



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Corresponde expte nro 2360-0241673/2015 "GOLDMUND S.A."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0241673/2015, caratulado "GOLDMUND S.A.".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 1826/1846 por el Cr. César Roberto Litvin, en su carácter de apoderado y patrocinante de GOLDMUND S.A. y del Sr. Do Sun Choi, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4113, dictada con fecha 29 de abril de 2019, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 1788/1821, se determinan las obligaciones fiscales de la firma GOLDMUND S.A. (CUIT 30-70860387-9), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al año 2015 (julio a septiembre). En su artículo 5°, establece diferencias adeudadas al Fisco por percepciones omitidas de realizar, que ascienden a la suma de Pesos cuatrocientos treinta y siete mil seiscientos ocho con 85/100 (\$ 437.608,85), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, y sus modificatorias).

Además, aplica por artículo 6° una multa equivalente al setenta por ciento (70%) del monto omitido, por haber constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del Código Fiscal; recargos del setenta por ciento (70%) en virtud de lo dispuesto por el artículo 59 inciso g) del mismo plexo (artículo 7°) y una multa de Pesos dieciséis mil (\$ 16.000)

en concepto de “infracción por incumplimiento a los deberes formales” por la no presentación de declaraciones juradas, conforme lo dispuesto por el artículo 60 del Código referenciado (artículo 8°).

En el artículo 10 establece que responde de manera solidaria e ilimitada con el agente de recaudación, por el pago del gravamen, las sanciones y los intereses que pudieran corresponder, el Sr. Do Sun Choi en su carácter de presidente, de conformidad a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del código citado.

A fs. 1904 se elevan las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fs. 1906 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

A fs. 1909, se ordena el traslado del recurso presentado a la Representación Fiscal (artículo 122 del Código Fiscal), obrando el escrito de responde a fs. 1910/1916.

A fs. 1919, en uso de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inciso a), apartado 3) del Decreto Ley 7603/70, se dispone como Medida Para Mejor Proveer, requerir a ARBA que informe si los contribuyentes detallados, involucrados en el ajuste como clientes de la firma de marras, han presentado sus declaraciones juradas y pagado el impuesto sobre los Ingresos Brutos durante el período julio a septiembre de 2015, constando su producción a fs. 1920/1922.

Finalmente, mediante providencia de fs. 1924, se hace saber la integración de la Sala II, la que ha quedado integrada con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Ac. Ext. n° 100/22) conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, y con el Dr Miguel Héctor Eduardo Oroz en carácter de Conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 61/23, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 12/23). Por último, se rechaza la prueba informativa ofrecida por innecesaria para la resolución de la causa. Asimismo, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que en el recurso en análisis la parte apelante plantea la nulidad del procedimiento de fiscalización, afirmando que ARBA debió verificar en primer término si los clientes de la firma ya habían integrado el impuesto en que se basa el ajuste y cuestionando que no tuvo en cuenta la prueba documental acompañada, que a su entender constituye un excesivo rigor formal, considerándolo un quebrantamiento al procedimiento legal establecido.

Seguidamente cuestiona la constitucionalidad del régimen de recaudación al expresar que la potestad tributaria surge en los artículos 3, 45 y 103 inciso 1 de la Constitución Provincial y por ello resulta indispensable que los regímenes de

recaudación sean creados por ley formal, emanada del órgano legislativo (reserva de ley en materia tributaria), situación que impide el establecimiento de un régimen de recaudación por medio de una resolución administrativa.

En la misma línea argumental controvierte la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004, por estimar que establece un método de percepción que desnaturaliza el hecho imponible y colisiona con la estructura diseñada por el Código Fiscal y la Ley de Coparticipación Federal, en abierta contradicción con la Constitución al afectar con su facultad reglamentaria elementos estructurales del impuesto que deben ser establecidos por ley formal.

En torno a los agravios de fondo la legitimidad de la deuda determinada por el Fisco es también objetada, con fundamento en que el ajuste incluye operaciones de GOLDMUND S.A. con clientes que poseen alícuota cero. Ofrece prueba de informes para acreditar este tópico y el de la improcedencia del ajuste por operaciones en las que, si bien la firma no realizó percepciones, el impuesto fue declarado e ingresado por sus clientes. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

Respecto de la multa opone la prescripción de esta sanción afirmando que ya transcurrió el plazo bienal determinado por el Código Penal de la Nación para hacer viable este instituto.

En el acto cuestionado -dice- se considera suficiente para aplicar la multa la mera comprobación objetiva de la figura omisiva, la cual sostiene no puede endilgarse a GOLDMUND S.A. cuando en sí el impuesto fue ingresado por los principales obligados. Afirma que sólo realizó percepciones cuando debía hacerlo y, cuando no lo hizo, el Fisco debió verificar si los obligados principales ingresaron el tributo sin detraerse las percepciones no practicadas.

También se agravia por falta de referencia en el acto en crisis del elemento subjetivo, cita jurisprudencia y en subsidio plantea error excusable de hecho o derecho, por la existencia de precedentes judiciales que avalan su postura. Por otra parte, controvierte el importe de la sanción y la ponderación que hizo el juez administrativo de las circunstancias del caso y del Decreto N° 326/1997 y solicita se reduzca la multa al mínimo de ley.

Seguidamente el recurrente cuestiona la aplicación de recargos expresando que la firma no ha cometido la conducta típica imputada y ha actuado de acuerdo con la normativa vigente y no se puede efectuar una interpretación que no se compadezca con su texto, atento que ello contraría el principio de legalidad.

A continuación, alega la improcedencia de los intereses resarcitorios por falta de los elementos objetivo (el retraso en sí) y subjetivo (culpa del contribuyente) que

integran la mora. Cita doctrina y jurisprudencia.

Por último se agravia en punto a la atribución de la responsabilidad solidaria al Sr. Do Sun Choi. Postula la preeminencia de la ley 19.550 por sobre la legislación local local en esta materia y cita el fallo de la SCBA “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Raso, Francisco, Sucesión y otros s/ Apremio”, interpretando que se confirmó la inconstitucionalidad de la responsabilidad solidaria objetiva prevista en el artículo 21 del Código Fiscal. Afirma que la fundamentación del juez administrativo prescindió de todo elemento subjetivo, sin recolectar pruebas conducentes a demostrar el dolo o culpa del sindicado responsable solidario. Agrega que esta atribución se opone al principio de personalidad de la pena, que entiende reconocido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Wortman Jorge Alberto y otros”.

Ofrece prueba de informes y formula reserva del caso Federal.

II.- A su turno la Representación Fiscal, comienza advirtiendo que el recurso en análisis reproduce las quejas planteadas en la instancia de descargo, las cuales - considera- han sido respondidas en forma pormenorizada en el acto cuestionado y cita jurisprudencia donde este Tribunal Fiscal de Apelación se expide al respecto.

En respuesta a los cuestionamientos de constitucionalidad de normas, recuerda que dicho tratamiento se encuentra expresamente vedado a tenor de lo dispuesto por el artículo 12 del Código Fiscal.

Seguidamente, y alterando su respuesta el orden de presentación de los agravios impugna la nulidad invocada por el recurrente señalando que no especifica cuál sería su vicio determinante y señala que el artículo 113 del Código Fiscal pone en cabeza del contribuyente la carga de la prueba, lo que supone un imperativo del propio interés. Por ello concluye que no se menoscabó el derecho de defensa, dado que ARBA ha respetado todas las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz.

Por otra parte, respecto del argumento de prescripción de la multa y recargos, adelanta su improcedencia, destaca la diferencia de los bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal y el Derecho Tributario, recuerda la autonomía de este último y señala que es de aplicación el artículo 159 del Código Fiscal.

Replica los agravios de fondo sosteniendo la legalidad del régimen de percepción estructurado por el Código Fiscal en los artículos 94, 202 y 203 y en la Disposición Normativa Serie “B” Nº 1/2004. Cita jurisprudencia que avala su postura y expresa que existe un doble vínculo obligacional que tiene por objeto la misma prestación, donde el agente actúa a nombre propio y no por el contribuyente-cliente sujeto

pasivo y debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción.

En torno al agravio por el cálculo del ajuste por operaciones con clientes que tienen alícuota cero, hace propias las expresiones vertidas por el juez administrativo a fs. 1801 y siguientes.

A continuación, rebate el cuestionamiento relativo a la aplicación de intereses destacando su naturaleza accesoria y su procedencia al comprobarse el incumplimiento del contribuyente, argumento corroborado por los artículos 886 y 1723 del Código Civil y Comercial.

Respecto a la sanción impuesta, considera que la conducta del contribuyente se corresponde con la tipificada en el art. 61 del C.F. y por ello entiende procedente su aplicación, sin necesidad de demostrar la existencia de intención alguna de su parte, por haberse verificado el incumplimiento de la obligación fiscal y no haberse acreditado causal atendible que, bajo el instituto del error excusable, lo exima. Agrega que para la graduación de la multa se tuvo en cuenta las circunstancias del caso concreto, por lo cual no corresponde su reducción al mínimo legal en el caso de la omisión y el del monto expresamente establecido por la norma en el caso de la multa por incumplimiento de los deberes formales.

Finalmente rebate los agravios referidos a la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, remarcando que el instituto aplicado reconoce su fuente en la ley, y se encuentra en cabeza de quienes, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado, multa y recargos independientemente del obligado directo. Se encuentra en cabeza de los responsables -dice- la prueba de la inexistencia de culpa, y considera que no se ha verificado este extremo.

Aclara además que la responsabilidad en el ámbito provincial no reviste carácter subsidiario, ni procede el beneficio de excusión porque se trata de una obligación a título propio por deuda ajena.

A su vez, y en lo que respecta a la invocada supremacía de la Ley de Sociedades Comerciales por sobre la normativa provincial, cita un fallo que entiende que este agravio trasluce un cuestionamiento de la autonomía del Derecho Tributario, que regula este instituto en razón de las facultades constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias.

Finalmente, en relación al fallo “Fisco de la provincia de Buenos Aires c/ Raso

Hermanos SAICIFI s/Juicio de Apremio”, señala que en el mismo la Corte rechazó el recurso por otros argumentos, por lo que mal puede sostenerse que la Suprema Corte haya declarado la inconstitucionalidad del art. 21 (actual 24) del Código Fiscal. Cita nuevos precedentes judiciales y solicita, se confirme la resolución en este punto.

Por último solicita se confirme el acto recurrido y se tenga presente la reserva del caso Federal para la etapa oportuna.

III.- Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Que, conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS Nº 4113/2019.

1) Por una cuestión de estricta lógica, abordaré en primer término aquellas quejas que se vinculan a la nulidad del acto por quebrantamiento del “procedimiento legal establecido” y adelanto desde ya mi rechazo a esa pretensión, dado que en el confuso desarrollo de esa argumentación no se vislumbra causal de nulidad alguna.

Además, no debe confundirse en tal caso los criterios asumidos por el juez administrativo con una desatención a los elementos del acto que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto también halla reparación en el marco del recurso de apelación y no el de nulidad. La Suprema Corte bonaerense ha pronunciado que: *“...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-I-2007; C. 102.885, sent. de 7-X- 2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012). Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. De 13- VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto" resol. de 18-XI-2015; e.o.)...”* (S.C.B.A. en la causa A. 73. 233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de

ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

2) Por otra parte, en cuanto a los planteos de inconstitucionalidad esgrimidos, debe recordarse que este Tribunal carece de competencia para pronunciarse sobre la invalidez constitucional de las normas del Código Fiscal y leyes especiales, de conformidad a lo establecido por los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto-Ley 7603/70 y sus modificatorias. Tampoco devienen materia revisable por este Cuerpo, las distintas cuestiones de política y administración tributarias que se plantean.

3) Aclarado lo anterior y abordando ahora la cuestión de fondo, los temas en discusión se ciernen en torno al ajuste por operaciones celebradas con clientes que poseen alícuota cero en el impuesto a los ingresos brutos y en la circunstancia de que la omisión de actuar por parte de la empresa generó la obligación presentar declaraciones juradas y abonar el impuesto por parte del contribuyente directo. Abordaré ambas argumentaciones en forma conjunta en tanto se vinculan con una estricta cuestión de hecho, a efectos de evaluar una liberación de responsabilidad del Agente en la medida que se haya demostrado que el sujeto percibido abonó su impuesto en forma directa.

En efecto, conforme la documentación obrante en los presentes actuados se verifica que la firma GOLDMUND S.A. se encuentra inscripta como Agente del Régimen General de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, según constancias agregadas a fs. 61/62, 170, 847/850 mientras que de fs. 843 surge que los ingresos anuales de la firma superan el monto determinado en el artículo 320 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004, y en consecuencia se encuentra obligada a actuar en tal carácter. Esta situación tributaria ha sido reconocida expresamente por el apelante y cuestionada -en cuanto a su concreta aplicación- en el punto IV) del recurso de apelación en análisis.

Acreditada así su condición de Agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos 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 N° 1/2004 y modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de actuar en tal carácter, observo que el principal argumento de defensa aquí presentado, se traduce en la inexistencia de la obligación, ya que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones efectuadas por el agente de autos, habrían pagado cada uno de los anticipos que no fueron "percibidos".

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. 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 y la 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) c/ 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", sent. del 18-V-2011).

Aclarado lo anterior, puede observarse que la cuestión en autos se desplaza a un problema de hecho y prueba. Me permito analizar entonces el mentado Informe Técnico Nº 208, 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, 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 sufrida.

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 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. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido (en igual sentido, Altube, Daisy R.: “Agentes de recaudación. ¿Qué deben probar los agentes que omitieron retener o percibir el impuesto sobre los ingresos brutos para eximirse de responsabilidad? Criterios del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires”; Publicado en Revista Impuestos - Práctica Profesional; año 2019- Nro. LIX, pág. 89).

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 por la misma 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 puede dejarse 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.

Asimismo, 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).

Ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: “...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema -inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa, la que —como es sabido- procura evitar que una de ellas se apropie de un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones...” (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).

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](http://fundesi.com.ar/la-carga-dinamica-de-la-prueba-y-los)- Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016)

llegados los autos a esta instancia y atendiendo a lo solicitado por la parte a fs. 1845 vta. y 1846, se ordenó la medida para mejor proveer de fs. 1919 y se requirió a la propia Agencia de Recaudación que informe sobre la presentación de declaración jurada y pago del impuesto sobre los ingresos brutos durante el período 2015 (julio a septiembre), respecto de los clientes a los que la apelante solicitó involucrar en la informativa ofrecida: “CASA HUMBERTO LUCAIOLI S.A.”, “COPPEL S.A.”, “CORPORATE CORP S.A.”, LAVIERO JAVIER, “NUEVAS MUEBLERIAS AVENIDA S.A.”, “SATURNO HOGAR S.A.”, “ZACKS BAZAR S.A.”, “EL REY DEL CONFORT S.R.L.”, CAMILETTI NORBERTO EDUARDO y CONDE FRANCISCO JAIME, obrando a fs. 1921/1922 la respuesta afirmativa brindada por la Representación Fiscal.

No se ha traído ofrecimiento probatorio alguno en relación a los restantes clientes objeto de ajuste (vide papeles de trabajo de fs. 1755/1759).

Es necesario advertir a esta altura, 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 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 éste obligado por deuda propia, extremo invocado por el apelante y constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

Por todo ello, en razón de la información obrante en autos y en el marco de la medida para mejor proveer dictada por esta Instrucción, de conformidad con la respuesta de la Representante del Fisco obrante a fs. 1921/1922, respecto de la lista de contribuyentes, corresponde hacer lugar a lo solicitado por la parte recurrente y ordenar a ARBA que realice nueva liquidación detrayendo del ajuste las operaciones vinculadas con los clientes referidos supra en el período julio a diciembre de 2015, en las que el Fisco ha verificado la presentación de la DDJJ y pago del Impuesto y/o los que figuran con la leyenda NRP, en cada una de las posiciones involucradas, ello de acuerdo al informe citado precedentemente (fs. 1922).

Por ello, con la información obrante en autos, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas, ratificando el ajuste en lo relativo a aquellos clientes que no han sido objeto

de actividad probatoria por parte del apelante, lo que así Voto.

4) En punto a la alegada prescripción de las sanciones dispuestas en autos, comenzaré por analizar la multa impuesta por Omisión, adelantando mi postura desfavorable a la pretensión de la recurrente por aplicación del Código Penal.

Cabe advertir en primer término que, según las normas del Código Fiscal, el plazo involucrado hubiese expirado el 1° de enero de 2021, aunque previo a ello se produce la suspensión prevista por el artículo 161 inciso b) de aquél con el dictado del acto ahora apelado el 29/04/2019 (vide fs.1788).

No pierdo de vista sin embargo, a la luz de los argumentos traídos por la apelante, que recientemente la Corte Suprema ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia (del 07/03/2023, en autos “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.L.A.S. s/ contencioso administrativo — medida cautelar”). En un verdadero espiral interpretativo, entiende que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, interpreta que existe una necesidad ineludible de uniformar el tratamiento de la prescripción de estas (al menos para provincias y municipios, no para la Nación) y, para ello, interpreta que la denominada “cláusula de los códigos” (artículo 75 inciso 12 C.N.) lleva a regular de manera unitaria la prescripción por medio del Código Penal.

Compartiendo sólo el primero de los postulados y en franca disidencia con los otros dos, debo sin embargo un acatamiento republicano al criterio de nuestro Alto Tribunal.

En tal sentido y siguiendo con las interpretaciones posibles de aquel plexo legal, encuentro que el artículo 67 dispone: *“La prescripción se suspende en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas en otro juicio. Terminada la causa de la suspensión, la prescripción sigue su curso...”*.

Es claro para el suscripto que, en el contexto de sucesivas interpretaciones piramidales, deviene razonable entender que cuando se habla de “delito” este término incluye a las infracciones fiscales (en el caso la de Omisión) y también lo es entender que para definir la existencia de dicho ilícito, resulta indispensable determinar de oficio el impuesto, a través de un acto administrativo firme. Y cuando la norma menciona el término “juicio” no puede sino referir a cualquier clase de proceso o procedimiento cuyo desarrollo es necesario para su acusación y juzgamiento.

A ello debo sumar la eventual asimilación de las Disposiciones Delegadas de inicio del procedimiento sancionatorio y Sancionatoria, respectivamente, entre las

causales de interrupción previstas por la segunda parte del mencionado artículo 67 (incisos b) a e).

En criterio del suscripto, una conclusión distinta llevaría indirectamente, no solo a un indulto y amnistía generalizados, sino además a obligar a los Fiscos locales a determinar de oficio las obligaciones evadidas dentro del plazo de dos años, so riesgo de no poder aplicar sanciones por las mismas, reduciendo de facto el plazo quinquenal de prescripción aceptado por la propia Corte para ello.

En cuanto a los recargos, los mismos no son siquiera mencionados por los artículos 62 y 65 del Código Penal.

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción intentada sobre el ajuste efectuado, con más los accesorios de ley y sanciones, lo que así declaro (en igual sentido en “ADECCO ARGENTINA S.A.”, Sentencia del 5 de mayo de 2023, Registro 2442 de la Sala I, entre otros).

Distinta es la situación referida a la multa dispuesta por el artículo 8° del acto apelado, referida a la falta de presentación de las declaraciones juradas por el período de tiempo ajustado en autos, infracción para cuyo juzgamiento no es necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas por cuerda separada y, por consiguiente, aplicación de la referida doctrina pretoriana mediante, debe ser dejada sin efecto por prescripción.

5) Ahora bien, abordando los aspectos de fondo en los que refiere a 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 y 322:519).

Y en este sentido, recuerdo que el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524). Pero dicho error debe ser probado y, además, invocado en forma precisa, no genérica, lo cual no ocurrió en el caso donde lo que hubo fue una

decisión empresarial de no actuar en el carácter legalmente exigido, omitiendo practicar percepciones en la totalidad de las operaciones auditadas. Y si bien la pena ha de aplicarse sólo 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 ratificada, lo que así declaro.

Respecto de los recargos aplicados, me resulta necesario exponer, atendiendo a la naturaleza represiva del Instituto, que a pesar de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, solo han de aplicarse sobre los importes subsistentes de reclamo, luego de la reliquidación que aquí se ordena. Ello atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890, conforme criterio sentado en Sala I en “XEROX ARGENTINA ICSA”, Registro N° 2277, reiterado entre muchos otros en “BOLDT S.A.”, Registro N° 2275, ambas del 02/03/2021, a cuya lectura remito.

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 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 II in re “MICROMAR S.A. DE TRANSPORTE S/ CONCURSO PREVENTIVO” del 14 de abril de 2005, Registro 557).

Tal doctrina ha sido expresamente confirmada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al sentenciar la causa “CITIBANK NA. c/ D.G.I.” (01/06/2000).

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

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

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los

que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la 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 en su carácter de presidente de su Directorio durante los períodos determinados en autos -Acta de Asamblea N° 23 de fecha 20/04/2015, Actas de Directorio N° 142 de fecha 01/04/2015 (fs. 141), N° 143 y 144 de fecha 20/04/2015 (fs. 83/87)- no han sido discutidas 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 al Sr. Do Sun Choi en su carácter de Presidente del Directorio, único administrador de la empresa.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que

recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal 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 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. Ello así, al no encontrarse documentada en autos intervención alguna directa del responsable en cuestiones vinculadas directa o indirectamente al reclamo generado en autos, y a la administración de la firma en materia tributaria.

Dejo en claro mi disidencia (al menos parcial) con los precedentes en cuestión, y el análisis caso por caso que seguiré realizando 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.

Finalmente en punto al CASO FEDERAL, el mismo deberá ser tenido en cuenta en la instancia oportuna.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación

interpuesto a fs. 1826/1846 por el Cr. César Roberto Litvin, en su carácter de apoderado y patrocinante de la firma “GOLDMUND S.A.” y del Sr. Do Sun Choi, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4113, dictada con fecha 29 de abril de 2019, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Ordenar a la citada Agencia que practique nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, punto 3) de la presente. **3º)** Dejar sin efecto por prescripción, la multa dispuesta por el artículo 8º del acto apelado. **4º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 10º del acto cuestionado. **5º)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar los intereses y sanciones sobre las resultas de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEATYS N° 4113, dictada con fecha 29 de abril de 2019, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

En primer lugar, en función de los fundamentos aportados por la Instrucción en su voto, adhiero a la resolución propuesta para los agravios planteados relativos al rechazo de la nulidad, a los pedidos de inconstitucionalidad, a la consideración de las operaciones ajustadas y a la aplicación de los recargos e intereses resarcitorios.

Ahora bien, en relación con el planteo incoado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar las multas por omisión y por la falta de presentación de las declaraciones juradas en su carácter de Agente de Recaudación – Régimen General de Percepción, debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al mismo– que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al

encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: “...en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.”

Consecuentemente, habiéndose pronunciado la CSJN en los términos transcritos, frente al supuesto específico de la prescripción liberatoria de las multas tributarias locales; y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” (ver mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina”, citado), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente ut supra citado y sostener, en definitiva, que en casos como el presente se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de sanciones– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo.

Todo ello, sin perjuicio de señalar: 1) que considero –en rigor– que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía artículo 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2) que, a juicio del suscripto, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de la obligación fiscal, resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente siendo que, en el caso de un contribuyente, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal y, en el del agente, decenal.

Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevan a aplicar la doctrina judicial ut supra citada, con el alcance detallado; lo que así declaro.

En este marco, corresponde señalar entonces que, en casos como el de autos, resulta aplicable, por sobre lo establecido por Art. 157 del Código Fiscal [que, en lo pertinente, dispone: “*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para (...) para aplicar (...) las sanciones en él previstas*”], lo normado por el Art. 62 del Código Penal, que establece: “*La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: 5°. A los dos años,*

cuando se tratare de hechos reprimidos con multa”.

Cabe advertir al respecto, que si bien esta última norma se refiere –únicamente– a la prescripción de la acción penal frente a hechos reprimidos con “multa”, en atención a la reconocida naturaleza penal de los recargos y a que tienen origen en la misma conducta reprochada (o en la misma transgresión al ordenamiento jurídico), por afinidad, no encuentro razones de peso para no someterlos, en cuanto a la regulación de su prescripción, al régimen establecido en dicha norma de fondo, pues –en definitiva– en ambos casos se trata de sanciones patrimoniales.

A su vez, debe señalarse que el plazo bienal en cuestión debe computarse conforme lo regulado por el Art. 63 de dicho Código Penal, que establece: *“La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse”*. Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el Art. 159 el Código Fiscal también debe reputarse inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN en los precedentes referenciados.

Así, a fin de determinar el inicio del cómputo respectivo, corresponde establecer cuándo se habrían configurado las infracciones imputadas en autos.

En ese sentido, cabe recordar que el Art. 61 del Código Fiscal (texto anterior a la reforma operada mediante Ley N° 14.880) disponía: *“El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar. Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto omitido”*.

Así, concluyo que, la infracción prevista en el Art. 61, segundo párrafo, del Código Fiscal, sanciona al agente que incumple –total o parcialmente– su obligación de pago, mediante la falta de presentación de la declaración determinativa pertinente, o por ser inexacta la presentada; y que, en consecuencia, es este el momento que debe considerarse a efectos de iniciar el cómputo bienal (desde las 24 Hs. de dicho día).

En este marco, cabe entonces analizar la prescripción planteada, comenzando con la posición fiscal 09/2015, toda vez que, de encontrarse prescripta, también lo estarían las restantes más antiguas (claro está, siempre que a su respecto no se verifiquen causales de suspensión o interrupción que alteren el curso del plazo).

Así, debo destacar que, en el caso de autos (agente de recaudación del Régimen General de Percepción, con opción de determinación por el método de lo “percibido”; ver fojas 850), el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada en cuestión, y para la realización del pago pertinente, se produjo el 15/10/15 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N° 71/14, modificada por la Resolución Normativa N° 52/15).

Así, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 Hs. de dicha fecha de vencimiento (Conf Art. 63 de dicho Código de fondo), y venció el 16/10/17, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso (ni el de aquellos vinculados a las restantes posiciones fiscales anteriores).

Ahora bien, el análisis del término prescriptivo efectuado por la sanción por omisión, corresponde extenderlo a la multa por la falta de presentación de las declaraciones juradas, respecto de la cual, también corresponde declarar la prescripción, lo que así declaro.

En virtud de lo expuesto, corresponde hacer lugar en este punto al recurso de apelación interpuesto, declarar prescriptas las acciones del Fisco tendientes a aplicar las sanciones cuestionadas y de abstracto tratamiento los agravios de fondo incoados contra estas últimas; lo que así declaro.

Por último, atendiendo al planteo realizado por los declarados responsables solidarios, considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70– la doctrina fijada por el la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 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 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].

En tal sentido me expedí en “DISTRIBUCIÓN MASIVA SA”, Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N.º 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 concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva, en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 Inc. 22, de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, declaro sin efecto la responsabilidad extendida sobre la base de los referidos artículos del Código Fiscal.

De tal manera dejo expresado mi voto.

Voto del Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz: Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, y fundado en razones de economía y celeridad procesal que atienden a garantizar la concurrencia de una mayoría de fundamentos y un sentido decisorio, presto mi adhesión los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Cdor. RODOLFO DÁMASO CRESPI, aunque dejando a salvo que esto no implica abandonar mi posición vertida con anterioridad en lo relativo a la solidaridad como a la aplicación de multas y recargos, toda vez que considero que las normas del derecho público local devienen inaplicables en tanto se aparten de los contenidos de las leyes nacionales comunes, toda vez que la competencia constitucional para regular la materia en ambas cuestiones, corresponde de modo exclusivo y excluyente al Congreso de la Nación y no a las autoridades provinciales (conf. art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional). Así lo manifiesto.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1826/1846 por el Cr. César Roberto Litvin, en su carácter

de apoderado y patrocinante de la firma "GOLDMUND S.A." y del Sr. Do Sun Choi, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4113, dictada con fecha 29 de abril de 2019, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con los alcances expuestos en los puntos siguientes. **2º)** Ordenar a la citada Agencia que practique nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, punto 3) de la presente. **3º)** Dejar sin efecto por prescripción, las multas y recargos dispuestos por los artículos 6º, 7º y 8º del acto apelado. **4º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 10º del acto cuestionado. **5º)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar los intereses de ley sobre las resultas de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-241673/15 "GOLDMUND S.A."

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2024-08095512-GDEBA-TFA-, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N°3460 .-