

JURISPRUDENCIA

Impuestos provinciales. Ingresos brutos. Agente de recaudación. Defraudación. Retuvo y percibió pero no depositó. Multa por omisión. Autosal S.A., T.F.A. P.B.A., 13/12/12.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 2306-0282919, año 2007, caratulado “Autosal S.A.”.

Y RESULTANDO:

Que llegan a esta instancia, las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto por los Dres. Ricardo Tadeo Chmielak y Liliana Margarita Sigwald, en representación de la firma “Autosal S.A.” y de los Sres. Enrique Ricardo Hayd, Raimundo Germán Luebs y Jaime Enrique Roviroso (fs. 427/430), contra la Disp. 627, dictada por la Jefatura del Departamento de Relatoria Area Metropolitana de la A.R.B.A., con fecha 22 de febrero de 2010.

Que por el acto recurrido, se establece que la sociedad del epígrafe, en su carácter de agente de recaudación del régimen general de retención y de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos incurrió en la figura de defraudación fiscal prevista y sancionada por el art. 54, inc. b), del Código Fiscal, t.o. en 2004, y cs. de modificatorias ulteriores, por haber depositado fuera del plazo legal los importes percibidos y retenidos por los períodos fiscales 2/05, 3/05, 4/05, 5/05 y 3/06 (régimen de percepción); y 3/06 Q2, 9/06 Q1 y 6/07 Q1 (régimen de retención), ascendiendo los mismos a la suma de pesos trescientos cuarenta y seis mil ciento veintiséis con catorce centavos (\$ 346.126,14). Por la infracción descrita precedentemente, se aplica a la firma de marras una multa de pesos ciento setenta y dos mil doscientos veintitres con treinta centavos (\$ 172.223,30).

Que, asimismo, dicha resolución establece en su art. 6 que los Sres. Ricardo Enrique Hayd y Raimundo Germán Luebs, configuran la calidad de responsables solidarios e ilimitados con el agente de Autos, por el pago de la multa consignada en el art. 5 del acto impugnado.

Que a f. 498, se elevan las actuaciones según lo dispuesto por el art. 110 del Código Fiscal, t.o. en 2004 y cs. de modificatorias ulteriores.

A f. 501 se deja constancia que se adjudicó la causa a la Vocalía de 3º Nominación, a cargo de la Cra. Estefanía Blasco, dándose impulso a las actuaciones y haciéndole saber a las partes que conocerá en la misma la Sala I, la que se integrará con la vocal de 4.^a Nominación, a cargo de la Dra. Laura Cristina Cenicerros, en carácter de juez subrogante (arts. 2 del reglamento de procedimiento y 8 del Dto.-Ley 7.603/70). Asimismo, se intima a los apelantes a que acrediten el pago de la contribución establecida en el art. 12, inc. g) “in fine”, de la Ley 6.716 (t.o. por Dto. 4771/95 y sus modificatorias), bajo apercibimiento de tener por firme la resolución apelada en el caso de producirse la caducidad del procedimiento en esta instancia.

Que con el escrito presentado a f. 510 y el comprobante de pago que lo antecede, se tiene por cumplida la intimación cursada, procediéndose a dar traslado de los recursos de apelación articulados a la representación fiscal, con remisión de las actuaciones por el término de quince días, para que conteste agravios, acompañe y/u ofrezca prueba y en su caso oponga excepciones (art. 111 del Código Fiscal, t.o. en 2004 y cs. de modificatorias ulteriores). Obra a fs. 513/515 el correspondiente responde.

Por Auto de f. 519, en virtud de encontrarse vacante la Vocalía de 2.^a Nominación por haber hecho uso el Dr. Luis A. Folino del beneficio jubilatorio; se hace saber a las partes que se integrará la Sala con la vocal de 8.^a Nominación, Dra. Dora Mónica Navarro, en carácter de juez subrogante (arts. 2 del reglamento de procedimiento, y 8 del Dto.-Ley 7.603/70 y sus modificatoria).

En atención al estado de las actuaciones, se resuelve llamar “Autos para sentencia”.

Y CONSIDERANDO:

I. Que en primer término, la firma apelante expresa agravios respecto a los períodos conforme el régimen de percepción. En tal sentido, aduce que, a tenor de haber optado por el régimen del devengado, y a la fecha de los vencimientos de los ingresos respectivos, la empresa no había recaudado aún los importes reclamados, motivo por el cual mal podría haberse beneficiado con tales montos. Agrega que, a tenor de las fechas de los depósitos, Autosal S.A. utilizó su propio dinero, circunstancia que acredita la falta de beneficio personal.

Destaca también la inexistencia de dolo por parte del apelante, y sostiene que A.R.B.A. no le dio la suficiente relevancia a la prueba aportada, la cual acreditaría la existencia de un error informático exculpatario.

Por otro lado, destaca que los días de atraso por los que se impone la multa apelada son de 11, 3, 3, 3, 4, 2, 7 y 2 días. Cita jurisprudencia del T.F.A. P.B.A., y sostiene que el actuar de A.R.B.A. es excesivo y adolece de un inequitativo rigorismo dogmático.

Asimismo, se agravia por el rechazo de la prueba ofrecida, tendiente a demostrar el error originado por la planilla de la página web de la D.G.R., de la que partió el agente y que luego se corrigió. También, se acreditaría que a la fecha en que debieron realizarse los depósitos, no estaban disponibles los fondos en cabeza del agente. Agrega que el plazo de demora resulta tan exiguo que descarta la intención de fraude de su parte.

Concluye que no basta la mera comprobación de la situación objetiva del atraso, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo, en tanto y en cuanto solo puede ser reprimido quien sea culpable.

Reitera la prueba ofrecida en su descargo anterior, deja planteado el Caso Federal y solicita se deje sin efecto la penalización impuesta por el acto.

II. Que a su turno, la representación fiscal contesta en primer término que fue el agente quien optó, con relación al régimen general de percepción, por el método de lo devengado, con lo cual el derecho a la percepción se origina con prescindencia de la exigibilidad del gravamen, correspondiendo el ingreso de la percepción a la fecha de la

emisión de la factura. Cita los arts. 327 y 346 de la Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/04, y concluye que lo argumentado por los apelantes resulta impropio.

Remarca que el incumplimiento verificado causa un perjuicio al Fisco, y recuerda que el instituto tiene por fin asegurar la efectiva percepción de los gravámenes. Agrega que los calendarios de vencimiento pueden ser consultados en la página web de la Agencia, siendo de aplicación las Disp. Norm. D.P.R. “B” 3/05 –calendario fiscal 2005–, 84/05 – año 2006– y la 85/06 –año 2007–.

A su turno, aduce que resulta irrelevante lo exiguo de la demora en el ingreso, y solicita se desestime ese agravio.

Que en punto a la invocada falta de consideración de la prueba ofrecida, arguye que fue el juez administrativo quien evaluó la misma, considerando que la información que podría surgir de ella ya se encontraba acreditada en Autos, resultando en consecuencia, dilatoria. Cita el art. 384 del C.P.C.C. y jurisprudencia de este Cuerpo.

Luego, afirma que no le asiste razón a los recurrentes al alegar la ausencia de elemento subjetivo necesario para el tipo penal, y recuerda que en reiterada jurisprudencia este Tribunal sostuvo que el ilícito se configura con el depósito extemporáneo de las sumas.

Finalmente, solicita se tenga presente el Caso Federal para la etapa procesal oportuna, y se rechacen los planteos efectuados, confirmándose en un todo el acto recurrido.

III. Voto de la Cra. Estefanía Blasco:

Que corresponde decidir en esta instancia si se ajusta a derecho la Disp. 627/10, por la que se le aplica a la firma de Autos, una multa de pesos ciento setenta y dos mil doscientos veintitrés con treinta centavos (\$ 172.223,30), por haber depositado fuera del plazo legal los importes percibidos y retenidos por los períodos fiscales 2/05, 3/05, 4/05, 5/05 y 3/06 (régimen de percepción); y 3/06 Q2, 9/06 Q1 y 6/07 Q1 (régimen de retención).

III.a) De la solución al caso respecto de los períodos 3/06 Q2 del régimen de retención y 3/06 y 2/05 del régimen de percepción. Plazo de gracia:

Que del cotejo de los comprobantes de pago, y de los calendarios 2005 y 2006 -teniendo en cuenta sus feriados-, se desprende que el agente efectuó sus depósitos para los períodos del epígrafe, con tan sólo un día de retraso, según mi entender.

En efecto, las posiciones 3/06 del régimen de percepción y 3/06 Q2 del régimen de retención vencieron el día 12 de abril de 2006, y los depósitos se verifican el día 17 de abril de tal año. Se advierte que los días jueves 13 y viernes 14 de abril fueron inhábiles (Semana Santa), con lo cuál el día hábil posterior siguiente resultó el lunes siguiente, esto es, la fecha en que se verifica el pago.

Por su parte, el período 2/05 del régimen de percepción venció en fecha 13 de marzo de 2005, registrándose el pago el día 15 de marzo de 2005. Consultado el calendario de tal fecha, se observa que el día 13 de marzo fue domingo, con lo cual, la prórroga

automática que prevé la ley para estos supuestos determinó que su vencimiento real ocurriera recién el día lunes 14, o sea, un día antes del depósito.

Que con lo dicho se observa que, para los tres supuestos analizados, la demora en el ingreso es de sólo un día. Como ya tuve oportunidad de opinar en Autos “Maquirrián Sergio” (Reg. 1.208 del 23/6/09) los arts. 42 y 43 de la Disp. Norm. D.P.R. “B” 1/04 adelantan la solución para los casos bajo análisis. Así, la primera de las normas citadas establece: “Día inhábil: cuando una fecha de vencimiento establecida en día fijo recayera en uno inhábil, se trate de pagos o de presentación de declaraciones juradas, quedará prorrogado el vencimiento en forma automática para el día hábil inmediato siguiente”. Por su parte, el art. 43 del texto aludido reza: “Plazo de gracia: los contribuyentes y responsables podrán ingresar los pagos correspondientes a obligaciones tributarias cuya autoridad de aplicación sea la Dirección Provincial de Rentas sin los accesorios por mora previstos por el Código Fiscal, hasta el primer día hábil siguiente al vencimiento de los plazos establecidos en las respectivas liquidaciones, a cuyo fin se autoriza al Banco de la Provincia de Buenos Aires y demás instituciones bancarias facultadas al efecto a aceptar los recibos oportunamente emitidos”.

Que en consecuencia, deberá la autoridad de aplicación detraer de la suma reclamada en concepto de multa, los montos correspondientes a los períodos 3/06 Q2 del régimen de retención, y 3/06 y 2/05 del régimen de percepción por encontrarse depositados en término.

III.b) Del tratamiento de los períodos 9/06 Q1 y 6/07 Q1 del régimen de retención y 3/05, 4/05 y 5/05 del régimen de percepción:

Que para el resto de los períodos cuestionados, la demora registrada oscila entre los cinco y diez días, con lo cual no resultan alcanzados por la solución del apartado anterior. Se estudiarán, pues, los agravios vertidos por la firma apelante.

III.b.i) Denegación de prueba:

Que en cuanto al agravio referido a la denegación de la prueba instrumental ofrecida, resulta necesario ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial.

Que a mi juicio, el rechazo de las medidas probatorias fue fundamentado con solidez suficiente por la autoridad de aplicación de fs. 420 vta. a 422, dándose holgado detalle de los motivos de la negativa respecto de la prueba documental, de la pericial contable y de la testimonial ofrecida. Argumentos que, por otra parte, son compartidos por esta vocal.

Que en consecuencia, la autoridad administrativa denegó la producción de la prueba en la inteligencia de que con las demás pruebas existentes sobre los mismos hechos, es decir con la documental agregada, quedaba satisfecho el interés probatorio de los apelantes. El agravio, pues, no puede prosperar.

III.b.ii) Del agravio referente a la falta de atribución subjetiva en la conducta.
Indisponibilidad de los fondos. Lapso de demora en depositar:

Como primera aproximación al tema, y con relación a la figura del agente de recaudación, es menester subrayar que la determinación de los casos en que se debe el impuesto, de las personas obligadas al pago, de su cuantía, de los modos y forma en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, es materia que en el Estado moderno aparece regulada por el ordenamiento jurídico con disposiciones imperativas, a cuya observancia quedan obligados tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad. De estas disposiciones, por tanto, surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-impositiva. Del ordenamiento jurídico del impuesto nacen además, no sólo la obligación de pagar y el correspondiente derecho a exigir una suma determinada cuando se produzcan los presupuestos de hecho establecidos en aquél, sino una serie de obligaciones y derechos de naturaleza y contenido diversos, tanto del ente público como de la persona sujeta a la potestad estatal. Con el fin de hacer más seguros, más fáciles y más expeditivas la liquidación y la recaudación del tributo, el legislador impone, ante todo, no sólo al contribuyente, sino también a otras personas, múltiples deberes, unos positivos –como la declaración de los elementos de hecho a los que la ley vincula la obligación de satisfacer el impuesto o el cumplimiento de especiales formalidades– y otros negativos. Así, el incumplimiento de los expresados deberes tributarios, de carácter accesorio, o la falta o el retraso en el pago del impuesto, hacen que surja a favor del ente público el derecho a otras prescripciones, que tienen el carácter de sanciones civiles (en contraposición a las sanciones penales); es decir que, conforme al art. 21 del Código Fiscal (t.o. en 2011), el agente de recaudación aparece como la categoría más importante de los responsables. El responsable, como ya tuvo oportunidad de decidir este Tribunal (julio/10/61 “Salomone y Lima S.R.L.” L.L. T. 104 - 480 y “Bigne Alberto Francisco”, Sentencia del 20 de noviembre de 1990), “es un deudor directo del Fisco, y no un garante o fiador de obligaciones ajenas” y, en cuanto fuere remiso, responde por los deberes formales incumplidos o impuestos no ingresados y aún es pasible de sanciones.

Que ahora bien, se advierte del análisis de las constancias de Autos (ver consulta de declaraciones juradas y copias de fs. 13/14, 15/16, 23/24, 25/26 y 27/28), que el primero de los cometidos del agente fue efectivamente ejecutado, con relación a los períodos 6/07 Q2 y 9/06 Q1 (régimen de retención) y 3/05, 4/05 y 5/05 (régimen de percepción). No obstante, la segunda de las obligaciones a su cargo, es decir, el ingreso de los fondos, se verifica en forma extemporánea, esto es, después de vencidos los plazos pertinentes. En efecto, habiendo vencido las obligaciones apuntadas los días 23/6/07, 25/9/06, 12/4/05, 12/5/05 y 13/6/05, el ingreso se registra –respectivamente– los días 2/7/07, 20/10/06, 21/4/05, 20/5/05 y 21/6/05.

Que adentrándonos en lo alegado por el apelante, el mismo sostiene que el ingreso extemporáneo obedeció a un “error” de la empresa, lejano a cualquier conducta fraudulenta.

Que ante todo, debe “tenerse en cuenta que las sumas que el agente percibe en concepto de impuesto no le son propias sino que pertenecen al Fisco y en sus arcas deben ser ingresadas dentro de los plazos fijados para ello ...” Sala II en “Pehuamar S.A.” del 6/9/01. Sentado ello, y tal como señalé párrafos arriba, el art. 62, inc. b), del Código

Fiscal, t.o. en 2011 y cs. de años anteriores, establece claramente, y sin lugar a ambiguas interpretaciones que “Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen defraudado al Fisco: b) los agentes de percepción o retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco” (el resaltado pertenece al Voto).

Que en consecuencia, nuestro sistema tributario provincial, a efectos de configurar la figura de la defraudación reconoce dos elementos que deben cumplirse, a saber: 1. el sujeto pasivo tiene que ser agente de retención y/o percepción; y 2. haber mantenido, después de vencido los plazos, dinero perteneciente al Fisco. Tales requisitos se encuentran abarcados en las actuaciones de marras.

Que en orden a ello, el ingreso espontáneo del tributo, podría descartar la existencia de maniobra evasiva, pero tal circunstancia carece de significación en el caso de la defraudación cometida por el agente de recaudación, figura que no requiere la existencia de ardid (S.C.B.A. “Banco Oceánico Coop. Ltda.”, del 11/5/83). Se ha sostenido igualmente que el pago posterior de impuestos, aunque revista el carácter de espontáneo, no puede modificar o extinguir la defraudación fiscal ya configurada (T.F.A. P.B.A. “Lifchitz Manuel”, del 3/8/94; “Pehuamar S.A.”, Sala I del 6/9/01 y 6/6/02 y “Alba Cía. Arg. de Seguros S.A.”, Sala I del 26/2/02).

A mayor abundamiento, agrego, en la consideración de la figura en análisis este Tribunal ha llevado a entender a partir del caso “Cooperativa Agrícola Ltda. de Conesa” (Sentencia del 2/9/81), que el ilícito de defraudación fiscal propio de los agentes de recaudación se configura cuando, además de la materialidad del hecho, existe por parte de éstos la intención de mantener en su poder las sumas retenidas para impuestos que como tales, pertenecen al Fisco.

A mi entender, dicha doctrina encuentra perfecta armonía con el criterio emanado del Máximo Tribunal Provincial según el cual la figura de defraudación fiscal de los agentes de retención queda tipificada con la falta de entrega a su debido tiempo del dinero fiscal retenido –S.C.B.A., “Banco Oceánico Cooperativo Limitado” (Sentencia del 31/5/83 y 29/7/86), “Cánepa Hnos. S.A.” (Sentencia del 5/8/86), “Olano” (Sentencia de 12/8/86), “Don Alfredo” (Sentencia del 18/8/87) y “De Leo” (Sentencia del 22/3/88), entre otros–. Es decir que, como elemento subjetivo de la defraudación del agente de recaudación, resulta suficiente la voluntad de mantener el dinero fiscal en su poder, una vez vencido el plazo fijado para el depósito. Todo ello conforme “Digo S.A.”, Sala I del 18/3/10.

Que respecto al “exiguo” plazo de demora en el ingreso de los fondos alegado por Autosal S.A., merece señalarse que la ley vigente al momento del dictado del acto –esto es, el art. 54, inc. b) del Código Fiscal en su versión ordenada del año 2004–, no contemplaba la defensa esgrimida por el apelante. Por su parte, la Ley Impositiva 14.333, del 30 de diciembre del año 2011, sustituyó el inc. b) del art. 62 del Código Fiscal (t.o. en 2011), incorporando en la actual redacción, una excepción a la configuración de la defraudación fiscal, sujeta a la concurrencia de tres circunstancias, a saber: a) el ingreso de las sumas recaudadas dentro de los cinco días hábiles posteriores a los vencimientos previstos; 2. que tal ingreso se efectúe en forma espontánea, con los intereses y recargos correspondientes; y 3. no registrar antecedentes. Pues bien, pese a

que se observa que los depósitos de ciertos períodos (6/07, 4/05 y 5/05 del régimen de percepción) fueron efectuados dentro de los cinco días del vencimiento, lo cierto es que tal ingreso no se realizó en forma conjunta con los intereses y recargos correspondientes. Las constancias adunadas a fs. 431/433, 434/436 y 440/442 dan cuenta de que los mismos se saldaron el día 29 de abril de 2010, esto es, varios años después del depósito de los fondos percibidos. Consecuentemente, el caso bajo análisis tampoco cuadra en los requisitos exigidos por la excepción prevista en la nueva redacción del art. 62, inc. b) del Código Fiscal. Por tal motivo, entiendo que corresponde rechazarse la defensa interpuesta.

Que en el supuesto que nos convoca, ha quedado demostrado que los depósitos se efectuaron fuera del plazo estipulado. Dicha afirmación queda ratificada a través de las constancias antes referidas, y por las propias manifestaciones del apelante (ver recurso de apelación, f. 429).

Que en punto a la opción efectuada por el agente a favor del método de lo devengado, asiste razón a la representación fiscal. En efecto, resulta correcta la cita a los arts. 327 y 346 de la Disp. Norm. D.P.R. "B" 1/04, a partir de los cuales se concluye la exigibilidad del gravamen desde la fecha de facturación.

Que por todo lo dicho hasta aquí, las defensas de los apelantes no merecen acogida favorable, correspondiendo confirmar lo resuelto por el acto, respecto de los períodos 9/06 Q1 y 6/07 Q1 del régimen de retención y 3/05, 4/05 y 5/05 del régimen de percepción.

III.c) De la graduación de la multa por defraudación aplicada:

Que de conformidad con las atribuciones conferidas por este Cuerpo por el art. 29 del Dto.-Ley 7.603/70 y sus modificatorias, el mismo se encuentra facultado para analizar si la graduación establecida es la indicada para el caso bajo examen.

Es oportuno señalar que la resolución en estudio no regula la multa a través de un porcentaje del monto defraudado, sino que directamente establece un monto para la misma. No obstante, cotejando el monto con la suma que el acto estableció como defraudada, se colige que representa aproximadamente el cincuenta por ciento (50%) de ella.

Por ello, en atención a las pautas hermenéuticas establecidas por el art. 7 del Dto. 326/97, arribo a la convicción de que corresponde establecer el "quatum" de la sanción impuesta por el art. 5 de la Res. 627/10 en el mínimo de la escala legal, esto es, el cincuenta por ciento (50%) del monto defraudado.

III.d) Intereses y recargos:

Que en punto a los intereses y recargos, pongo de resalto que los mismos se encuentran saldados, según constancias de fs. 431/451 y 16.

III.e) De la responsabilidad solidaria:

Que referido a la responsabilidad solidaria, señalo que los apelantes no han presentado agravios a su respecto. Por ello, corresponde confirmar la responsabilidad endilgada por el art. 6 del acto en crisis, atribuida a los Sres. Ricardo Enrique Hayd y Raimundo Germán Luebs, por el pago de la multa, en el “quatum” confirmado “ut supra”; lo que así se declara.

Por ello,

RESUELVO:

1. Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por los Dres. Ricardo Tadeo Chmielak y Liliana Margarita Sigwald, en representación de la firma “Autosal S.A.” y de los Sres. Enrique Ricardo Hayd, Raimundo Germán Luebs y Jaime Enrique Roviroso (fs. 427/430), contra la Disp. 627, dictada por la Jefatura del Departamento de Relatoría Area Metropolitana en ejercicio de las facultades delegadas por el Director Ejecutivo de la A.R.B.A., con fecha 22 de febrero de 2010, dejando sin efecto el acto respecto a los períodos 3/06 Q2 del régimen de retención, y 3/06 y 2/05 del régimen de percepción. 2. Confirmar la disposición recurrida respecto de los períodos 9/06 Q1 y 6/07 Q1 del régimen de retención y 3/05, 4/05 y 5/05 del régimen de percepción. 3. Fijar la multa impuesta por el art. 5 del acto sancionatorio, en un cincuenta por ciento (50%) del monto del impuesto defraudado. 4. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Siguen firmas.

Voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros: adhiero al Voto de la Cra. Estefanía Blasco.

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

Es dable aclarar inicialmente que los apelantes no se encuentran legitimados a interponer recurso contra el acto cuestionado en representación de Jaime Enrique Roviroso, toda vez que no se le ha extendido responsabilidad solidaria a este último, lo que así declaro.

Entiendo que debe tratarse el planteo de nulidad introducido, consistente en el rechazo arbitrario de la prueba ofrecida vinculada al régimen de percepción.

En este sentido, sabido es que el art. 128 del Código Fiscal (t.o. en 2011), establece que el recurso de apelación comprende el de nulidad, aseveración que implica desconocerle autonomía a este último, lo que deriva en la lógica consecuencia que, en el supuesto de que la resolución recurrida en sí misma adolezca de vicios que provoquen su ineficacia, el tratamiento de la nulidad deberá evacuarse a partir del recurso de apelación (conf. Sentencias de esta Sala en Autos “Depto. Zona VIII”, del 4 de julio de 2002, y “Arévalo Carlos M.”, del 15 de agosto de 2002).

Dicho artículo continúa diciendo que: “La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los arts. 70 y 114, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no

consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la autoridad de aplicación”.

Relacionado al fundamento de las nulidades se ha sostenido in re “Semacar Servicios de Mantenimiento de Carreteras S.A.” del 5/10/06 de esta Sala que: “... el objetivo de las nulidades es el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, debiendo acreditarse en cada caso el perjuicio concreto de ese derecho” (Unilever de Argentina del 30/9/05) ...” y “... las nulidades no pueden decretarse para satisfacer un interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio positivo para el derecho de quien las solicita. Lo contrario sería declarar la nulidad por la nulidad misma (Sala III en la sentencia citada, entre otras)”.

Los apelantes fundan el pedido de nulidad en un supuesto contemplado específicamente en la normativa fiscal, esto es la falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, hecho que en caso de verificarse generaría un perjuicio latente en los apelantes al no poder ejercer plenamente su derecho de defensa.

Sumado a lo expuesto el art. 68 del Código Fiscal (t.o. en 2011) establece de manera precisa que: “La autoridad de aplicación, antes de imponer la sanción de multa, dispondrá la instrucción del sumario ... Sólo podrá rechazarse la prueba manifiestamente inconducente o irrelevante a los efectos de dilucidar las circunstancias juzgadas”.

Lo anteriormente indicado implica que en materia sancionatoria, teniendo en cuenta los principios y garantías en juego, el legislador ha previsto que sólo puedan rechazarse las pruebas manifiestamente inconducentes o irrelevantes.

En las presentes actuaciones a fs. 117/120 obra el descargo presentado por Autosal S.A. en el cual expresamente se manifiesta que con relación a su actuar como agente de percepción optó por el método de lo devengado y a la fecha de los depósitos no tenía la disposición de los fondos, cancelando los montos adeudados con dinero propio. Dichos fondos habrían sido percibidos efectivamente en un plazo posterior.

En este sentido se ofreció prueba pericial contable con la finalidad de acreditar lo reseñado precedentemente, sin que la administración tributaria permitiera su producción.

El art. 62 del Código Fiscal (t.o. en 2011) establece que: “Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen defraudado al Fisco: ... b) Los agentes de percepción o de retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco”.

Analizando la normativa aplicable, surge que la conducta efectivamente punible consiste en mantener impuestos percibidos una vez vencidos los términos legales para su ingreso, con lo cual los hechos invocados por la firma y la prueba pericial tendiente a acreditar los mismos, en principio resultan conducentes a demostrar la inexistencia del elemento objetivo requerido por la sanción aquí aplicada.

En este sentido, en Acuerdo Plenario 1 de este Tribunal, emití opinión referida al tema al expresar: “... En orden a ello se verificó el incumplimiento material del deber de

ingresar en término el impuesto percibido, habida cuenta que la infracción específica de estos agentes requiere que la percepción se haya realizado en forma real, esto es, que los fondos hayan estado en efectiva disposición de los mismos ... En cuanto a los agentes de percepción que hubieren optado por depositar las percepciones por el método de lo devengado, se establece que al vencimiento debe ingresar al Fisco por las operaciones que cobró y las que no cobró, en el primer supuesto si efectuó el depósito fuera de término será pasible de la multa por defraudación fiscal, y en el segundo supuesto la multa a aplicar por omisión fiscal ...”.

La autoridad de aplicación al emitir el acto apelado no ha tenido en cuenta la documentación acompañada, así como tampoco posibilitó la producción de la prueba pericial contable, lo que al menos no ha permitido probar acabadamente un hecho controvertido y determinante para resolver la cuestión dentro del procedimiento sumarial.

En la disposición apelada se desestima la prueba documental por inconducente y la prueba pericial contable por ser inadecuada a los fines de acreditar el extremo de hecho necesario para desvirtuar la imputación fiscal, agregando que incluso la indisponibilidad de los fondos no sería un eximente válido (vide f. 421).

Lo expuesto por la autoridad de aplicación luce claramente desacertado, ya que de verificarse la indisponibilidad de fondos de terceros y que el ingreso tardío se efectuó con dinero de la firma, no se configuraría el elemento material de la infracción imputada.

Como ya lo expresara anteriormente: “... de lo expuesto se desprende que, además del incorrecto fundamento esgrimido para declarar la prueba inconducente, resulta evidente la falta de examen y valoración de las pruebas ofrecidas y también de las acompañadas por el recurrente, ya que de la documental glosada tampoco se advierte mérito. De tal forma es palmario que la autoridad de aplicación ha limitado su accionar a rechazar la apertura con fundamentos desacertados y meras aseveraciones dogmáticas, circunstancia que menoscaba el debido proceso legal” (Programas Médicos Sacmzetzche, de fecha 26 de octubre de 2009, Registro 1.766).

Resulta necesario agregar lo ya expuesto por esta Sala en cuanto: “No toda nulidad administrativa es susceptible de ser convalidada en instancias procesales sucesivas conforme la doctrina de la C.S.J.N. (“in re” - 205:549; 247:52; 267:393, entre otros), toda vez que algunas revisten tal entidad que resultan de imposible subsanación posterior, puesto que admitir lo contrario, importaría asumir que la Administración Fiscal se encuentra facultada a disponer de las formas y requisitos legales y procesales a su libre discrecionalidad o arbitrio, convirtiendo en letra muerta a la ley adjetiva tributaria y a las garantías constitucionales que inspiraron su dictado, conclusión que repulsa a un ordenamiento jurídico tributario donde la sumisión a la ley, es un deber inexcusable impuesto tanto a los contribuyentes como a la propia Administración” (Finca Flichman S.A. de fecha 15/3/07, Registro 1.076).

En el mismo sentido se pronunció esta Sala III al declarar la nulidad de la resolución apelada, en precedente de similares características al aquí tratado (Coviare S.A., de fecha 13 de agosto de 2010, Registro 2.002, y Cladan S.A., de fecha 17 de mayo de 2011, Registro 2.191, entre otros).

Por lo expuesto, corresponde declarar la nulidad de la disposición apelada con relación al actuar de la empresa como agente de percepción.

Deviene necesario ahora entrar en los agravios de fondo referidos a los períodos en que la sociedad actuó como agente de retención. A fs. 414/424 se encuentra la Disp. sancionatoria 627/10 en virtud de la cual se deja establecido que la firma Autosal S.A. ha incurrido en la conducta de defraudación fiscal, aplicando en consecuencia una multa por los períodos 1Q 6/07, 1Q 9/06 y 2Q 3/06.

De las constancias obrantes en Autos surge que el contribuyente ingresó fuera de término las retenciones correspondientes a los períodos “ut supra” indicados.

Conforme el criterio expuesto por la Sala “in re” “Bahía Blanca Refrescos” del 15/10/03, “Uriburu Miguel Pio” del 18/10/07, “Princz SAICEFEI” del 23/8/07 –entre otras–, verificado el incumplimiento material –elemento objetivo– del deber de ingresar en término el impuesto retenido, habida cuenta que la infracción específica de estos agentes requiere que la retención se haya realizado en forma real, se pone de manifiesto que –siguiendo el criterio expuesto por Héctor B. Villegas (“Los agentes de retención y de percepción en Derecho Tributario”, Ed. Depalma, Bs. As., 1976, Pág. 170) y Carlos M. Giuliani Fonrouge (“Derecho Financiero”, Ed. Depalma, 3.º ed., vol. II, págs. 602 y 603) y lo resuelto por este Tribunal en Autos “Cooperativa Agrícola Ltda. de Conesa” (Sentencia del 2 de setiembre de 1981)–, el ingreso fuera de término de los tributos retenidos o percibidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura, presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa. Consecuentemente se admite la posibilidad de declarar la inexistencia de dolo en el responsable retenedor en casos o situaciones que deberán ser analizadas con rigurosa prolijidad.

Así las cosas, si bien en un principio la mera inobservancia del precepto, es razón suficiente para la aplicación de la sanción, los avances de la legislación tributaria y la naturaleza de las sanciones creadas, hace que debamos mirar, como ya se expresó, el accionar del obligado ante el caso concreto. Es decir que la conducta y el elemento volitivo de la misma se constituyen en una nota definitoria para la configuración de la infracción.

Como se advirtió, de las constancias de Autos surge que el agente ha procedido a depositar el período 1Q 6/07 con cinco días de demora y 2Q 3/06 con un día de demora.

Analizado el elemento temporal puede apreciarse que en estos períodos, ha transcurrido un breve plazo de demora en el ingreso de los montos retenidos por parte de la firma de Autos, habiéndose ingresado los intereses y recargos correspondientes, tal como obra en los actuados a fs. 431/433 y 449/451.

Por tal motivo, debe dejarse sin efecto la multa aplicada por estos períodos, lo que así declaro (en el mismo sentido expuse mi voto en Autos “Sixis S.A.”, de fecha 28 de julio de 2008).

En cuanto al período 1Q 9/06, si bien fueron ingresados los intereses y recargos incluso con anterioridad a la disposición de inicio del procedimiento sumarial, el plazo de

demora ha sido de diez días, no correspondiendo eximirse por ello de la sanción aplicada.

En cuanto a la graduación de la multa aplicada, es de ver que de conformidad con las atribuciones conferidas al Cuerpo por el art. 29 del Dto.-Ley 7.603/70 y sus modificatorias, la Sala se encuentra facultada para analizar si la graduación de la pena es la indicada para el caso en cuestión.

El Dto. 326/97 en su art. 7 prevé los atenuantes y agravantes para graduar la multa aplicada en Autos. Esta norma reglamentaria dispone: “Para la graduación de las multas establecidas en el Código Fiscal se considerarán como elementos agravantes o atenuantes, sin perjuicio de otros que pudieran resultar de las circunstancias de cada caso en particular, los siguientes: a) la actitud asumida frente a la fiscalización o verificación y el grado de resistencia o colaboración ofrecidas frente a la misma, que surjan de las constancias del procedimiento; b) la organización, adecuada técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivo de comprobantes; c) la conducta observada respecto de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización o verificación; d) la gravedad de los hechos y el grado de peligrosidad fiscal que se desprende de los mismos; e) la ocultación de mercaderías y/o falsedad de los inventarios; f) la omisión por parte de los agentes de recaudación de ingresar las sumas mantenidas indebidamente en su poder, cuando hubieran existido actuaciones en trámite con ese fin; g) registrar antecedentes, en virtud de haber sido el infractor condenado en sede judicial por aplicación de la Ley 23.771 o sancionado mediante resolución firme por cualquiera de los ilícitos previstos en el Código Fiscal, dentro de los dos años anteriores al dictado de la resolución; h) la configuración de resistencia pasiva; i) la envergadura del giro comercial del contribuyente y/o el patrimonio invertido en la explotación”.

Analizados los elementos anteriormente indicados entiendo que en el caso corresponde reducir la multa al mínimo legal, lo que así se declara.

Que así dejo expresado mi voto.

Por ello, por mayoría

SE RESUELVE:

1. Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por los Dres. Ricardo Tadeo Chmielak y Liliana Margarita Sigwald, en representación de la firma “Autosal S.A.” y de los Sres. Enrique Ricardo Hayd, Raimundo Germán Luebs y Jaime Enrique Roviroso (fs. 427/430), contra la Disp. 627, dictada por la Jefatura del Departamento de Relatoría Area Metropolitana en ejercicio de las facultades delegadas por el director ejecutivo de la A.R.B.A., con fecha 22 de febrero de 2010, dejando sin efecto el acto respecto a los períodos 3/06 Q2 del régimen de retención, y 3/06 y 2/05 del régimen de percepción.

2. Confirmar la Disposición recurrida respecto de los períodos 9/06 Q1 y 6/07 Q1 del régimen de retención, y 3/05, 4/05 y 5/05 del régimen de percepción.

3. Fijar la multa impuesta por el art. 5 del acto sancionatorio, en un cincuenta por ciento (50%) del monto del impuesto defraudado.

4. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Firmado: Cra. Estefanía Blasco, vocal de 3.^a Nominación; Dra. Laura Cristina Ceniceros, vocal de 4.^a Nominación; Dra. Dora Mónica Navarro, vocal de 8.^a Nominación. Ante la Dra. María Verónica Romero, secretaria, Sala I.