

**Omisión de Actuar como Agente de Recaudación (percepciones). Aplicación del Principio de Territorialidad. Art. 318 - D.N. "B" (DPR) 1/2004 para actuar como Agente. Teoría de las Cargas Dinámicas de la Prueba**

PARTE/S: THE FARAWAY CO. S.A.  
TRIBUNAL: Trib. Fiscal Apel. Bs. As.  
SALA: III  
FECHA: 26/09/2023  
JURISDICCIÓN: Buenos Aires

---

LA PLATA, en la fecha del registro.

AUTOS Y VISTOS: el expediente N° 2360-0285783 del año 2010 caratulado "THE FARAWAY CO. S.A.".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta Instancia las presentes actuaciones con la presentación a fojas 949/970 del Dr. Onofrio Dente en su carácter de apoderado de la firma "THE FARAWAY CO. S.A.", con el patrocinio letrado del Dr. Ricardo Marcelo Castrogiovanni, interponiendo Recurso de Apelación contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5339 dictada por el Departamento de Relatoría Area Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires con fecha 15 de Diciembre de 2014.

Que mediante el citado acto, obrante a fojas 891/902, la Autoridad de Aplicación determina las obligaciones fiscales de "THE FARAWAY CO S.A." (CUIT N° ...) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen General de Percepción - correspondientes al año 2009.

Por el artículo 5° establece el monto de las percepciones adeudadas a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, por haber omitido actuar parcialmente en tal carácter, que asciende a un total de Pesos ciento dieciocho mil novecientos sesenta y tres con 78/100 (\$ 118.963,78).

En el artículo 6 aplica a la Firma una multa equivalente al treinta por ciento (30%) del monto omitido, por haberse constatado en el período involucrado, la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 segundo párrafo del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011 correlativos anteriores y modificatorias); y por el artículo 7° aplica un recargo del sesenta por ciento (60%) del monto del Impuesto no ingresado al Fisco Provincial, calculados sobre el importe adeudado con más los intereses establecidos por el artículo 96 del referido cuerpo legal, hasta la fecha en que el pago se realice.

Por último, establece que de acuerdo a lo establecido en los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, configura la calidad de responsable solidario e ilimitado por el pago del gravamen, recargos e intereses como asimismo por las multas e intereses correspondientes, el Sr. Jacobo Antonio Lubowicz, en su carácter de Gerente Sucursal en Argentina (art. 9°).

A fojas 1020, el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

A fojas 1022 se deja constancia de la adjudicación de la Causa para su instrucción a la Vocalía de 7ma. Nominación, por lo que queda radicada en la Sala 3ra.

A fojas 1050 se da traslado a la Representación Fiscal por el término de 15 días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios. A fojas 1051/1056 obra el respectivo escrito de réplica.

A fojas 1062 se ordena como medida para mejor proveer, la remisión de las actuaciones al Departamento Representación Fiscal a efectos de que verifique en su base de datos, si los contribuyentes involucrados en el ajuste como clientes de la firma de autos, detallados en la providencia, han presentado sus declaraciones juradas y pagado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de las posiciones enero a diciembre de 2009, obrando a fs. 1063/1064 su contestación.

Finalmente, a fojas 1067, se tiene por cumplida la medida para mejor proveer dispuesta, se deja constancia que esta Sala ha quedado integrada por el Dr. Ángel Carlos Carballal, a cargo de la Vocalía instructora, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Jorge Saverio Matinata en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ord. N° 59/22 y Ac. Ext. N.º 102/22). Asimismo, proveyendo la prueba instrumental, consistiendo en las presentes actuaciones se tiene por satisfecho su objeto, rechazándose la informativa ofrecida por innecesaria para la resolución de la causa. Por último, consentida que sea la integración de la sala, se llama "Autos para Sentencia" (artículos 126 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que en la pieza recursiva el apelante comienza realizando un análisis de los hechos y antecedentes del caso.

Plantea como primer agravio una errónea aplicación del principio de territorialidad normado en el artículo 318 de la Disposición Normativa Serie B N° 01/2004 y sus modificatorias con anterioridad al mes de abril de 2009. Expone que ARBA consideró que la fiscalización había constatado que la sumariada poseía domicilios ubicados en la Provincia de Buenos Aires en los cuales desarrollaba actividad comercial. Refuta que estos habían dejado de pertenecer por baja del establecimiento y como prueba de tal extremo aportó las Resoluciones en las cuales se detallan las bajas municipales, pero que ARBA señala que las mismas son copias simples carentes de valor probatorio.

Como segundo agravio expresa la falta de consideración de la prueba pericial contable que demostraría la inexistencia de deuda, dándose los extremos del Informe N° 208/06. Menciona la teoría de las cargas dinámicas de la prueba en el proceso e igualmente considera que el impuesto se pagó pudiendo corroborarlo la Autoridad de Aplicación. Considera el plazo de 30 días con una prórroga de 10 por demás exiguo, conforme el número de empresas sobre las cuales se debía realizar la labor. Asimismo, plantea que no se han tenido en cuenta algunas pruebas diligenciadas y contestadas que, insiste, demostrarían que las empresas a las que no se les efectuó la percepción ingresaron el impuesto.

En otro punto de expresión de agravios manifiesta la improcedencia de los recargos de la Resolución en su artículo 7° porque los mismos han sido derogados, conforme art. 71 de la Ley 13,930, basado en el principio de la aplicación de la ley penal más benigna; y porque no se verifica la hipótesis del art. 59 del Código Fiscal, esto es porque el legislador refiere a quienes pagaron el tributo y no a quienes no lo hicieron.

Considera improcedentes también la aplicación de la sanción y su graduación. En el punto reitera que no se daba el requisito de territorialidad, condición necesaria para hacerlo responsable como Agente de Recaudación, y que la omisión respondió a un error de derecho en el convencimiento que, al no tener establecimiento, sucursal o alguno de los supuestos requeridos por la norma, nunca consideró que le cabía la carga de inscribirse como tal, haciéndolo cuando verificó los requisitos exigidos por ley. Deja planteado error de derecho excusable. En todo caso, solicita se proceda, sino a eliminar la sanción, a reducirla a su mínima expresión.

Ofrece prueba instrumental, y en forma subsidiaria de Informes a los contribuyentes.

Informa que tramita ante ARBA un recurso de nulidad administrativa planteado por el responsable solidario respecto de la notificación cursada en el expediente. Hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Luego de describir los agravios del apelante, comienza su tratamiento aclarando que el recurrente reitera los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que han sido analizados y refutados por el juez administrativo.

En primer lugar, en conteste al agravio referido a la aplicación errónea del principio de territorialidad, remite a lo expuesto por el a quo a fojas 896/897 y siguientes, describiendo los procedimientos seguidos por el fiscalizador para verificar si se cumplía con dicho requisito.

Con respecto a la falta de consideración de la prueba pericial contable, remite a lo resuelto de acuerdo a la Medida para Mejor Proveer (fojas 898) de la que surge que el Inspector rectifica el ajuste practicado, subsistiendo diferencias a favor del Fisco (fojas 868). Lo propio detalla respecto a la prueba informativa producida (fojas 898 vta.).

Señala que a la Agencia le basta con acreditar que el Agente ha omitido actuar como tal y que la carga probatoria posterior está en cabeza del obligado. Pretender que la Agencia realice una verificación sobre cada uno de los clientes desvirtuaría la esencia del régimen en cuestión. Cita jurisprudencia y considera que no existió enriquecimiento sin causa a favor del Fisco, toda vez que no se acreditó el pago de los tributos que debió retener el Agente de Recaudación.

Entiende que tampoco resulta procedente el planteo relacionado a la inaplicabilidad de los recargos, en tanto devienen independientemente de la multa, por ser institutos de diferente naturaleza. Cita jurisprudencia.

En punto a la sanción por omisión remarca que ha sido impuesta en virtud de la aplicación lisa y llana de la normativa vigente, alcanzando a los Agentes de Recaudación que no lleven a cabo las percepciones por los montos que debían realizar. Cita Acuerdo Plenario 20/09 de este cuerpo.

Asimismo, señala que, para la aplicación de la multa cuestionada, no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, ya que ese tipo de figura se verifica por la existencia de la conducta considerada disvaliosa para el legislador. Cita jurisprudencia.

En cuanto a la solicitud de aplicación de la figura del error excusable, cita jurisprudencia de este Tribunal y destaca que la Firma no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, ni error alguno, limitándose a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses.

Advierte, que la Autoridad de Aplicación ha tenido en cuenta para la determinación de la graduación de la multa, la escala legal prevista en el artículo 61 del Código Fiscal.

Finalmente solicita se tenga presente para su oportunidad el Caso Federal propuesto, se desestimen los agravios traídos y se confirme la resolución recurrida.

III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 5339/14 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

1) En primer lugar, corresponde atender la queja vinculada a la errónea aplicación del principio de territorialidad normado en el artículo 318 de la Disposición Normativa Serie B N.º 01/2004 y sus modificatorias.

2. En esta dirección y tal como surge descripto en el acto recurrido, la Administración motiva el ajuste en que de los procedimientos de auditoria llevados a cabo por el inspector, surge que la firma desarrolla actividades en varias jurisdicciones, incluida la

Provincia de Buenos Aires, configurándose el requisito exigido en los artículos 318, 319 y 385 de la citada reglamentación. Describe que dentro de las tareas de autorías efectuadas (ver informe final de fojas 394/395) se consulta a la base de datos del Organismo, los domicilios informados por empresas de servicios, encontrándose domicilios de la Empresa Camuzzi Gas Pampeana S.A. en la localidad de Lobos, Techtel LMDS Comunicación en la localidad de Tigre, Telmex Argentina SA en la localidad de Tigre, lo que la lleva a concluir que la fiscalizada tenía establecimientos en esta jurisdicción y consecuentemente debía actuar como Agente de Percepción.

Ahora bien, frente a esto, la apelante insiste que los domicilios a los que la fiscalización refiere habían dejado de pertenecer a la firma. Así, explica que de las Resoluciones que acompaña surge que en marzo de 2005 operó la baja del Taller de planchado ubicado en la calle Lincoln ... de la Localidad de Lobos (fojas 445), la del taller de Prendas de vestir sito en la calle Olavarrieta ... - Lobos- ocurrió en fecha 12 de julio de 2007 (fojas 446) y la del taller de acabado de prendas de vestir con domicilio de la calle Arturo Cardoner ... también de la Localidad de Lobos en fecha 14 de Agosto de 2007, retroactiva al 28 de enero de 2005 (fojas 447). Asimismo apunta en su recurso la parte recurrente que, de la consulta a la base de datos efectuada por Arba a Camuzzi, Telchetel, Distribución de Gas Natural, refiere a períodos anteriores al fiscalizado, razón por la cual no pueden ser tomadas como indicios para atribuirle territorialidad. Finalmente en atención al domicilio de la Localidad de Tigre, sin perjuicio de encontrarse el servicio de telefonía allí establecido a nombre de la Firma, explica que se trataba de un domicilio de un particular, su uso no fue comercial, y la propiedad en cuestión se vendió en abril de 2008.-

Frente a las posiciones aquí expuestas, me inclino por considerar que le asiste razón a la apelante en cuanto impugna su deber de actuar como agente por las tres primeras posiciones del año 2009, en tanto con los elementos descriptos por ARBA no ha quedado a mi juicio debidamente acreditado que se encontraba cumplido el elemento de la territorialidad que la norma exige. Para así concluir, en primer lugar, y en atención a las bajas municipales que la apelante alega, no puedo sino remarcar que la parte, luego de acompañar copias simples de las respectivas resoluciones municipales con el descargo, suministró en fecha 12/11/2012 (fojas 575) copias certificadas, no obstante lo cual, el Juez Administrativo, no le reconoció a las primeras su valor probatorio, tal como surge del acto aquí impugnado. Queda en consecuencia delimitada la litis -en este punto- al nulo valor probatorio otorgado por el juez administrativo a las copias simples de las resoluciones aportadas.

Sobre ello es dable mencionar que el obrar de la Autoridad Administrativa debe estar inspirado en el denominado por la doctrina alemana como principio de la "Interdicción de la Excesividad", el que importa la prohibición de que la ley o la administración en el ámbito de su discrecionalidad ordenen algo que pueda considerarse excesivo, exorbitante o desmesurado (Horacio Díaz Sierio, "Cuáles son los recursos con que cuenta el contribuyente frente a las diferentes acciones de las Direcciones de Recaudación" en Periódico Económico Tributario n.º 110 del 31/5/96; págs. 7 y 8). Sin hesitación alguna, advierto un claro rigorismo formal por parte de la Autoridad de Aplicación, inconcebible a la luz de las constancias obrantes en las actuaciones. Como lo ha sostenido la Suprema Corte provincial: "...hay exceso ritual manifiesto cuando se oculta la verdad jurídica objetiva negándose -al amparo de rigorismos formales- la consideración de documentación que -glosada a los autos- comprueba un derecho...los recaudos procesales tienen por fin cuidar ciertas exigencias de orden externo, pero no para que los derechos se vean vulnerados sino, -por el contrario- para que su realización resulte en todos los casos favorecida. De otro modo, ese orden deviene en ritualismo, es decir, en una forma vacía de contenido ético y no debe olvidarse que el derecho no es una forma: es un contenido..." (S.C.B.A., del voto del Dr. Negri en causa

Ac. 49.561 "Municipalidad de Daireaux c. Pequeña Obra de la Divina Providencia. "Apremio". Sentencia del 31 de mayo de 1994).

Entiendo que la documentaci3n obrante en las actuaciones es id3nea para concluir que, respecto de las tres primeras posiciones del a3o 2009, la firma de autos ya no contaba con los establecimientos en la localidad de Lobos.

A la misma conclusi3n llego respecto del domicilio de calle Dr. Luis Garcia N° ... de Tigre, en tanto por una parte la informaci3n que arroj3 la consulta a las empresas prestadoras de servicios de telefonía fija (TECHTEL LMDS COMUNICACION y TELMEX ARGENTINA S.A.) obrante a fojas 339/341 y 345/350, fojas 337/338 y a fojas 350, refieren a algunas quincenas de 2006 y de 2008, no siendo estos los periodos cuya omisi3n de actuar se atribuye a la firma de autos, y por otro lado, sin perjuicio de los servicios a nombre de la firma que all3 existían, el titular registral era el apoderado de la firma quien por su parte, vendió el inmueble en el 2008, conforme surge de la copia certificada de la escritura de venta que obra agregada a fojas 460 y siguientes.

En consecuencia, de las constancias obrantes en las actuaciones y los pocos fundamentos expresados por la Agencia es que considero corresponde hacer lugar al planteo introducido. -

En orden a lo expuesto, y toda vez que la firma se inscribi3 el 06/04/2009 como Agente de Recaudaci3n por el Régimen General de Percepci3n (fojas 55), corresponde dejar sin efecto la determinaci3n efectuada por las posiciones de enero a marzo de 2009; lo que así voto.

2) Entrando a resolver la cuesti3n relativa al eventual pago del impuesto por parte de los contribuyentes directos involucrados en autos, como clientes de la firma apelante y su agravio vinculado a la prueba efectuada durante el procedimiento, sabido es que a fin de eximirse de su responsabilidad por las percepciones omitidas, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo o cualquier otra causal exculpatoria. La obligaci3n del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracci3n o la adici3n del impuesto. El nacimiento de la relaci3n jurídica, acaecido por la realizaci3n del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligaci3n, integrada por el deber de satisfacer el gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Econ3mico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193).

En esa misma lnea "...Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retenci3n se vincula con el sistema de percepci3n de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la polítca de recaudaci3n tributaria, pues aqu3l 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 obligaci3n si acredita que el contribuyente ingres3 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").

Y es all3 donde gira la controversia, ya que el apelante manifiesta que bastaría con la acreditaci3n por parte de Arba del pago por parte de los contribuyentes directos, basando principalmente su queja en la falta de acci3n en ese sentido por el Organismo Fiscal y ofreciendo prueba informativa sobre sus clientes.

Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situaci3n que se presenta en la omisi3n de agentes de retenci3n respecto de los agentes de percepci3n. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su funci3n, actividad, oficio o profesi3n, 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.

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 el riesgo que se asume ante una inidónea 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.

Ya ha expresado este 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.

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 estos obligados por deuda propia, extremo que puede y debe ser constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

De lo dicho precedentemente, y en el marco de la medida para mejor proveer dictada por esta Instrucción y de conformidad a lo que informa la Agencia a fs. 1063, han cumplido sus obligaciones las firmas "DIA ARGENTINA S.A." CUIT ...; "COTO C.I.C.S.A." CUIT ...; "LADY WAY S.R.L." CUIT ...; "FAMULARO S.A." CUIT ...; "WALLMART ARG. S.R.L." CUIT ...; "JUMBO RETAIL ARG." CUIT ... y "CUARTEL 2002 S.A." CUIT .... Con lo cual, corresponderá en consecuencia, hacer lugar al agravio efectuado por la parte recurrente, y ordenar detraer del ajuste efectuado las operaciones vinculadas con los citados clientes; lo que así voto.

Por su parte, en cuanto a la evaluación de la prueba acompañada en instancia del descargo durante el procedimiento determinativo, conforme surge del detalle traído por la apelante (identificada como punto 5), si bien la misma no fue merituada por la Agencia en virtud de que no se daban los extremos del Informe N° 208/06 (fojas 898), teniendo en consideración lo expuesto en los párrafos precedentes, corresponde detraer también del ajuste las operaciones efectuadas con los clientes: "BOGNANNI J. IGNACIO"; "DINOSAURIOS" "POLIPEL EMBALAJES S.H."; "TINIPLAST" "GELIFRAN" "FENIGRY S.R.L."; "HATUEY SRL" "IMPORT CITY SRL"; "JOAQUIN MARCOS HERNAN" Y "KALFAYAN FLORENCIA" (fojas 513/560).

3) Respecto de los recargos aplicados, me resulta necesario exponer, atendiendo a la naturaleza represiva del Instituto, que de conformidad a lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, solo han de aplicarse sobre los importes subsistentes de reclamo, luego de la reliquidación que aquí se ordena. 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 en honor a la brevedad).

4) En torno a la sanción aplicada (artículo 61 del Código Fiscal) y siempre en relación con los clientes que se ordena detraer del ajuste supra señalado, y atento a cómo se propone resolver sobre el reclamo principal, corresponde dejar la multa por omisión sin efecto, en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se ordena, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado mi voto en autos "XEROX ARGENTINA ICSA", Registro N° 2277, reiterado en autos "BOLDT

S.A.", Registro N° 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

Por lo demás, para aquella porción resultante de pretensión fiscal, en respuesta a la alegada inexistencia de infracción, teniendo en cuenta la norma que expresamente la regula como una infracción material (artículo 61 del Código Fiscal), este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del mismo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de conformidad con lo establecido en la mencionada normativa. 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, 322:519).

Y es en ese sentido, comparto lo expresado 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....". 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. No se visualiza (ni se alega siquiera) eximente alguno para la omisión en que incurriera durante todo el año 2009 y en todas sus operaciones de venta. Por ello es que corresponde ratificar la cuantía de la sanción en relación a los nuevos montos que surjan luego de la detracción ordenada precedentemente, recordando lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto que las multas de carácter fiscal no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración sino como una sanción ejemplarizante para lograr el acatamiento a las leyes que, de otro modo, serían impunemente burladas (Fallos: t. 185, p. 251; t. 171 p. 366).

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 949/970 por el Dr. Onofrio Dente en carácter de apoderado de la Firma "THE FARAWAY CO S.A." con el patrocinio letrado del Dr. Ricardo Castrogiovanni contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5339/2014 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la Autoridad de Aplicación que en el plazo de sesenta (60) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III de la presente. 3º) Confirmar, en lo demás, la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

VOTO DEL CR, RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que por sus fundamentos, adhiero al voto del Dr. Ángel Carlos Carballal.

VOTO DEL DR. JORGE SAVERIO MATINATA: Que por sus fundamentos adhiero al voto del Dr. Ángel Carlos Carballal.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 949/970 por el Dr. Onofrio Dente en carácter de apoderado de la Firma "THE FARAWAY CO S.A." con el patrocinio letrado del Dr. Ricardo Castrogiovanni contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5339/2014 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la Autoridad de Aplicación que en el plazo de sesenta (60) días, practique nueva liquidación en los términos

descriptos en el Considerando III de la presente. 3º) Confirmar, en lo demás, la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

CARBALLAL Angel Carlos  
CRESPI Rodolfo Damaso  
MATINATA Jorge Saverio  
SASTRE Mercedes Araceli