

JURISPRUDENCIA

Impuestos provinciales. Ingresos brutos. Multa a los deberes formales. Falta de presentación de declaración jurada. Agente de recaudación. Neatpack S.R.L., T.F.A. P.B.A., 11/4/13.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 2306-172220, año 2006, caratulado: “Neatpack S.R.L.”.

Y RESULTANDO:

Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones a raíz del recurso de apelación interpuesto a fs. 165/177, por la Dra. Silvana Carla Fontana, como gestora de negocios del contribuyente Neatpack S.R.L. y del Sr. Javier Gentile, y luego ratificada a f. 1 del alcance 1 que corre como f. 188 por su propio derecho y a f. 1 del Alcance 2 que corre como f. 190, por el Sr. José Roberto Llenez en representación de Neatpack, ambos con el patrocinio letrado de la Dra. Analía A. Sánchez, contra la Disp. sancionatoria 208, dictada el 28 de octubre de 2008, por el gerente de Operaciones –Area Metropolitana–, dependiente de la Agencia de Recaudación Buenos Aires (fs. 113/121).

Que por el acto mencionado (art. 1) se aplica al contribuyente en el carácter de agente de retención del impuesto sobre los ingresos brutos - régimen especial actividad agropecuaria (10) una multa de pesos catorce mil (\$ 14.000), por haber incurrido en infracción a los deberes formales, de conformidad con lo previsto en los primero y sexto párrafos del art. 52 del Código Fiscal (t.o. en 2004 y modif.), por la no presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales enero a diciembre de 2003; enero a diciembre de 2004 y enero a noviembre de 2005.

Asimismo, se establece la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma del epígrafe por el pago de la multa de los Sres. Javier Gentile y Javier Sainato, en carácter de socios, conforme lo normado por los arts. 18, 21 y 55 del Código Fiscal (t.o. en 2004 y modificatorias).

Que a f. 197 se da impulso y trámite procesal a la causa y se deja constancia que la misma quedó adjudicada a la Vocalía de 3.^a Nominación, a cargo de la Cra. Estefanía Blasco, haciéndose saber a las partes que conocerá en la misma la Sala I, la que se integrará con la subrogación de la Vocalía de la 8.^a Nominación, a cargo de la Dra. Dora Mónica Navarro (arts. 2 del Reglamento de Procedimiento y 8 del Dto.-Ley 7.603/70 y sus modificatorias).

Asimismo, se intima a los recurrentes a que en el plazo de diez días acrediten el pago de la contribución establecida en el art. 12, inc. g), “in fine”, de la Ley 6.716 (t.o. por Dto. 4.771/95), bajo apercibimiento de tener por firme la resolución apelada en caso de que se produjere la caducidad del procedimiento en esta instancia (arts. 15 de la ley citada; 318 del Código Procesal Civil y Comercial y 127 del Dto.-Ley 7.647/70), y a la Dra. Analía A. Sánchez al pago del anticipo previsional del art. 13 de la misma ley, bajo apercibimiento de comunicar su incumplimiento a la Caja Profesional respectiva.

Que por el mismo término se intima al Sr. José Roberto Llenez a que acredite la representación que invoca respecto de Neatpack S.R.L., acompañando la documentación respectiva.

Que a f. 204 cumplidas las intimaciones dispuestas del recurso interpuesto se da traslado a la representación fiscal, quien responde a fs. 205/210.

Que a f. 225 se resuelve llamar “Autos para sentencia” (conf. art. 126 del Código Fiscal, t.o. en 2011, y modificatorias) y se hace saber a las partes que por haber hecho uso del beneficio jubilatorio el Dr. Luis A. Folino, la Sala se integrará con la vocal de 7.^a Nominación a cargo de la Dra. Mónica Viviana Carné, en carácter de juez subrogante (conf. arts. 2 del Reglamento de Procedimiento y 8 del Dto.-Ley 7.603/70 y modificatorias).

Y CONSIDERANDO:

I. Que en primer término, los recurrentes se agravian por cuanto alegan la prescripción de la multa impuesta, con sustento en el art. 62 del Código Penal, pues le son aplicables las disposiciones de ese Código.

En base a los antecedentes expuestos, y con fundamento en el art. 31 de la Constitución Nacional, peticionan la inconstitucionalidad del art. 131 del Código Fiscal (t.o. en 2004 y modificatorias).

Afirman que los proveedores con los que opera la firma están exentos de abonar el tributo, además de que no existe daño concreto ni potencial a un bien jurídico tutelado que amerite tal sanción. Alegan la inexistencia de los elementos objetivo y subjetivo, como también la desproporcionalidad de la multa aplicada, por lo que solicitan su reducción.

Atacan la retroactividad en la aplicación de la Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/04, para sancionar una infracción del año 2003, y afirman que de acuerdo al art. 424 de la citada normativa no corresponde realizar retención cuando el pago que se efectúa sea inferior a pesos cuatrocientos (\$ 400).

Manifiestan que del acto impugnado no surge la configuración de la conducta imputada y que la autoridad administrativa aplicó una sanción de carácter penal, sin acreditar el elemento subjetivo de la norma.

En tal sentido aducen que en el campo del derecho tributario no existe la culpabilidad objetiva, de tal modo que con relación a los tipos que protegen el cumplimiento a los deberes formales, es necesaria para la aplicación de la pena el examen y comprobación del elemento subjetivo.

Del mismo modo niegan la aplicación de la responsabilidad solidaria a los integrantes de los órganos societarios y rechazan por inconstitucionales los arts. 18, 21 y 55 del Código Tributario (t.o. en 2004 y modificatorias).

Explican que del análisis del expediente no surgen las circunstancias de modo, tiempo y lugar, en que el imputado, en su carácter de representante de la firma, haya incurrido en actos o hechos que dieran sustento a la solidaridad endilgada, lo que daría lugar a la nulidad absoluta de la disposición que atacan, pues le corresponde a la autoridad de aplicación demostrar los aspectos que acrediten tales circunstancias. Fundamentan su postura en la Ley 11.683 y jurisprudencia nacional.

Afirman que el art. 55 es violatorio del derecho de defensa y contrario al principio por el cual “no existe responsabilidad sin culpa”. De allí explican que: a) nadie puede ser penado por un hecho de un tercero; b) que la culpabilidad es el fundamento de la responsabilidad que requiere como presupuesto la imputabilidad y c) ninguna infracción tributaria puede ser atribuida sino sobre la base de la actuación del agente, que ejecutada con culpabilidad, conduzca a determinar la existencia de una responsabilidad tributaria penal subjetiva.

Que en base a lo expuesto arguyen que tal imputación reviste un carácter netamente subjetivo, motivo por el cual no puede aplicarse en forma mecánica ni extenderse válidamente a terceros que no intervinieron en los hechos.

Acompañan prueba documental y en poder de terceros y hacen reserva del caso federal.

II. Que a su turno, la representación fiscal se expide, en primer término, sobre la prescripción de la multa, alegada por los recurrentes con fundamento en el art. 62 del Código Penal. En respuesta al planteo, la Agencia entiende que es erróneo el fundamento expuesto, atento que, conforme el art. 4 del Código Fiscal, dicha legislación es de aplicación supletoria para los casos no previstos por la norma. Circunstancia dice que la parte ratifica al sostener “salvo disposición expresa o implícita en contrario”. En esa dirección sostiene que es aplicable lo establecido en el art. 131 del C.F. (t.o. en 2004 y modif.). A su vez el art. 133 del mismo cuerpo legal dispone que el término de la acción comenzará a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible, correspondiendo, asimismo, la suspensión del término prevista en el art. 135, inc. b). Por tanto solicita a este cuerpo el rechazo de la prescripción efectuado por la parte.

Que en cuanto al argumento expuesto para justificar la omisión, de que sus proveedores estaban exentos de abonar el tributo, el ente recaudador manifiesta que la multa surge como consecuencia de la no presentación en tiempo y forma de las declaraciones juradas, de conformidad a los arts. 417 de la Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/04 y 624 de la misma. Asimismo, dicho accionar se encuentra penado por el Código Fiscal de acuerdo con lo prescripto en el Tít. IX - “De las infracciones a las obligaciones y deberes fiscales”. Por lo tanto la situación descripta por los recurrentes no amerita la excusa planteada. Cita doctrina y fallos de este Tribunal Fiscal.

Seguidamente rechaza la queja sobre la proporcionalidad y razonabilidad de la multa, con fundamento en el art. 52 del Código Tributario (t.o. en 2004 y modif.), pues la norma determina el monto de la sanción que corresponde ante el incumplimiento verificado, con la sola distinción de si se trata de personas físicas o jurídicas, por lo que el juez administrativo no puede apartarse de lo establecido por el legislador.

Que con relación a las manifestaciones en torno a que la reglamentación exige de retener cuando el pago es inferior a pesos cuatrocientos (\$ 400), o cuando los proveedores se encuentran exentos, o cuando el ingreso es igual a “0”, no es de aplicación al caso, pues se trata de un incumplimiento formal, que la parte confunde con el cumplimiento de la obligación sustancial.

Que la Agencia también rebate lo argüido con relación a la inexistencia del elemento objetivo y subjetivo para la aplicación de la sanción, pues el solo incumplimiento de la normativa (no presentación de las declaraciones juradas) configura un accionar ilícito independiente del dolo o la culpa (negligencia) del contribuyente.

Por otra parte, dice que deben desestimarse los fundamentos traídos en la sola invocación de la doctrina y jurisprudencia del ámbito nacional (Ley 11.683), en razón de que el Superior Tribunal de la provincia se ha expedido en cuanto a que la Constitución de la provincia de Buenos Aires establece que la misma tiene el libre ejercicio de todos los poderes y derechos que por la Constitución Nacional no hayan sido delegados al Gobierno de la Nación. Por ello, el Poder Legislativo provincial tiene atribuciones para legislar sobre impuestos y contribuciones, necesarios para los gastos de servicio público. Concomitante con lo expuesto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha resuelto que las provincias tienen la facultad de darse las leyes y ordenanzas de impuestos locales y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad (art. 126 de la C.N.).

Abunda la autoridad de aplicación al señalar que los deberes formales constituyen obligaciones que el contribuyente tiene para con el organismo recaudador. Cita fallo de este cuerpo, para luego rechazar el agravio traído.

Que en cuanto a la inconstitucionalidad planteada deja sentado que es cuestión vedada a la presente instancia revisora conforme expresa prohibición del art. 12 del Código Fiscal –t.o. en 2004– y cs. anteriores. Como fundamento de lo expuesto cita jurisprudencia tanto del Superior Tribunal de la Nación como de la provincia.

Que en orden a la responsabilidad solidaria declarada en el acto impugnado, señala que la misma ha sido impuesta con sujeción estricta al Código Fiscal, el cual en su art. 55 extiende tal responsabilidad sobre los integrantes de los órganos de administración, con relación a las sanciones que procedieran para las personas por ellos administradas, y del cual no resulta que se haya violado el derecho a defenderse, como sostienen los apelantes.

Por otra parte, afirma que el carácter de responsable solidario surge de la documentación obrante en la causa. Y continúa en su respuesta, relacionando el artículo citado más arriba, el que, a su vez, debe interpretarse en conjunción lógica con el art. 21 del mencionado plexo normativo, citando fallos de este Tribunal en el tema de referencia.

Del mismo modo, explica que no es atendible la necesidad de probar la conducta no diligente de los administradores para su atribución, atento la vinculación con normas penales en tanto la responsabilidad solidaria es impuesta por estricta aplicación del Código Fiscal, art. 18 (t.o. en 2004 y modificatorias).

Como corolario rechaza también el planteo de nulidad del acto, siendo que el mismo ha sido conforme a derecho, respetándose las pautas procedimentales de acuerdo con las normas vigentes, y no se ha violentado el derecho a defenderse, de manera que el agravio no puede prosperar.

Que respondiendo al planteo de reserva del Caso Federal la representación fiscal entiende que no resulta ser esta la instancia válida para su tratamiento.

Que en atención a lo expuesto, entiende que lo traído por la parte en su libelo recursivo no alcanza para desvirtuar la resolución atacada, por lo que solicita la confirmación del acto apelado en todos sus términos.

III. Voto de la Cra. Estefanía Blasco:

Que, en este estado, atañe a la Sala expedirse en cuanto si la Res. sancionatoria 208/08 luce ajustada a derecho.

En primer término vislumbro que el acto en crisis adolece de vicios, en su motivación y la tipicidad legal de la sanción que intenta aplicarse al responsable de marras. Por ello, es que procederé al análisis del mismo a fin de alcanzar mi convicción en cuanto al sostenimiento o no de la resolución de trata.

Observo que lo que se persigue es aplicar una multa por incumplimiento a los deberes formales ante la falta de presentación de varias declaraciones juradas a su vencimiento (ver intimaciones de fs. 6/7, 11/12 y 16/17) de Neatpack S.R.L. en su carácter de agente de recaudación por el impuesto sobre los ingresos brutos, actividad agropecuaria, cuya inscripción luce a fs. 28/31.

A f. 37, por Disp. 81, de fecha 18 de agosto de 2006, la Gerencia Regional de Gestión Territorial La Matanza (Rentas) instruye el sumario que establece el art. 60 del Código Fiscal (t.o. en 2004), por haberse constatado “prima facie” la infracción que establece el art. 52 –4.º párrafo– del mismo cuerpo legal citado, al no haberse presentado las declaraciones juradas de los períodos enero, marzo, mayo a diciembre del año 2000, enero a diciembre de 2003, enero a diciembre de 2004 y enero a noviembre de 2005. En su Considerando, la autoridad de aplicación invoca los arts. 460 de la Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/04 y cs. anteriores y 6 de la Disp. Norm. D.P.R. “B” 103/04. Producido el descargo, a fs. 113/121 es dictada la Disp. sancionatoria 208/08, de fecha 28 de octubre de 2008, la que dispone encuadrar la sanción en el mismo artículo, pero en los párrafos primero y sexto, siendo transcriptos además en los Considerandos del acto los arts. 30 del Código Fiscal, 32, 33 y 50 de la Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/04. En el mencionado acto aplica una multa de pesos catorce mil (\$ 14.000), con relación a los años 2003 (enero a diciembre), 2004 (enero a diciembre) y 2005 (enero a noviembre), dejando fuera del proceso sumarial, sin dar mayores explicaciones, los incumplimientos correspondientes al año 2002.

Que en materia sancionatoria tributaria, independientemente de cada una de las teorías desarrolladas (penalista, administrativa, dual, autonómica, etc.), comparto lo expuesto por la Dra. García Vizcaíno, en su libro “Derecho Tributario”, T. II, pág. 404, donde la autora expone que, dejando de lado a los delitos, el derecho tributario penal presenta características propias que lo distinguen del derecho penal general, siendo que dentro de su terminología las infracciones a los deberes formales en sentido lato tienen la naturaleza jurídica de las contravenciones y que para su configuración no requieren de la prueba del ánimo ni el “eventus dammi”. Entiende, asimismo, que tanto los delitos como las contravenciones y defraudaciones constituyen distintas especies del género “hecho ilícito”, por lo que puntualiza que no todos los hechos ilícitos están contenidos

en el Código Penal; advierte además que no hay diferencias ontológicas o cualitativas entre delitos y contravenciones sino cuantitativas. Dicho esto, no es posible analizar la sanción aplicada, sin considerar sus distintos componentes constitutivos, no perdiendo de vista que cada ilícito constituye una unidad y no una mera suma de elementos. En este sentido, tenemos como elementos a la acción la antijuricidad, la imputabilidad, la culpabilidad, la adecuación de la figura y las condiciones objetivas de punibilidad. Ahora bien, en el caso bajo análisis me detendré en el estudio de la tipicidad de la acción y de la adecuación en su figura. La primera enmarca o encuadra la acción dentro de la descripción de la norma penal para que se pueda configurar el primero de los elementos por el cual pueda ser sancionado algún sujeto. Esta puede ser un obrar positivo o una omisión. La segunda constituye una exigencia de los arts. 18 y 19 de la Carta Magna e implica que el hecho y sus elementos subjetivos encuadren perfectamente conforme con todos los elementos requeridos. A poco de examinar los actos administrativos del procedimiento sumarial, advierto que, en el acto de inicio, la autoridad de aplicación configura la infracción en la omisión de presentación de declaración jurada, establecida en el cuarto párrafo del art. 52 del Código Fiscal (t.o. en 2004), apoyándose legalmente en las reglamentaciones pertinentes del responsable, quien actúa como agente de percepción (Disp. Norm. D.P.R. "B" 1/04 y 103/04). Mientras que en la disposición sancionatoria de fs. 113/121, la conducta se enmarca en los párrafos primero y sexto del art. 52 del mismo cuerpo y en los arts. 32, 33 y 50 de la Disp. Norm. D.P.R. "B" 1/04.

Deteniéndome en el estudio del art. 52, el mismo contiene tres tipos de figuras contravencionales (con propias conductas y sanciones), la del primer párrafo denominada de incumplimiento a los deberes formales establecidos por el Código Fiscal, otras leyes fiscales y demás disposiciones dictadas en su consecuencia, la del segundo párrafo que trata de incumplimiento a los deberes de información propia o de terceros y la del cuarto párrafo que consiste en la no presentación de declaraciones juradas. Que, cabe puntualizar, los tipos infraccionales descriptos se los agrupa genéricamente como infracciones del tipo formal, siendo el bien jurídico protegido la "Administración pública", en cuanto se persigue asegurar el flujo de información tendiente a determinar la obligación tributaria, verificando y fiscalizando el cumplimiento que de ella hagan los responsables. Ahora bien, estos deberes formales se distinguen conforme la magnitud de la transgresión en infracciones genéricas y agravadas, cuando se revistan los caracteres propios del ilícito o cuando medien circunstancias que signifiquen el agravamiento del mismo. Los deberes de colaboración constituyen obligaciones que el contribuyente tiene para con el organismo recaudador y, si bien, su incumplimiento no lesiona económicamente al Estado, dificulta, estorba o impide el accionar fiscal dirigido hacia la verificación de ocurrencia del hecho imponible y la fiscalización de las obligaciones tributarias. Todo ello, conforme ya lo he sentenciado en Autos, "DLT Import S.A." del 8/6/06. Ante ello, hallo una grave contradicción entre la instrucción sumarial y el acto sancionatorio, ya que por un lado el responsable debe defenderse, y así lo ha hecho, por falta de presentación de las declaraciones juradas como agente de recaudación, mientras que por otro lado le es aplicada una sanción por haberse configurado la infracción prevista en los primero y sexto párrafos, donde se alude al incumplimiento de los deberes formales genéricos y a la excepción establecida para la Ley 10.707. Nótese, asimismo, que dicha incongruencia no sólo surge en la tipificación de la conducta sino también la cuantificación del monto de la sanción, ya que el importe de pesos catorce mil (\$ 14.000) es el resultado de computar la cantidad de posiciones carentes de presentación de declaración jurada por

pesos cuatrocientos (\$ 400), al tratarse de una persona jurídica legalmente constituida; mientras que la multa prevista en el primer párrafo del artículo citado oscila entre pesos doscientos (\$ 200) a pesos dos mil (\$ 2.000).

Asimismo, en los Considerandos de los dos actos examinados, encuentro que las normativas reglamentarias que se exponen como fuente legal no son tales, con relación a los períodos que se cuestionan. Así en la instrucción sumarial, la norma a contemplar son las Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/02, 2/03 y 1/04, las cuales han sufrido modificaciones significativas en los años en cuestión. Mientras que en el acto sancionatorio, se referencia artículos pertenecientes al cumplimiento de las obligaciones fiscales y sus vencimientos generales y no como debería en los artículos perteneciente al régimen general de percepción y retención enmarcados en los arts. 319 a 337 y específicamente si correspondiere en las normas de los regímenes especiales.

Como corolario de lo expuesto, encuentro una vulneración directa al principio de legalidad y defensa, poniendo en peligro el interés del particular y el de la administración, siendo que la lesión que produce dicha irregularidad no puede ampararse en la conservación del acto, por lo que voto en dejar sin efecto el mismo.

Conforme lo expuesto en el párrafo “supra” mencionado, la incorrecta imputación de la acción antijurídica en el procedimiento establecido por el art. 60 del Código de la materia, me lleva a votar que no corresponde la aplicación de sanción por haber sido la misma incorrectamente imputada, vulnerándose los principios fundamentales de “nulla poena sine indicio”, estado de inocencia, inviolabilidad de la defensa e “in dubio pro reo”.

Por ello, siendo criterio de este Tribunal, que en materia infraccional son aplicables los preceptos de raigambre penal, deviene necesario proceder a revocar la Disp. 208/08, lo que así declaro.

Atento a como se resuelve las presentes actuaciones, se torna abstracto el tratamiento de los restantes agravios.

Por ello,

VOTO:

1. Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 161/177 por la Dra. Silvana Carla Fontana, por Neatpack S.R.L. y del Sr. Javier Gentile, por su propio derecho, con el patrocinio letrado de la Dra. Analía A. Sánchez, contra la Disp. sancionatoria 208, dictada el 28 de octubre de 2008, por el gerente de Operaciones –Area Metropolitana–, dependiente de la Agencia de Recaudación Buenos Aires, ordenando revocar el acto citado. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.

Voto de la Dra. Mónica Navarro: sin perjuicio del elevado criterio que me merece la posición sustentada por la vocal preopinante, quiero dejar expresado mi voto por los fundamentos que expondré seguidamente, por no coincidir con el criterio resolutivo propuesto.

En estas actuaciones se instruyó un procedimiento sumarial tendiente a sancionar a la firma Neatpack S.R.L. en su carácter de agente de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos, por la no presentación de declaraciones juradas.

En su apelación, la firma y el responsable solidario solicitan que la multa aplicada sea dejada sin efecto puesto que entienden que no se encuentran reunidos los elementos objetivo y subjetivo necesarios para el perfeccionamiento del ilícito que se les imputa. Asimismo, advierten sobre la desproporción que exhibe la sanción.

Plantean la prescripción de las facultades del Fisco y peticionan la nulidad de la resolución en crisis por cuanto consideran que su derecho de defensa se encuentra afectado al aplicarse retroactivamente las normas.

Contrariamente a lo resuelto en el voto que me antecede, opino que no corresponde revocar la resolución sancionatoria toda vez que no encuentro vulneración al principio de legalidad y al derecho de defensa de los apelantes.

Ello así por cuanto, a poco que se repare en el recurso interpuesto, advierto que los quejosos entendieron cabalmente la infracción que se les endilga, introduciendo certeros agravios respecto de su configuración. Todo lo cual da cuenta de que pudieron ejercer una clara defensa en el marco del procedimiento sancionatorio que se sustanció.

Las quejas desarrolladas contra la sanción aplicada abonan mi criterio, principalmente lo expuesto por los apelantes a fs. 168/169 al realizar un racconto de las actuaciones, y el fundamento de la multa aplicada. Asimismo, no se desprende de la pieza recursiva un agravio de nulidad dirigido contra la motivación o la tipicidad legal del acto apelado.

La Sala III, a al cual pertenezco, tuvo oportunidad de expedirse en un caso que presentaba aristas similares al presente, y descartó la declaración de nulidad habida cuenta que la firma apelante pudo ejercer su defensa sin cortapisas. De este modo, in re, Cotillón La Plata del 25/9/07, Registro N° 1.225 dijo: “Cualquier vicio emergente de la inobservancia de los requisitos legales no determina, por su sola configuración, la nulidad del señalado acto. Ello implicaría contradecir el principio general del art. 169 del C.P.C.C., según el cual no es admisible la declaración de nulidad si el acto, no obstante su irregularidad, ha logrado la finalidad para la que ha estado destinado. Por ello, puede colegirse que ‘Cotillón La Plata S.R.L.’ ha tomado cabal conocimiento del contenido del acto determinativo y ha podido validamente ejercer su derecho de defensa, no ocasionándole perjuicio alguno”. “Así también se ha señalado que, “no basta ... para declarar la nulidad que haya mediado violación de algún requisito del acto, si no resulta que tal violación ha impedido al interesado ejercer sus facultades procesales y si aquél no demuestra el perjuicio concreto que le ha inferido el vicio que invoca. Por lo expuesto, la nulidad invocada no puede prosperar, lo que así se declara”.

No obstante ello puede advertirse que tanto al iniciar el procedimiento sumarial como al dictar la resolución apelada, el Fisco transcribe el tipo legal aplicable al caso que sanciona la falta de presentación de declaraciones juradas por parte de los agentes de recaudación (vide fs. 37, 113 vta., 119 y 120). Así, no advierto contradicción entre la instrucción sumarial y el acto sancionatorio, esto por cuanto en ambos actos se hace mención a la misma figura punitiva “Falta de presentación de declaraciones juradas”, circunstancia que se evidencia en los Considerandos del acto sancionatorio y de su parte

resolutiva, donde se hace mención al 6.º párrafo del art. 52 con las modificaciones incorporadas por la Ley 13.405, la cual ubica a la figura infraccional “ut supra” mencionada en dicho apartado.

En definitiva, a diferencia de lo expuesto por la vocal preopinante al analizar las distintas conductas penadas por el art. 52 de la norma de rito y el diverso encuadre del Fisco durante el procedimiento, tanto de la disposición de inicio como del acto apelado puedo apreciar que se imputó idéntica figura infraccional, aún más teniendo en cuenta que a través de Ley 13.405 el cuarto apartado del art. 52, pasó a ubicarse como sexto párrafo.

Así las cosas, no procede la declaración de nulidad del acto en cuestión, lo que así declaro.

Debe desestimarse, asimismo, el pedido de nulidad de la disposición, argumentando la aplicación retroactiva de la Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/04, ello así por cuanto la citada disposición recopila las normas reglamentarias vigentes a esa fecha, no apreciándose en las presentes actuaciones violación al principio de irretroactividad en materia penal, ni causal alguna vinculada al tema que amerite el dictado de nulidad. No obstante lo señalado, el agravio en este punto se traduce en realidad en una disconformidad con la decisión adoptada por la autoridad de aplicación, lo cual –conforme desde siempre ha venido sosteniendo este Tribunal– debe encontrar andamiaje y tratamiento con el recurso de apelación, lo que así declaro.

Corresponde ahora que me expida con relación al planteo de prescripción opuesto por los recurrentes, quienes consideran que resultan inaplicables las normas provinciales en la materia e invocan la aplicación del Código Penal, solicitando la declaración de inconstitucionalidad del art. 131 del Código Fiscal (t.o. en 2004). Al respecto, cabe señalar que el Tribunal carece de competencia para pronunciarse respecto del cuestionamiento constitucional efectuado conforme lo prescriben los arts. 12 del Código Fiscal (t.o. en 2011) y 14 del Dto.-Ley 7.603/70, y sus modificatorias, tal como se ha sostenido en reiteradas oportunidades desde esta instancia (Sala I en “Ficamar S.A. del 14/12/01, Sala II en “Coomarpes Ltda.” del 20/12/00; Sala III en “DPR DR Papajet S.R.L.” del 25/4/ 01 y “Adix S.A.” del 7/6/01, entre otras.). A su vez el contribuyente no ha traído o invocado antecedentes jurisprudenciales que los Altos Tribunales hubieren dictado tratando la cuestión.

Sin perjuicio de ello, es de advertir la autonomía de la que goza el derecho tributario por lo que la aplicación de la legislación de fondo resulta procedente en forma supletoria ante la ausencia de normas específicas. En consecuencia, corresponde que sean de aplicación las normas contenidas en el Código Fiscal que tratan la materia. Así, es de observar que el art. 131 del Código Fiscal, t.o. en 2004, actual art. 157 (t.o. en 2011), en su parte pertinente dispone que prescriben por el transcurso de cinco años las acciones y poderes de la autoridad de aplicación de determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código y de aplicar y hacer efectivas las multas en él previstas.

Por su parte, el art. 133, segundo párrafo, del mismo cuerpo legal (actual art. 159), establece el modo en que se computará dicho plazo legal, señalando que el término de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las multas comenzará a correr

desde el 1 de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible.

Considerando que en las presentes actuaciones el Fisco pretende sancionar a la firma con multa por infracción a los deberes formales en razón de la falta de presentación de las declaraciones juradas mensuales vinculadas a su actuación como agente de recaudación correspondientes a las posiciones 2003 (enero a diciembre), 2004 (enero a diciembre) y 2005 (enero a diciembre), resulta procedente analizar si se encuentra prescripta la facultad de la autoridad de aplicación para aplicar la citada sanción.

Debe examinarse la vigencia de la facultad del Fisco con relación a los incumplimientos, recayendo el estudio en el más antiguo de ellos, esto es, enero de 2003, habida cuenta que si se concluyera que éste no está prescripto, tampoco lo estarían los demás.

En este sentido, el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada mensual vinculada a esta posición acaeció en febrero del año 2003, por lo que el inicio del cómputo del plazo prescriptivo de la facultad del Fisco para aplicar y hacer efectiva la multa nació el 1 de enero del año 2004, feneciendo el 1 de enero de 2009.

Encontrándose en curso el plazo aludido, la autoridad de aplicación dictó la Disp. sancionatoria 208/08, notificada con fecha 10/11/08, la que opera como causal de suspensión del curso de la prescripción de acuerdo con lo dispuesto en el art. 135, inc. b), del Código Fiscal, t.o. en 2004 (actual art. 161 del t.o. en 2011).

En base a ello no puede tenerse por prescripta la facultad del Fisco para aplicar la multa en cuestión respecto de enero de 2003, así como tampoco respecto de los restantes períodos objeto del presente procedimiento, lo que así se declara.

No empaña esta conclusión la última jurisprudencia de la Corte Nacional, y de la Suprema Corte local, toda vez que en Autos se ha aplicado un plazo quinquenal en consonancia con lo resuelto en esos actuados, y no ha mediado tacha de inconstitucionalidad de los artículos específicos que regulan la materia del Código Fiscal (en el mismo sentido me expresé en Autos: “Frutícola Saverio S.R.L.” de fecha 7/6/11).

Analizando la cuestión de fondo y según surge de los presentes actuados, la sociedad “Neatpack S.R.L.” se encuentra inscrita bajo el régimen de agentes de retención - actividades agropecuarias.

El art. 34 del Código Fiscal (t.o. en 2011 y cs. ant.) inserto en el Tít. VII - “De los deberes formales del contribuyente, responsables y terceros”, expresa: “Los contribuyentes y demás responsables tienen que cumplir con los deberes que este Código y las respectivas reglamentaciones establezcan con el fin de permitir o facilitar la recaudación, fiscalización y determinación de los gravámenes. Sin perjuicio de las obligaciones específicas, deberán: a) presentar declaración jurada cuando así esté dispuesto; ...”.

Por su parte, el texto ordenado de la Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/04 tiene carácter de acto administrativo reglamentario e interpretativo de carácter general referido a la aplicación

de normas tributarias y a la recaudación de los impuestos, tasas y contribuciones, el que específicamente establece la obligación de presentar DD.JJ. para los agentes de recaudación” (conforme esta Sala dijo, in re, “Maquirrian Sergio”, Sent. del 28/8/08, Registro N° 1.467). A diferencia de lo expuesto por los apelantes, y tal como fue señalado al tratar el planteo de nulidad, la disposición mencionada no se aplicó retroactivamente, ya que la misma recopila y ordena normativa vigente con anterioridad, en la cual ya se receptaba la conducta verificada por el agente de Autos (vide Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/02 y 53/02).

El Código Fiscal (t.o. en 2004 y modificatorias) preveía la sanción del citado incumplimiento en el Tít. IX - “De la Infracciones a las obligaciones y deberes fiscales”, concretamente en el art. 52, párrafo 6.º, y cs. anteriores disponía que: “... Cuando la infracción consista en la no presentación de declaraciones juradas, la multa se fija, en forma automática, en la cantidad de pesos doscientos (\$ 200) –si se trata de contribuyentes o responsables unipersonales–, elevándose a pesos cuatrocientos (\$ 400) –si se trata de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase, constituidas regularmente o no–”.

El mencionado artículo establece también con precisión el procedimiento a seguir en los casos en que se constate la falta de presentación de las declaraciones juradas.

Tal como surge de las propias actuaciones, la autoridad de aplicación siguió el procedimiento reglado por el Código Fiscal toda vez que procedió a intimar al agente de marras para que concurra a la dependencia a efectos de dar cumplimiento a la presentación de las referidas declaraciones juradas o acreditar que tal requerimiento ya ha sido cumplido en tiempo y forma, bajo apercibimiento de aplicar las sanciones establecidas en el art. 52 del Código Fiscal, t.o. en 2004 y modificatorias, sin que se verifique cumplimiento alguno por los apelantes.

Paso previo a dar abordaje al bien jurídico que la norma pretende tutelar, es de señalar, y ello en forma contraria a los argumentos de los quejosos, que la obligación cuyo incumplimiento se pretende sancionar, es independiente a su obligación de retener, situación que para el caso en que también hubiera sido incumplida, merecería del mismo modo el ejercicio de la facultad sancionatoria por parte del Fisco, aplicando una normativa distinta a la utilizada en este caso. Por ello resulta irrelevante la obligación de retener en función del monto de la operación realizada a los fines de aplicar la presente multa.

Asimismo, cabe dejar sentado que no le asiste razón a los apelantes cuando sostienen que la no presentación de las declaraciones juradas no afecta el bien jurídico protegido por el art. 60 del Código Fiscal (t.o. en 2011), desde que el legislador previó expresamente en el 6.º párrafo del art. 60 del Código Fiscal, sancionar tal situación, por lo que cualquier conducta que encuadre en esa previsión legal, perfecciona la figura típica prevista en la normativa y debe ser objeto de punición.

Con relación al bien jurídico que la citada norma protege, es de señalar que el incumplimiento de los deberes formales dificulta o impide el accionar fiscal y la fiscalización de las obligaciones tributarias.

De este modo, el art. 60 del Código Fiscal (t.o. en 2011) apunta a castigar la violación a los deberes formales de colaboración, siendo la “administración tributaria” el bien jurídico que la norma pretende resguardar. Ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que se reprime el incumplimiento de deberes formales que ayudan a “determinar la obligación tributaria o a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables” (“Moño Azul S.A.” - 15/4/93).

En materia de infracciones formales, puede deducirse que el sistema sancionatorio busca tutelar en una primera pretensión, el accionar del Organismo recaudador en su rol de verificador y fiscalizador, siendo éste en consecuencia el bien jurídico protegido (conf. Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Angel Russo, “Ilícitos Tributarios”, Ed. Depalma, 3.^a Ed. actualizada, año 1993, Buenos Aires, pág. 167). De este modo, las infracciones formales: “Son todas aquéllas derivadas del incumplimiento de las obligaciones puestas a cargo del contribuyente, responsable o agente de información, que tienen por finalidad facilitar la determinación, verificación y fiscalización del impuesto. Se trata, en general de infracciones de tipo objetivo, que no requieren la investigación previa del elemento intencional, sino que el ilícito se configura a partir de las conductas incriminadas en que incurre el sujeto infractor” (ob. citada, pág. 163).

Tal como lo destacan estos autores “independientemente de la tarea recaudatoria pura, se trata de asegurar el regular funcionamiento de la actividad administrativa tendiente a verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los responsables. De allí que el hecho de obstaculizar dicha tarea mediante el incumplimiento de los deberes formales, produce un daño cuya represión viene impuesta por la ley ... y es desde este punto de vista que se puede señalar que las infracciones de este tipo son objetivas. Es decir que probada la acción u omisión, se presume lesionada la actividad administrativa” (ob. citada, pág. 168).

La C.S.J.N., al analizar las normas vinculadas con el cumplimiento de deberes formales sostuvo: “... la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal: sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado (Fallos: 314:1.376)”.

Por otra parte el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, in re, “Indigar S.R.L.” del 26/11/97, ha destacado que “lo que se busca proteger es el bien jurídico “administración tributaria” y apunta a castigar la violación de deberes formales de colaboración”. En tanto, en Autos: “Blancabru S.R.L.”, del 27/12/05, la misma Sala ha sostenido que “no se requiere para que el ilícito quede configurado que se infrinja una lesión patrimonial al Fisco al no tener relevancia económica el resultado de la acción”.

En cuanto a la inexistencia del elemento subjetivo para la configuración de la infracción, es de advertir que la aplicación de este tipo de multa no requiere la existencia de intención dolosa, bastando el hecho de una conducta inexcusable para la aplicación de la misma. Ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Nación que "... el incumplimiento de los deberes formales de colaboración con la administración fiscal crea una razonable presunción de culpabilidad" (cfr. "Fiore Nilda S." del 27/11/97).

A su vez, los recurrentes no han traído aquí justificación alguna que enerve el factor subjetivo del ilícito que se les endilga, por lo que corresponde su ratificación.

Ya descriptos los hechos y el marco legal en el que se desenvuelven las presentes actuaciones, se ha verificado el supuesto para que proceda la sanción aplicada. Acreditada la situación de incumplimiento a los deberes formales de presentación de declaraciones juradas, y por ende debidamente tipificada la figura infraccional imputada, la sanción aplicada se ajusta a derecho, lo que así se declara.

En último término, con relación a la desproporcionalidad de la sanción, toda vez que la misma se encuentra tasada y se fija de forma automática, corresponde el rechazo de este argumento, lo que así se declara.

Tratando el agravio dirigido a la atribución de responsabilidad solidaria, corresponde la ratificación de ésta conforme las normas imperantes, en tanto que "... el art. 63 del Código Fiscal –t.o. en 2011– y cs. anteriores sostiene que ‘En cualquiera de los supuestos previstos en los arts. 60, 61 y 62, si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de las multas los integrantes de los órganos de administración ...’”. “Que esta tesis no prescinde de evaluar subjetivamente la conducta de los sujetos implicados, sino que, precisamente, acreditada la condición de miembro del órgano de administración de la firma, resultaba carga de los recurrentes desvirtuar la presunción legal que pesa sobre ellos, en cuanto su condición de miembro del Directorio y las responsabilidades inherentes a tal función” (conf. “RHB S. A.” de la Sala III del 24/5/11). En estas actuaciones no se verifica actividad probatoria alguna tendiente a dar muestras de ello, por lo que corresponde su ratificación, lo que así finalmente declaro.

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad del art. 63 del Código fiscal (t.o. en 2011), este Tribunal no es competente para expedirse sobre la cuestión, en virtud de que el art. 12 del Código Fiscal, establece: “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”, sin que se hayan invocado antecedentes que así lo permitan.

Respecto a la imposición de costas solicitada, no resultando ello atribución del cuerpo – conforme a las normas que regulan su actuación –, corresponde no hacer lugar a lo peticionado (conf. T.F.A. P.B.A., Sent. del 8/11/94, en Autos: “Desiervi Cereales S.A.C.I. y A.”, entre otras; de la Sala III, in re: “Nordelta S.A.” de fecha 28/9/06, Registro N° 975, “Jauregui Lorda” de fecha 20/10/09, Registro N° 1.756), lo que así se declara.

Así dejo expresado mi voto.

Por ello,

RESUELVO:

1. No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 161/177 por la Dra. Silvana Carla Fontana, por Neatpack S.R.L. y del Sr. Javier Gentile, por su propio derecho, con el patrocinio letrado de la Dra. Analía A. Sánchez, contra la Disp. sancionatoria 208, dictada el 28 de octubre de 2008, por el gerente de Operaciones –Área Metropolitana–, dependiente de la Agencia de Recaudación Buenos Aires, y en consecuencia confirmar dicho acto en todo sus términos. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.

Voto de la Dra. Mónica Viviana Carne: Por sus fundamentos adhiero al voto de la Dra. Mónica Navarro.

Por ello, por mayoría,

SE RESUELVE:

1. No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 161/177 por la Dra. Silvana Carla Fontana, por Neatpack S.R.L. y del Sr. Javier Gentile, por su propio derecho, con el patrocinio letrado de la Dra. Analía A. Sánchez, contra la Disp. sancionatoria 208, dictada el 28 de octubre de 2008, por el gerente de Operaciones –Área Metropolitana–, dependiente de la Agencia de Recaudación Buenos Aires, y en consecuencia confirmar dicho acto en todo sus términos. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.

Firmado: Cra. Estefanía Blasco, vocal de 3.^a Nominación; Dra. Mónica Navarro, vocal de 8.^a Nominación; Dra. Mónica Viviana Carne, vocal de 7.^a Nominación. Ante la Dra. María Verónica Romero. Secretaria - Sala I.