



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2024-33179652-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 19 de Septiembre de 2024

Referencia: "PAPA GINO S.R.L." - 2360-53233/13

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-53233 del año 2013, caratulado "PAPA GINO S.R.L."

Y RESULTANDO: Que a fs. 901/918, el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEATYS N° 5928 de fecha 27 de septiembre de 2021, por la que declara la responsabilidad solidaria del Sr. Héctor Fabián Fernández (artículos 21 inc 2), 24 y 63 del Código Fiscal), por el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos omitido por la firma PAPA GINO S.R.L. (CUIT 30-70926493-8), sus intereses y sanciones, determinados por Disposición Delegada SEATYS N° 5116/2018 (fs. 756/767), todo ello en cumplimiento de la Sentencia de esta Sala, Registrada con el N° 4288 y obrante a fs. 889/896.

Contra dicho acto, a fs. 1/16 del Alcance N° 1 que corre a fs. 921, el Sr. Héctor Fabián Fernández, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Jorge Andrés Mazzoni, interpone nuevo recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fs. 923 se elevaron los actuados a este Cuerpo (artículo 121 del CF), asignándose su instrucción a la Vocalía de 7ma Nominación de la Sala III.

A fs. 928 se da traslado a la Representación Fiscal del recurso articulado para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fs. 932/937 el escrito de responde.

A fojas 938 se dejó constancia que la Sala ha quedado definitivamente integrada con el Cr. Rodolfo Damaso Crespi y el Pablo Germán Petraglia en carácter de conjuez. (Conf. Ac Ord n.º 61/23 y Ac Ext. n.º 102/22). Se tiene por contestado el traslado conferido a la Representación Fiscal y se provee el ofrecimiento probatorio propuesto por la apelante. Finalmente, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- En primer término, la parte apelante comienza ratificando los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el recurso de apelación interpuesto contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 5116/2018. En ese sentido, con cita de jurisprudencia, expone que la deuda reclamada, se encuentra prescripta en virtud de que el instituto se rige por las normas del Código Civil, encontrándose vedada su regulación a la legislación local.

Asimismo, reitera la improcedencia de la deuda por inmotivada, infundada, irrazonable y arbitraria en tanto considera que un procedimiento de punto fijo llevado a cabo durante dos meses del año 2012 no pueden tomarse como base para calcular todo el año.

Finalmente, resume los argumentos expuestos en torno a la improcedencia de la sanción, al entender que deviene irrazonable e infundada, no tuvo intención de incurrir en la infracción, no existe perjuicio fiscal ni se vieron afectadas las facultades de verificación y control del Fisco.

Como argumentos propios del presente recurso, en referencia a la responsabilidad solidaria endilgada, plantea su nulidad, al no haberse atribuido de manera correcta, es decir, de manera clara, concreta y definitiva al utilizar la locución “configurarían”. Indica que lo expuesto cobra mayor relevancia al tratarse de la extensión de responsabilidad por un hecho ilícito de un tercero. Cita jurisprudencia.

Considera inviable la extensión de responsabilidad por el solo hecho de detentar un cargo en la sociedad, sin que se expliquen las acciones concretas que lo harían merecedor de tal imputación. Agrega que, en el período analizado, el sindicato no actuó como integrante del órgano de la administración, cargo que afirma haber sido ejercido por la Sra. Livia Lucarelli.

Sostiene que yerra la disposición apelada al atribuir la responsabilidad por el hecho de aparecer designado como socio gerente de la firma en el acta de asamblea N° 13 obrante a fs. 193, ya que esa atribución objetiva resulta manifiestamente ilegítima, irrazonable e inconstitucional.

En subsidio, plantea la inconstitucionalidad de los artículos 20, 21, 24 y 63 del Código Fiscal, al interpretar que ejercen una facultad que le corresponde al

Congreso de la Nación. Cita Jurisprudencia.

Igualmente, plantea la inconstitucionalidad de la extensión de la responsabilidad solidaria por la pretensa conducta infraccional del contribuyente principal. Expresa que no puede desconocerse el principio de personalidad de la pena.

Solicita informativa y hace reserva del Caso Federal y Constitucional.

II.- A su turno, la Representación del Fisco, comienza señalando que el conteste se realiza sin tener a la vista el expediente, en virtud de las medidas tomadas en el marco de la pandemia COVID-19, razón por la cual, se limita a los agravios expuestos en las piezas recursivas y el acto y/o documentación que se encuentra en el sistema de trazabilidad de la agencia.

A su vez, aclara que el apelante reitera alguno de los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, y que los mismos fueron analizados por el Juez Administrativo en los considerandos de la resolución atacada.

Alterando el orden de exposición de los agravios, y dados los diversos planteos de inconstitucionalidad de normas del Código Fiscal, deja sentado que, en virtud de lo establecido en el art. 12 del citado cuerpo legal, debe estarse a expresa la prohibición de su dictado en esta instancia revisora.

En referencia a la nulidad articulada, señala que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del contribuyente y del responsable solidario. Recuerda que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne.

Agrega que la motivación del acto no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculo utilizados, cuestionamientos estos que no deberían articularse por vía de recurso de nulidad.

Concluye que la nulidad esgrimida radica en una disparidad con el criterio sostenido por el Fisco para sustentar la resolución en crisis, y una disímil motivación no equivale a su ausencia.

Abordando los agravios traídos contra la disposición atacada, que se centran en la responsabilidad solidaria atribuida, expresa que el instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal) y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto como sujetos

pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamar la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria, no procede el beneficio de excusión. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena.

Afirma que, de conformidad al artículo 113 del Código Fiscal, corresponde la instrucción de un procedimiento de determinación de deuda, tanto al contribuyente verificado, como al del responsable solidario, sin que se considere que el último, responde patrimonialmente sólo ante el incumplimiento del primero, como prevé la ley nacional. Ello así, en tanto no existe responsabilidad subsidiaria en la normativa bonaerense. Indica que 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 conforme dispone el art. 24 del mencionado Código.

Puntualmente, en cuanto a que el Sr. Héctor Fabián Fernández no ejercía el cargo por el cual se le imputa la responsabilidad, destaca que en el Acta de Asamblea N° 13 de fs. 193, se lo designa como socio gerente. Recalca que no se ha presentado prueba que acredite una causal exculpatoria válida.

Recuerda que bajo la legislación provincial, también responden por la multa aplicada sin necesidad de probar la intención dolosa o culposa en la comisión de la infracción, tal como establece el art. 63 del Código citado.

Destaca la improcedencia de las normas nacionales en materia tributaria, por cuanto esta última conforma una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional y debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local.

En cuanto a la declaración de inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal y la aplicación del fallo "Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/Juicio de Apremio" de fecha 2 de julio de 2014, aclara 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.

Por otra parte, expresa que la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata, ha convalidado 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).

Concluye que la atribución de responsabilidad solidaria luce ajustada a derecho y fue determinada en base a las constancias obrantes en las actuaciones.

Finalmente, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el planteo del Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Delimitada la contienda, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 5928/21 dicatada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Que dado que el recurso de apelación fue interpuesto por el Sr. Héctor Fabián Fernández por derecho propio, corresponde alterar el orden de los planteos introducidos y en primer lugar analizar los relacionados con la responsabilidad solidaria e ilimitada atribuida al recurrente, en la medida que solo en el supuesto de confirmarse, deberían analizarse los agravios vinculados con la cuestión de fondo debatida en autos.

De este modo, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes asumen 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 empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este "plus", endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir,

respondan personalmente por sus consecuencias.

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Pero, además, no creo indispensable cambiar la órbita estrictamente tributaria de la responsabilidad que analizamos, para acceder a aquella finalidad estatal, en tanto 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.

Asimismo, 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. Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...*Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes*”.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, ha sido discutida por el apelante, exponiendo que el Acta de Asamblea N° 13 de fs. 193, en la cual lo designan como socio gerente de la firma no fue inscripta en la Dirección Provincial de Personas Jurídicas.

Que una detenida lectura de las actuaciones me permite concluir que no existen elementos suficientes para extender la responsabilidad cuestionada. Cabe destacar que más allá de la efectividad del acta de asamblea en cuestión y el cargo societario asignado, el sindicado responsable no aparece en ningún momento del procedimiento, esto es, en ninguna de las actas de comprobación realizadas, ni se menciona en ninguno de los puntos fijos efectuados en los distintos restaurantes de la cadena. Por el contrario, la única mención que se realiza del Sr. Fernández es aquella que se encuentra en el acta discutida, sin constancia alguna del ejercicio del cargo en el período fiscalizado y mucho menos, un accionar vinculado a la cuestión tributaria de la empresa cuya administración se le endilga. Ni siquiera el R-200 al que hace alusión el Fisco se encuentra firmado por persona alguna.

Tampoco se verifica accionar alguno de la fiscalización actuante ni del juez

administrativo tendiente a acreditar tales extremos (declaraciones juradas, estados contables, etc).

En el mismo sentido, 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 en el caso la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”*).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a acatar esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, donde no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte, tal como se detallara supra.

Dejo en claro mi disidencia (al menos parcial) con los precedentes en cuestión, y el análisis caso por caso que realizaré siempre sobre los supuestos que se sometan a juzgamiento de este Tribunal.

Por ende, entiendo que corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el caso concreto de autos, lo que así declaro.

Que atento a como se resuelve la cuestión, deviene abstracto el tratamiento del resto de los planteos.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 1/16 del Alcance N° 1 que corre a fs. 921, por el Sr. Héctor Fabián Fernández, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Jorge Andrés Mazzoni, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5928 de fecha 27 de septiembre de 2021, obrante a fojas

901/918, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto el acto apelado.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia de apelación, debo señalar que comparto el criterio resolutivo adoptado por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal.

Ello, sin embargo, en atención a que, dado el tenor de los planteos formulados contra la procedencia de la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante, considero lisa y llanamente aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal vigente y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la S.C.J.B.A. en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ 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).

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 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, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Héctor Fabián Fernández, por su propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Jorge Andrés Mazzoni, y dejar sin efecto la Disposición Delegada SEATYS N° 5928/21, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

VOTO DEL DR. PABLO GERMAN PETRAGLIA: Por los fundamentos brindados por el Dr. Carballal, adhiero a su voto.

POR ELLO SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 1/16 del Alcance N° 1 que corre a fs. 921, por el Sr. Héctor Fabián Fernández, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Jorge Andrés Mazzoni, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5928 de fecha 27 de septiembre de 2021, obrante a fojas 901/918, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2024.09.13 14:49:29 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2024.09.16 12:34:23 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by PETRAGLIA Pablo German
Date: 2024.09.18 20:01:45 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Pablo Germán Petraglia
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2024.09.19 09:39:38 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mercedes Sastre
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Providencia

Número: PV-2024-33180632-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 19 de Septiembre de 2024

Referencia: "PAPA GINO S.R.L." - 2360-53233/13

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2024-33179652-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N°4786.

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS.,
ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2024.09.19 09:42:15 -03'00'

Mercedes Sastre
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE
GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE
GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2024.09.19 09:42:16 -03'00'