedente *"Quilpe S.A. s/ Inconstitucionalidad"*, Sentencia del 9 de octubre de 2012).-----

-----A fs. 2064, la Representación Fiscal acompaña informe sobre lo requerido, de cuyo detalle se confirma el cumplimiento de las empresas referenciadas en el Anexo I, además de agregar que la totalidad de los clientes involucrados han presentado declaración jurada y pagos por las posiciones del período 2012. -----

-----Es necesario reparar a esta altura, en que dadas las características propias de un régimen (general o especial) de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
"COTECsud COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA"

actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente "no percibido", da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende en la eventual actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo, si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo documentado por el apelante y constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación, de allí que considero que las fundamentaciones que tuviera el *ad quo* para rechazar la prueba producida en la etapa determinativa carecen de fundamento por cómo se deciden las presentes actuaciones.-----

-----Así, de las constancias de autos y de la medida para mejor proveer producida, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas y por las operaciones auditadas en autos con los clientes PROCTER & GAMBLE ARGENTINA SRL, WALMART ARGENTINA SA, MOTOROLA SOLUTIONS ARGENTINA SA, BODEGAS CHANDON, IKE ASISTENCIA ARGENTINA SA, HUAWEI TECH INVESTMEN LIMITED, TEREDATA DE ARGENTINA SRL, EL AUDITOR SA, SODEXO ARGENTINA SA y OPERADORA DE ESTACIONES DE SERVICIOS SA, debiéndose hacer lugar al agravio medular incoado, lo que así Voto.-----

-----A idéntica solución se llega respecto de las operaciones con el cliente TARJETA NARANJA SA, a la luz de lo acreditado por esa firma en respuesta al oficio oportunamente remitido (vide documental de fs. 1423/1563).-----

4) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 6° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho

que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.").-----

-----Y este sentido, comparto lo sostenido por este Cuerpo (Sala II) en el antecedente "Destilería Argentina de Petróleo S.A", Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable "*... requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que —en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal....*". Por el contrario, en el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. Si bien la pena ha de aplicarse solo sobre la porción de reclamo subsistente, no se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado.-----

5) Respecto a los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá detraer de la base de cálculo aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente reclamada en autos.-----

-----Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1°: "*...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas ... Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior*



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
“COTEC SUD COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA”

vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren (...) en discusión administrativa...”. Asimismo, a través de su artículo 2° dispone: “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 ...”.-----

-----Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo.-----

-----Que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.-----

-----En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, sólo 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 en cuestión, aún

en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.-----

-----En consecuencia, tanto la sanción del artículo 61 como los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, deberán aplicarse sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así voto.-----

-----Por lo demás, no está demás advertir que de manera alguna la aplicación de esta segunda sanción pecuniaria implica una violación a principio penal o constitucional alguno. Claramente se concluye que en esta instancia no existe el mínimo resquicio que permita el apartamiento del juzgador en el marco de la competencia jurisdiccional —acotada- que tiene asignada este Tribunal (conf. Art. 12 del CF y 14 de la Ley Orgánica TEA).-----

6) En cuanto a los intereses aplicados se advierte que el Código Fiscal ha establecido los intereses resarcitorios en su artículo 96, que establece: *“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...”*-----

-----De la norma transcripta surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. En relación con la constitución en mora del contribuyente, cabe puntualizar que 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



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
"COTECsud COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA"

obligación de abonar los intereses resarcitorios se *"...devengará sin necesidad de interpelación alguna..."*. 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 no ha sido demostrada en autos (Conf. Sala III "Cimaq S.R.L." de fecha 15/08/01, Sala II "Tren de la Costa S.A. del 5/12/02; Sala III in re "MICROMAR S.A. DE TRANSPORTE S/ CONCURSO PREVENTIVO" del 14 de abril de 2005, Registro 557).-----

-----La Corte Suprema de Justicia de la Nación al sentenciar la causa "Citibank N.A. c/ D.G.I" (01/06/2000), en referencia al régimen nacional en la materia, análogo al establecido en el Código Fiscal de la Provincia, dijo: *"...Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del Artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del derecho tributario en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (Artículo. 1º de la ley 11.683 t.o. en 1998 y fallos 307:412, entre otros) que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciados han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los*

accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes, en el ya citado de Fallos 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas...”-----

-----En virtud de lo expuesto, debe confirmarse los intereses de ley, aunque obviamente solo han de aplicarse sobre los importes aquí confirmados, lo que así se declara.-----

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

Fiscales

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



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
"COTEC SUD COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA"

cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.-----

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

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

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

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

-----Que esa función de administración de los bienes del contribuyente, durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la apelante. 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 los Sres. Alberto Luciano Fagalde Grondona, Eduardo Rafael March y Julie Ann Krey, miembros del directorio y únicos administradores de la empresa conforme Estatuto social de fs. 313/328, Estados Contables de fs. 50/95, Actas de Directorio de fs. 40 y 46 y actas de asamblea de fs. 42/44 y 48/49.-----

-----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/ 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 en los casos que analizara la Corte.-----

-----Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias 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



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
"COTEC SUD COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA"

legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.-----

-----Para ello, no hace falta más que releer el contenido del recurso de apelación en tratamiento como asimismo del descargo oportunamente presentado por el Presidente y su Vice (Sres. Fagalde Grondona y March) a fs. 618/621 y 2021/2032), describiendo en primera persona pormenorizadamente todo lo actuado por la empresa que administran, tanto en el período de ajuste como durante todo el procedimiento de autos, alegando su ya citado criterio respecto a la improcedencia del reclamo fiscal y, principalmente, ratificando todo lo actuado (y omitido) en la calidad de perceptor, extremos que llevaron a la práctica empresarial con total conciencia de lo actuado.-----

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

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

-----Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados de nuestro Máximo Tribunal provincial, para declarar a esta norma inoponible en el

caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Como se expresara, se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal y, en consecuencia, entiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.-----

-----Sustancialmente distinta es la solución respecto de la Sra. Julie Ann Krey respecto a quien no se evidencia intervención, conocimiento o negligencia alguna en materia tributaria social, ello en los términos planteados por la propia Suprema Corte, por lo que corresponde dejar sin efecto in totum la atribución de solidaridad sobre ella declarada.-----

-----De esta manera dejo expresado mi voto.-----

8) Inconstitucionalidad. En cuanto a los reiterados planteos de la inconstitucionalidad, debe recordarse que su tratamiento se encuentra vedado a este Cuerpo por expresa aplicación de los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70. -----

-----Al Caso Federal planteado, no siendo esta la instancia para su resolución, se tiene presente la reserva del mismo para su oportunidad.-----

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1945/2014 y 2021/2032, por el Dr. Pablo María Carcavallo, en representación de COTEC SUD COMPAÑIA TECNICA SUDAMERICANA S.A.S.E. y los Sres. Alfredo Luciano Fagalde Grondona y Eduardo Rafael March, ambos por derecho propio, y Luis Gonzalo Giordano, en carácter de apoderado de Julie Ann Krey, todos con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada N° 3452/2017, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, apartado 3) de este Pronunciamiento. 3º) Dejar sin efecto la solidaridad declarada por el artículo 9º del acto apelado sobre la Sra. Julie Ann Krey y solo sobre el pago de las sanciones aplicadas por los artículos 6º y 7º, respecto de



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
"COTECsud COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA"

los Sres. Alfredo Luciano Fagalde Grondona y Eduardo Rafael March. 4º) Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar intereses, multa y 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.PABLO GERMÁN PETRAGLIA: En virtud al análisis de los hechos y, por los fundamentos de derecho expuestos por el Vocal Instructor en el desarrollo de su voto, adhiero a la solución que propicia, lo que así declaro.---

VOTO DEL CR RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, debo adelantar que, en atención a los fundamentos expuestos por el Dr. Ángel C. Carballal bajo los puntos 1), 2), 3), 4), 5), 6) y 8), del considerando III de su voto, adhiero a lo resuelto por mi colega preopinante; lo que así declaro.-----

-----Ahora bien, en lo relacionado con la responsabilidad solidaria extendida en autos a los Sres. Alfredo Luciano Fagalde Grondona, Eduardo Rafael March y Julie Ann Krey (artículo 9º del acto apelado), considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal vigente y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la S.C.J.B.A en autos "Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión" (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal -T.O.2011-, partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado en sendos fallos posteriores, "Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, 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).-----

-----En tal sentido me expedí en "Distribución Masiva S.A.", Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425, en cuyo voto no sólo aludí a sus fundamentos sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de "economía procesal".-----

-----Advertí entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva

(para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el "Subjetivo" –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro el carácter "subsidiario" del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.-----

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

-----De tal manera, dejó expresado mi voto.-----

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1945/2014 y 2021/2032, por el Dr. Pablo María Carcavallo, en representación de COTECUD COMPAÑIA TECNICA SUDAMERICANA S.A.S.E. y los Sres. Alfredo Luciano Fagalde Grondona y Eduardo Rafael March, ambos por derecho propio, y Luis Gonzalo Giordano, en carácter de apoderado de Julie Ann Krey, todos con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada N° 3452/2017, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0147444/14
"COTECsud COMPAÑÍA TÉCNICA
SUDAMERICANA"

liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, apartado 3) de este Pronunciamiento. 3º) Dejar sin efecto la solidaridad declarada por el artículo 9º del acto apelado sobre la Sra. Julie Ann Krey y solo sobre el pago de las sanciones aplicadas por los artículos 6º y 7º, respecto de los Sres. Alfredo Luciano Fagalde Grondona y Eduardo Rafael March. 4º) Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar intereses, multa y 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.-----

Dr Angel Carlos Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

CARBALLA
L Angel
Carlos
Firmado digitalmente
por CARBALLAL
Angel Carlos
Fecha: 2023.04.03
13:00:48 -03'00'

Dr. Pablo Germán Petraglia
Conjuez
(A.O. 59/22 A.E. N° 102/22)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

PETRAGLIA Pablo German
CON JUEZ
04/04/2023 13:56
hora estándar de Argentina

Cr. Rodolfo Dámaso Crespi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

CRESPI
Rodolfo
Damaso
Firmado digitalmente
por CRESPI Rodolfo
Damaso
Fecha: 2023.04.03
13:51:51 -03'00'

REGISTRADA BAJO EL N°
Sala I

2437 04/04/2023

Sentencia firmada por juez de Excmo. -
15/04/20 --

Dra. MARIA VERONICA ROMERO
Secretaria de Sala I
Tribunal Fiscal de Apelaciones

