

Defraudacion Fiscal Ilegitimidad De La Administracion Multa Desproporcionada Al Administrado

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Defraudación fiscal. Ilegitimidad de la administración. Multa desproporcionada al administrado Se admite parcialmente el recurso de apelación deducido por el fisco demandado declarándose la ilegitimidad de la resolución por la que el Tribunal Fiscal sancionó al actor por resultar desproporcionada la multa impuesta. En la ciudad de General San Martín, a los 9 días del mes de agosto de 2016 se reúnen en acuerdo ordinario los jueces de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Martín, estableciendo el siguiente orden de votación de acuerdo al sorteo efectuado: Jorge Augusto Saulquin, Hugo Jorge Echarri y Ana Maria Bezzi; para dictar sentencia en la causa n° 5216 "Beccacece Hnos S.A. y otros c/ ARBA s/ Pretensión Anulatoria". Se deja constancia que la Sra. Ana María Bezzi no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia. ANTECEDENTES I. A fs. 246/257, el titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo n° 1 de Mercedes resolvió hacer lugar a la pretensión de anulación de la Disposición Sancionatoria n° 45/09 dispuesta por ARBA, y la del Tribunal Fiscal de Apelaciones de fecha 13/08/10, registrada bajo el n° 2004. Asimismo, impuso las costas por su orden y reguló los honorarios profesionales. II. Contra dicha resolución, tanto la parte actora como la demandada interpusieron recurso de apelación (ver fs. 262/263 y fs. 268/274) y ordenado que fuera -por el a quo- el traslado de los mismos a las contrarias (ver fs. 266 y fs. 275), las partes procedieron a contestarlo según surge de fs. 279/284 y 287. Por su parte, el abogado de la parte actora apeló los honorarios regulados (ver fs. 264/265). III. Elevadas las actuaciones a esta sede, a fs. 291, las mismas fueron recibidas, pasando los autos a resolver (ver fs. 292). Este tribunal, a fs. 293 y vta., declaró concedidos los recursos de apelación interpuestos con efectos suspensivos y llamó autos para sentencia. En tales condiciones, se estableció la siguiente cuestión a decidir: ¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada? VOTACIÓN A la cuestión planteada el Sr. Juez Jorge Augusto Saulquin dijo: 1°) Para resolver del modo indicado en el punto I anterior, el Sr. Juez a quo relacionó los antecedentes fácticos y procesales del caso y recordó que la parte actora pretendía se decrete la nulidad de la resolución sancionatoria n° 45/09, dictada en el expediente 2306-0318077/2007, como asimismo de la resolución dictada por el Tribunal Fiscal de Apelaciones con fecha 13/08/10. Sobre dicha base, sostuvo que una de las cuestiones a decidir lo era respecto a si era procedente, por una parte, la compensación automática que alegaba la actora, respecto a lo que tenía que abonar por los importes de las percepciones realizadas a sus clientes, con las percepciones que les realizara su principal proveedor Cervecería y Maltería Quilmes S.A.C.I.A. y G, y otros de sus proveedores y bancos; y de prosperar ello el tema quedaría centrado en la prueba de dicha compensación alegada. Seguidamente, aseveró que de no prosperar el planteo, debía analizar lo relativo a la proporcionalidad o no de la multa aplicada, y respecto a la solidaridad de los administradores. Luego de delimitar el tema a resolver y reseñar las constancias relevantes para decidir, especificó -citando doctrina en la materia- las características de las declaraciones juradas y precisó que su presentación constituye el deber formal mas relevante de los responsables. Recordó que la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa (art. 36 C.F.); así por un lado hace responsable al declarante del pago del monto resultante, y por el otro la sujeta a la comprobación de su exactitud por parte de la Autoridad de Aplicación (art. 37 C.F.). Entendió que, al colocar en principio la determinación a cargo del contribuyente -declaración jurada mediante- al ejercer la facultad de contralor, ARBA tenía la obligación, no solo de peticionar aclaraciones al contribuyente, sino de meritar los elementos aportados por el mismo. Puntualizó que mediante las cédulas obrantes en el expediente n° 318077/07, por las cuales se da comienzo al trámite sancionatorio, se intima a los actores para que abonen la diferencia entre lo declarado como percepciones y lo que ingresaron. Expuso que en el "visto" de la disposición de inicio del procedimiento sumarial (fs. 33), se consigna que han infringido lo establecido en el art. 327 y subs. de la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004, no obstante ni en el resto de los considerandos, y menos en la parte dispositiva, se menciona claramente cual es la base de la imputación, mas allá de poner énfasis solo en la cuestión formal de la falta de pago de las percepciones; mas no se indica cual es el procedimiento por el cual se concluye que se dió cumplimiento erróneo a la compensación automática, prevista por la D.N. Serie B n° 01/2004; de la cual se omite toda consideración. Afirmó que no se le cree a lo declarado como compensado por la empresa, pero se utilizan sus DDJJ para intimar por la diferencia y eso también es sustancialmente importante para analizar la decisión administrativa, pues el código de actividad y el imperativo normativo -"deberá" indican los arts. 383 y 392 de la DN B 01/04-, colocaba a su modo de ver, a la administración en la obligación de evaluar y analizar desde otra perspectiva los elementos con que contaba -particularmente las DDJJ-. Recalcó que nada se dice respecto a las retenciones que les realizaran -a los actores- los bancos y la empresa Cervecería y Maltería Quilmes S.A.C.I.A. y G.; y entendió que

necesariamente, dado el marco normativo apuntado, la pretensa infracción por defraudación, debería haber tenido respaldo en una cuantificación realizada en forma detallada por la Administración. Especificó que si bien coincidía en cuanto al deber de fiscalización, al poner el CF la determinación impositiva en cabeza del contribuyente -con el deber de realizar la compensación automática, al menos en este caso en particular-, sin perjuicio de haberse solicitado al contribuyente para que realice las aclaraciones necesarias, ante la orfandad de una ecuación pormenorizada del porqué del reclamo de la diferencia en el monto abonado, no alcanza para sustentar un acto sancionatorio que pueda presumirse de legítimo; máxime cuando, actualmente se puede demostrar que carece de sustento. Razonó que ello ocurre pues el ente fiscal practicó un ajuste y determinó conceptos, que también fueron introducidos por otros contribuyentes en sus declaraciones juradas, y omitió absolutamente el análisis y tratamiento de tal circunstancia -recordó que las retenciones y percepciones correspondían a Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A y G., y a los Bancos-. En ese contexto, aseveró que los pagos efectuados por estos, de los cuales debería haber constancias en ARBA, debieron ser evaluadas al momento de practicar la determinación. Por otro lado, precisó que ante la intimación, la empresa no prestó colaboración alguna ya que guardó silencio en la faz administrativa y que posteriormente, y ya en el momento de apelar ante el TFA, ensayó tibiamente su defensa, pero sin adjuntar documentación respaldatoria de su accionar, mas allá que mencionó la documental obrante en sus oficinas comerciales, las que puso a disposición del TFA. Destacó que en dicha pieza recursiva se advertía una diferencia a favor del Fisco -en las demás el saldo es a favor del contribuyente-, de \$ 1519,50 en el período 05/07 y que dicha DDJJ rectificativa, con el pago debido y los intereses, constaba a fs. 133/134. Advirtió que la fecha de ingreso a ARBA de la rectificativa es el 9/10/07 y el pago fue el 19/10/07, ambas anteriores al inicio de actuaciones sumariales y resolución sancionatoria (de fechas 29/10/2008 y 30/04/2009 respectivamente). Afirmó que al realizarse una aplicación tajante del art. 236 de la Disposición Normativa Serie B 01/04, por parte del TFA en su considerando I, para fundar el rechazo formal del recurso por falta de prueba, no merituando siquiera tangencialmente lo que surge de la obligación normativa del art. 392 de la misma disposición, entendió que en parte se ha vulnerado el debido proceso adjetivo en la medida que ante el planteo de la actora de hacer valer la compensación automática, previo a resolver, debió ese TFA intimar a la empresa -para que la acompañe al expediente- o en su caso resolver el rechazo del ofrecimiento de la documental que estaba en las oficinas administrativas de la empresa. Recordó que sin entrar a analizar el planteo de fondo -que a su modo de ver consiste en la compensación automática del art. 392 de la DN Serie "B" 01/04- rechazó el TFA el recurso, pero convalida -como ya lo había realizado ARBA- no solo la declaración jurada en cuanto a las percepciones que -sin descontar las retenciones- debía abonar la empresa, sino la multa aplicada en base a la misma. Por ello consideró que era atendible el reclamo de la actora, en cuanto al interrogante de que si la DDJJ bastó para determinar la deuda, porqué no lo hizo para la compensación automática tal cual ellos lo declararon. Afirmó que mas allá de la presunción de legitimidad del acto administrativo, nada llegaba a esa instancia probado; ni la determinación del organismo administrativo -ARBA- ni la de la propia empresa mediante sus DDJJ. Consideró que la sola aplicación del art. 392 de la DN Serie B 01/04, destronaba toda aplicación del art. 54 del C.F. tal cual se realizara en sede administrativa, ya que la propia norma coloca al contribuyente en la obligación de realizar la compensación automática, por lo cual no se pudo arribar tan solapadamente a aplicar la figura de la defraudación sin antes haber comprobado si ciertamente ese dinero no había ingresado al Fisco. Citó jurisprudencia respecto a la defraudación fiscal, precisó cuando se configuraba y afirmó que lo que queda demostrado no ocurrió en este caso en tratamiento, pues ni hubo retención ni intención de no ingresar lo percibido. Seguidamente, expuso que del análisis de la prueba lo convencía a que el acto administrativo n° 45/09 como la Resolución del Tribunal Fiscal de Apelación carecía de la suficiente motivación en los hechos, y que no podía tenerse en cuenta el principio de verdad material que debe reinar en el procedimiento y el principio de la primacía de la realidad. Preciso que en autos, y ya con patrocinio letrado, la actora desplegó una serie de pruebas que permitían cambiar el ángulo de visión con el que se lo analizó en la sede administrativa, demostrando que asistía razón a la empresa en cuanto a la obligación de presentar las DDJJ contemplando las percepciones en forma conjunta -compensación automática- con las retenciones que se les practicaran; y por otra parte, que los montos que la Administración tenía como no ingresados no eran tales. Para arribar a dicha conclusión el juez de primera instancia tuvo en cuenta la pericia oficial, la información brindada por Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A. y por el Banco Galicia. Afirmó que no se advierte acreditado que la actora hubiere retenido los importes correspondientes a las operaciones realizadas en los períodos en crisis en concepto de retenciones del impuesto sobre los ingresos brutos por lo que la determinación realizada en la sede administrativa y por la cual se arribara a una disposición sancionatoria, contiene elementos que ante la desidia del contribuyente en cuanto a la colaboración probatoria de lo acertado de sus DDJJ, aparecería como legítima; pero que visto desde la perspectiva actual, contiene un componente notoriamente antijurídico e injusto para el contribuyente, que además, y ante la prueba desplegada en autos, implicaría para el Fisco ser demandado en un eventual proceso de repetición. Sostuvo que la sanción aplicada parte de la intimación para abonar un supuesto saldo deudor, no de su realización tardía y que en todo momento el Fisco acentuó el aspecto formal al material; por lo que a la vista de la profusa

documental respaldatoria aportada por la empresa y su principal proveedor, no se podía insistir en discutir los conceptos y períodos analizados, ni los aspectos cuantitativos de las obligaciones impositivas. Por todo ello, aplicando el principio de primacía de la realidad concluyó que habiéndose probado acabadamente en esta instancia la compensación automática realizada y los montos abonados al Fisco, con lo cual se destronaba la figura de la defraudación fiscal, correspondía declarar la nulidad del acto administrativo sancionatorio n° 45/09, y en su consecuencia la del Tribunal Fiscal de Apelaciones de fecha 13/08/10. 2º) Contra dicha resolución la parte actora interpuso recurso de apelación agravándose de la imposición de costas (ver fs. 262/263) y de la base regulatoria (ver fs. 264/265). 3º) Asimismo, la parte demandada recurrió la sentencia dictada. En su recurso de apelación efectuó los siguientes cuestionamientos contra el decisorio de grado. En primer lugar, se refirió a las defensas opuestas por su parte al momento de contestar la demanda, las cuales sintetizo de la siguiente manera: (i) la normativa aplicable a la cuestión de autos, puntualmente los presupuestos que determinan la procedencia de la multa aplicable consistentes en la tipificación de la falta y su configuración en el caso; (ii) la irrelevancia del aspecto subjetivo en el accionar del agente de recaudación, (iii) la legitimidad del acto administrativo impugnado, en tanto: a) no puede válidamente imputarse la existencia de arbitrariedad al caso, b) el dinero que la empresa actora se abstuvo de ingresar al fisco no es un patrimonio que pueda quedar a merced de su voluntad, c) la proporcionalidad y razonabilidad de la multa aplicada en tanto que la sentencia del tribunal Fiscal de Apelación ha respetado los límites establecidos legalmente?. Luego, señaló que la defensa se había articulado sobre la base de las propias constancias obrantes en el expediente administrativo, puntualmente en la orfandad probatoria de las DDJJ presentadas por la parte actora en la que informara una supuesta compensación a través de la cual pretendería explicar la falta de ingreso en tiempo y forma del impuesto retenido y percibido en el marco de su actividad comercial. En segundo lugar, se refirió a los fundamentos sobre los cuales el juez de grado anuló la disposición sancionatoria. Y que particularmente el juez dijo que la i) ?compensación automática? se encuentra prevista en el art. 382 se la Disposición Normativa N° 1/2004 para supuestos como el de autos; ii) que en materia tributaria ?la compensación ? tiene carácter excepcional; iii) que la ?declaración jurada?, como el deber formal más relevante de los responsables del ingreso del tributo, se encuentra sujeta a verificación administrativa, iv) que el declarante resulta responsable al pago del monto resultante y de la acreditación de lo expuestos en su declaración, v) que reconoce que la empresa no prestó colaboración en tanto guardó silencio en la faz administrativa, ensayó tibiamente una defensa en el momento de apelar ante el Tribunal Fiscal, sin adjuntar, documentación respaldatoria de su accionar, vi) que de las constancias probatorias surge la desidia de la firma actora en cuanto a la colaboración probatoria de lo acertado en sus DDJJ, vii) que como consecuencia de ello, y de las pruebas valoradas, la determinación realizada en la sede administrativa y por la cual se arriba a una disposición sancionatoria contiene elementos que la harían legítima, viii) que desde la perspectiva actual lograda a través de la prueba producida en el expediente judicial el acto impugnado contiene un componente antijurídico e injusto para el contribuyente, lo que implicaría para el Fisco ser demandado en un eventual proceso de repetición ante la desidia del contribuyente, ix) impone las costas en el orden causado sobre la base de considerar que la parte actora en el procedimiento administrativo no prestó la colaboración necesaria. Posteriormente, ingresó al desarrollo de los agravios contra la sentencia de grado. En el primer punto, bajo el título ?omisión de tratamiento de cuestión central planteado en el proceso y atentado al principio de congruencia?, el Fisco señaló que el juez de la causa se introdujo en los considerandos de su decisión delimitando el ámbito de discusión. Y que en ese intento se equivoca al entender que la cuestión litigiosa consiste en determinar la procedencia de la compensación automática, cuando en la cuestión puesta a debate consistía en determinar si efectivamente se configuró en el caso el supuesto de defraudación fiscal tipificado en el art.54 inc. b) CF; y en consecuencia, si resulta legítima la decisión administrativa a la luz de las circunstancias plasmadas en el expediente administrativo. Afirmó, que el juez centró su análisis en la procedencia de la compensación automática, alegación defensiva de la actora, que a su entender era una cuestión secundaria, ello, dado que de comprobarse la procedencia de la compensación, ello no desplazaba la configuración de la defraudación. Agregó, que la compensación automática -analizada por el a quo como central- no impide que se configure la defraudación fiscal, figura que responsabiliza a los agentes de percepción y/o retención que no ingresan o ingresan tardíamente, las sumas retenidas y/o percibidas. En esos términos, sostuvo que la circunstancia expuesta afectaba su derecho en tanto fundamenta y aborda la cuestión litigiosa sólo parcialmente, con importantes omisiones, ubicándose desde el mirador del planteo actoral sin reparar en la legitimidad del acto atacado y de los fundamentos normativos que hicieron nacer a la disposición normativa sancionatoria emanada de la autoridad de aplicación. Y que la sentencia vulnera por omisión la congruencia que debe primar en la sentencia. En el segundo punto, titulado ?las contradicciones de la sentencia impugnada. Inexistencia de construcción lógica. Ataque al silogismo sentencial?, la demandada desarrolla las contradicciones que, a su entender, vuelve vulnerable la sentencia y la exponía al presente embate. Sobre este agravio, dijo que el juez de grado partió de la premisa que la compensación automática, es excepcional y como consecuencia de ello debe ser acreditada por el agente de recaudación, acompañando a las DDJJ todas las constancias probatorias. Agregó, que el a quo afirma que las DDJJ no son meras declaraciones informativas, sino que operan

como rendiciones de cuentas cuya eficacia depende de la existencia de medios de prueba que confirmen la veracidad de los datos suministrados en la declaración de las partes, y que la presentación de las DDJJ es el deber formal más relevante de los responsables, sujeta a verificación administrativa, que debe ser completada con los medios probatorios que den fe de la información vertida por el contribuyente. Señaló que el a quo afirmó que la actora se mostró con desidia en el momento de colaborar con los medios probatorios tendientes a acreditar fehacientemente sus declaraciones, sin embargo, no obstante haber reconocido que la carga probatoria se encuentra puesta en cabeza del contribuyente, el propio juez atribuye la responsabilidad a Arba en tanto al dictar el acto administrativo en el cual ajustó y determinó conceptos de la firma BECCACECE HNOS S.A. debió haber indagado en las declaraciones juradas de aquellas empresas proveedoras de la actora, en el caso Cervecería Quilmes y Bancos. Luego, y en relación al mismo agravio, dijo que el juez entiende que la parte actora no aportó la prueba necesaria para que la autoridad de aplicación, pueda constatar la operación de compensación automática, la eventual existencia de saldo a favor y el ingreso de tal suma si existiese, lo que a su entender le otorga legitimidad a la decisión de la autoridad de aplicación. Y que el juez ante ello, y a fin de evitarle a la actora el trámite de iniciar demanda de repetición en el que el fisco resultare demandado decide directamente elegir un camino no previsto legalmente y hacer lugar a la demanda, no sólo beneficiando a la parte actora, mediante una ruta más directa, decidiendo incluso un poco más allá a la petición actora ya que en ningún momento puso de manifiesto su intención de deducir dicha demanda de repetición. Afirmó, entonces, que la lógica de la sentencia se quiebra y entonces la decisión se vuelve incoherente y contradictoria. Posteriormente, en el tercer agravio titulado ?Reconocimiento judicial de la orfandad probatoria de las DDJJ presentadas por la parte actora. La incidencia en la determinación impositiva. Configuración de la defraudación? se refirió al pasaje de la sentencia donde el juez afirma que ?También es bueno destacar, que en dicha pieza recursiva (se refiere al recurso de apelación por ante el TFA deducido por la actora) se advierte una diferencia a favor de fisco...dicha DDJJ rectificativa es el 09/10/07 y el pago fue 19/10/07". Sostuvo, que si bien el a quo entendió que la compensación automática del art. 382 DN 01/2004 desplazaría a la figura de la defraudación fiscal (conf. art. 54 CF), en tanto afirma que habría existido compensación y no retención, dicha conclusión no satisface ni convence en tanto, porque: a) el contribuyente no aportó prueba suficiente que permitiera demostrar fehacientemente a la autoridad de aplicación la operación que le habría otorgado dispensa de ingresar las sumas retenidas; b) reconoció un saldo a favor del fisco, el que no fue ingresado en tiempo y forma; c) lo que invita a ver que aún cuando eventualmente se encuentre legitimada la compensación ello no impide la configuración de la defraudación. Afirmó, que el saldo a favor del fisco ingresado fuera de plazo configura el supuesto del art. 54 inc. 2 del CF (TO 2004). Luego, expresó que la defraudación cometida por el agente de retención -como la parte actora (inc. b, del art. 54 cit.) se configura con el solo hecho de mantener el dinero retenido en concepto de impuesto luego del vencimiento del plazo fijado para su depósito. Citó jurisprudencia y doctrina que avala su postura, para finalizar argumentando que de lo expuesto podía observarse con total nitidez que aunque eventualmente se acredite la compensación automática ello no empece que se constate el supuesto de la defraudación fiscal por algún saldo que pueda quedar a favor del fisco. Y que por lo tanto, correspondía al retentista destruir dicha presunción aportando las pruebas pertinentes (conf. causas B-48.453, "India", sent. 30-3-82; jB:-48.419, "Agarraberes", sent. del 30-3-82, DJBA., 1222337; B-49.181, "Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada", sent. del 28-11-86, Ac. y Sent. 1986-IV-201, 3-48.493, "Estanislao F. y Carlos A. Picado SRL.", sent. del 3-11-87, Ac. y Sent. 1987-IV-624; entre otras). Luego, recordó que conforme el inc. "b" del art. 54 CF., la defraudación con relación al agente de retención se configura con el solo hecho de mantener el dinero retenido en concepto de impuesto en su poder luego del vencimiento del plazo fijado para su depósito sin que se requiera la acreditación de que el infractor ha realizado maniobras para sustraer del cumplimiento de una obligación tributaria. Afirmó que las consideraciones sobre las que sustenta sus decisiones el juez, no son suficientes para eximir a la actora de responsabilidad tributaria. Que por tal motivo, frente a la ausencia de elementos probatorios que dieran constancia de los motivos que condujeron a la actora a no ingresar las sumas percibidas, y en consecuencia revertir la presunción de jurís tantum de la intencionalidad nacida de la omisión del depósito oportuno retenido o recaudado, la pretensión actoral no puede ser reconocida como legítima. Señaló, que la actora en su carácter de agente de retención de las sumas que percibe en concepto de impuesto de quienes realizan operaciones con su intervención, no le son propias, sino que le pertenecen al Fisco y a sus arcas, por lo que deben ser ingresadas en el monto correspondiente y dentro de los plazos fijados para ello, no debiendo darse otro destino al dinero más que el ingreso oportuno. Por último, expresó que aunque el juez no se expidió acerca de la proporcionalidad de la multa, la misma no resultaba desproporcionada o irrazonable por cuanto la sentencia del Tribunal Fiscal había respetado los límites establecidos legalmente. 4º) Tal como surge de la reseña efectuada, la actora inicia la presente demanda contra la Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Economía -ARBA-), solicitando se deje sin efecto la disposición sancionatoria n° 45/09 de fecha 30/04/09 que fuera confirmada por el Tribunal Fiscal con fecha 13/08/10, por la cual se aplica a Beccacece Hnos S.A. la sanción de multa de \$909.568,95 por haber incurrido en la figura de ?defraudación fiscal? prevista en el art. 54 inciso b) del Código Fiscal TO 2004 y modificatorias por el depósito de sumas inferiores a las declaradas como

percibidas durante los periodos fiscales 2007/01 al 2007/06 inclusive, haciendo solidaria e ilimitadamente responsables al presidente y director de la misma. El juez de primera instancia hizo lugar a la pretensión anulatoria articulada, ello por considerar -básicamente- que el acto administrativo n° 45/09 como la Resolución del tribunal Fiscal de Apelación carecía de la suficiente motivación para arribar a la sanción impuesta ya que se encontraba reñida con el debido proceso. Contra dicha resolución tanto la parte actora como la demandada interpusieron recurso de apelación. La accionante se agravia solamente sobre la imposición de costas en el orden causado y de la base regulatoria, mientras que la demandada critica -sustancialmente- la contradicción llevada a cabo por parte del juez de primera instancia al momento de fundar la ilegitimidad del acto decretada. De ello, se desprende que la cuestión a determinar, en base a como ha quedado trabada la litis y los agravios planteados, por un lado, es si en el caso se configura la defraudación tipificada en el art. 54 inc. b) del CF, y por el otro -en caso afirmativo- si la multa aplicada se correlaciona con la falta cometida. Por último, se analizará el tema de la imposición de costas. Sentado ello, recordaré que no es preciso que el Tribunal considere todos y cada uno de los planteos y argumentos esgrimidos por las partes, ni en el orden que los proponen, bastando que lo haga únicamente respecto de aquellos que resulten esenciales y decisivos para sustentar debidamente el fallo de la causa. Tal como lo ha establecido el más alto tribunal federal, los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquellos que estimen pertinentes para la solución del caso (CSJN, Fallos, 248:385; 272:225; 297:333; 300:1193, 302:235, entre muchos otros). 5°) Ahora bien, corresponde adentrarnos en el análisis de la multa impuesta a la actora y para ello es necesario recordar la normativa aplicable al caso a efectos de poder efectuar un mejor análisis de la cuestión.

Así, el Código Fiscal (T.O. 2004) en el Título VII referente a "De los deberes formales del contribuyente, responsables y terceros" dispone en el art. 30 que: "Los contribuyentes y demás responsables tienen que cumplir con los deberes que este Código y las respectivas reglamentaciones fiscales establezcan con el fin de permitir o facilitar la recaudación, fiscalización y determinación de los gravámenes. Sin perjuicio de las obligaciones específicas, deberán: ...c) Conservar y presentar a cada requerimiento de la Autoridad de Aplicación todos los documentos que de algún modo se refieran a las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponible y sirvan como comprobantes de veracidad de los datos consignados en las declaraciones juradas. d) Contestar cualquier pedido de informes y aclaraciones con respecto de sus declaraciones juradas o, en general, a las operaciones que, a juicio de la Autoridad de Aplicación, pueden constituir hechos imponible...? (el resaltado es propio). En cuanto a la norma que dio sustento a la sanción aplicada corresponde tener presente que el art. 54 dispone 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...?". Por su parte, entiendo que debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la Disposición Normativa Serie B 01/04. Así, el art. 236 de la misma establece -respecto a los comprobantes- que: "Los agentes de recaudación deberán entregar a los contribuyentes los comprobantes correspondientes a las percepciones y retenciones que efectúen. La falta de dichos comprobantes tornará no computables las mismas en favor del contribuyente a los fines de la liquidación o determinación del impuesto que adeudare, sin perjuicio de su derecho a repetir? (el resaltado es propio). . El art. 382 prevé que: "La Dirección Provincial de Rentas establecerá oportunamente la forma, plazo y condiciones en que los sujetos percibidos y los que componen la cadena de comercialización de las publicaciones incluidas en la presente, a partir de la distribución inclusive y hasta la venta al público consumidor, deberán cumplimentar con sus obligaciones de carácter formal. Las entidades mencionadas en el Anexo 64 deberán conservar, por los plazos de ley, la documentación que respalda la información que deben entregar a los agentes de recaudación de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 379 y serán pasibles de las penalidades previstas en el Código Fiscal en caso de falsedad u otra infracción a la presente?". Respecto a la compensación automática, el art. 392 dispone que: "En el supuesto de que un agente de percepción resulte, a su vez, pasible de percepciones de conformidad a lo dispuesto en el presente régimen, debe compensar el monto de éstas con las efectuadas a sus compradores, conforme el siguiente procedimiento: 1) Si el monto de las percepciones practicadas en el mes resultara inferior al de las que se le hubiese efectuado en el mismo período, computará la diferencia en la declaración jurada según lo establecido en el artículo 328. 2) En el supuesto de que de las percepciones practicadas resultara un monto superior al de las que se le hubiese efectuado, deberá ingresar la diferencia resultante en el plazo establecido en el artículo anterior. Lo establecido en este artículo sólo resulta de aplicación en relación a la comercialización de cervezas, bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados?". 6°) De las constancias obrantes en el expediente administrativo y demás prueba producida en autos, surgen los siguientes datos útiles para la resolución de la presente causa: I) Del expediente administrativo n° 2306-0318077/2007 -en lo que interesa para resolver la cuestión- que: a) A fs. 1/28 obran cedulas de intimación de depósito parcial de percepciones/retenciones, siendo el agente de recaudación BECCACECE HNOS. S.A, respecto de los periodos 01/07, 02/07, 03/07, 04/07, 05/07 y 06/07. Se estableció el plazo de 15 días hábiles para contestar el requerimiento formal y suministrar las pruebas que hacían a su derecho, ello, ante la infracción cometida "prima facie" prevista por el art. 54 inc. b del Código Fiscal

debido a la falta de depósito de las retenciones/percepciones declaradas. b) A fs. 33/35 -y ante la no contestación de la intimación referenciada al punto a- se dictó disposición de inicio del procedimiento sumarial (art. 60 CF -Ley 10397 TO 2004)- en la figura de defraudación fiscal prevista en el art. 54 inc. b) del Código Fiscal (art. 1°). Además, se citó al sujeto obligado para que en el plazo de 15 (quince) días alegue su defensa por escrito, proponga o entregue las pruebas que hagan a su derecho (art. 3°). c) A fs.81/86 obra disposición sancionatoria dictada el 30 de abril de 2009 por la Jefa del Departamento de Operación Área Metropolitana Capital Federal -en ejercicio de las atribuciones conferidas por resolución normativa n°53/08-, por la cual se dispuso lo siguiente:

ARTÍCULO 1°. APLICAR al contribuyente BECCACECE HNOS. S.A. número de Inscripción en Ingresos brutos ..., CUIT ..., con domicilio fiscal sito en Ruta 7 KM 40400, de la localidad de Moreno Provincia de Buenos Aires; una multa del trescientos por ciento (300%) del impuesto defraudado, calculados sobre el monto, a valores históricos, de pesos trescientos tres mil ciento ochenta y nueve con sesenta y cinco centavos (\$ 303.189,65), la cual asciende a pesos novecientos nueve mil quinientos sesenta y ocho con noventa y cinco centavo (\$ 909. 568,95), por haber incurrido en la figura de defraudación fiscal prevista en el artículo 54 inciso b) del Código Fiscal TO 2004 y modificatorias, por el depósito de sumas inferiores a las declaradas como percibidas durante los períodos fiscales 2007/01, 2007/02, 2007/03, 2007/04 , 2007/05 y 2007/06. Sin perjuicio de aplicar el cumplimiento de los recargos establecidos en el artículo 51 inciso f) y los intereses establecidos en el artículo 86 del Código Fiscal (T.O.2004) a los responsables solidarios, aplicándose los intereses y recargos correspondientes hasta la fecha de su efectivo pago. ARTÍCULO 2°. Declarar responsables solidarios e ilimitados conjuntamente con el sujeto pasivo de la multa consignada en el artículo 1°, a los Sres. BECCACECE JORGE, con domicilio sito en Rocha Blaquier N° ..., de la localidad de Moreno, en carácter de presidente, y BECCACCE NESTOR, con domicilio sito en la calle Rivadavia N° ..., de la localidad de Moreno, en carácter de director. Sin perjuicio de aplicar el cumplimiento del recargo establecido en el artículo 51 inciso f) y los intereses dispuesto en el artículo 86 del Código Fiscal (T.O.2004) a los responsables solidarios, aplicándose los intereses y recargos correspondientes hasta la fecha de su efectivo pago. ARTICULO 3°. Hacer saber a la parte interesada que con sujeción a lo determinado por el artículo 49 del Código Fiscal TO 2004 y modificatorias esta Disposición quedará firme una vez consentida por el contribuyente o ejecutoriada por haberse agotado la vía recursiva establecida en el Código --artículos 62 y 104 de la norma citada. ARTÍCULO 4°. Dejar constancia que tal como lo establece el artículo 62 y el artículo 104 del código Fiscal TO 2004 y modificatorias que rige la materia, contra las disposiciones por las cuales la Autoridad de Aplicación imponga multas, liquide intereses y/o recargos, el Contribuyente podrá interponer dentro de los quince (15) días de notificada, en forma excluyente, uno de los siguientes recursos: Recurso de Reconsideración ante la Autoridad de Aplicación o Apelación ante el Tribunal Fiscal, ello de conformidad con las previsiones del artículo 105 del Código Fiscal citado. ARTICULO 5°. INTIMAR por este medio al contribuyente y a los responsables solidarios en los términos y con el alcance dispuesto por el artículo 135 inciso a), y b) del Código Fiscal TO 2004 y modificatorias, el pago de la deuda resultante del presente pronunciamiento administrativo en concepto de multa e intereses y recargos dentro de los quince (15) días hábiles de efectuada la notificación legal del mismo, de acuerdo a lo previsto por el artículo 59 del Código Fiscal TO 2004 y modificatorias. ARTÍCULO 6°. Dejar constancia que ante el incumplimiento y la falta de presentación de la instancia a que se refiere el artículo 4° de la presente, quedará expedida la vía de cobro judicial por Apremio, según lo normado en los artículos 95 y 142 del Código Fiscal TO 2004 y modificatorias emitiéndose título ejecutivo e iniciándose la acción correspondiente (artículo 90 de la Disposición Normativa Serie ?B? N° 01/04 de la ex Dirección Provincial de Rentas) devengándose los intereses del art. 95 del Código Fiscal TO 2004 y modificatorias desde la fecha de la demanda hasta la fecha del efectivo pago. ARTÍCULO 7°. Hacer saber a parte interesada que de acuerdo a lo establecido en la Disposición Normativa Serie ?B" N° 01/2004 en el artículo 86: ?Los pagos que efectúen los contribuyentes y responsables en virtud de determinaciones de oficio deberán ser comunicados dentro del término de quince (15) días, que establece el artículo 29 inciso b) del Código Fiscal a la dependencia de la Dirección Provincial de Rentas de la que emane la resolución que determina el tributo adeudado?, y en el artículo 88: ?La comunicación a que se refieren los artículos anteriores deberá ser efectuada por escrito y acompañando copia debidamente autenticada de la constancia del pago efectuado. ARTICULO 8°. Regístrese por el Departamento de Operaciones Área Metropolitana Capital Federal, dependiente de la Gerencia de Operaciones Área Metropolitana, perteneciente a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Hecho, procédase a concretar la notificación legal del presente acto, mediante remisión de copia del mismo, al contribuyente BECCACECE HNOS. S.A. , Nro de Inscripción ..., CUIT 30-52949908a2, al domicilio fiscal según Agente de Recaudación sito en la Ruta 7 KM 40400 de la localidad de Moreno y a los responsables solidarios, Sres. BECCACECE JORGE , al domicilio sito en la Rocha Blaquier N° ..., de la localidad de Moreno y BECCACECE NESTOR, al domicilio sito en la calle Rivadavia N° ..., de la localidad de Moreno; todo bajo debida constancia de lo actuado, dejándose establecido que la misma deberá realizarse, si correspondiere, en las condiciones previstas en el artículo 65 de la Ley N° 7647/70 de Procedimiento Administrativo y artículo 136 inciso b) del Código Fiscal TO 2004 y modificatorias. Se deja constancia que la Agencia de Recaudación. de la Provincia de Buenos Aires constituye domicilio en

la Relatoría Sumarios sita en la calle Av. Mitre N° 102, esquina Manuel Estévez 2° Piso, Relatoría Avellaneda, de la ciudad y partido de Avellaneda. Procédase a desglosar los correspondientes ejemplares, todo bajo debida constancia, tanto para proceder a notificar a la parte, como a los destinatarios, al legajo obrante en el distrito pertinente y registro que correspondan?. d) A fs. 117 obra recurso interpuesto por el Sr. Jorge Beccacece -ante el Tribunal Fiscal- en su calidad de presidente de Beccacece Hnos. S.A. En su defensa alegó lo siguiente: "...Jamás ingresamos extemporáneamente montos inferiores a los importes recaudados en concepto de impuestos sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales que determinan. Que como bien dice el Inspector actuante, el "presente acto administrativo es efectuado en forma PARCIAL toda vez que comprende el análisis de los hechos y de la documentación respecto de su condición de Agente de Recaudación dejando constancia de que no se efectuó una verificación formal de los elementos tenidos en cuenta. Que jamás hemos incurrido en la figura de defraudación fiscal prevista en el artículo 54 inc. B en merito a que los montos percibidos como agente de percepción del impuesto fueron trasladadas en compensación a las respectivas DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por nuestra empresa, tal cual surge del cuadro aclaratorio que precede al continuación, de donde surgen con claridad el Impuesto determinado, se descuentan retenciones y percepciones sufridas y se incorporan como saldo a pagar las percepciones efectuadas como agente de percepción del impuesto, determinándose de esa forma el saldo a abonar en cada ddjj....Por tal circunstancia, negamos rotundamente haber defraudado impuesto alguno, ni haber incurrido en la ... defraudación fiscal prevista en el artículo 54 inciso b del Código fiscal, lo que queda absolutamente demostrado en el cuadro que antecede, y las respectivas ddjj correspondientes a los periodos mencionados, presentadas.... Presentamos como prueba de todo lo expuesto, las ddjj del impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos enero a junio de 2007, que obran en esa Dirección, cuya información declarada en las mismas puede ser corroborada por Uds. con la documentación existente en nuestra oficina administrativa y que desde ya ponemos vuestra disposición. Por tal circunstancia no habiendo cometido defraudación alguna y probado lo expuesto, solicitamos el inmediato archivo del expediente y se deje sin efecto todo lo actuado, dejando expresa reserva que de no hacerse lugar a lo solicitado iniciará las acciones legales pertinentes. Téngase por presentada en tiempo y forma la impugnación efectuada. Sin otro particular, saludo a Ud. muy atte?. e) A fs. 191/194 obra resolución del Tribunal Fiscal de Apelación por la cual se confirma la disposición sancionatoria. Su parte resolutive dice "...Que por lo expuesto, corresponde rechazar el pretense recurso incoado contra la Disposición Sancionatoria N° 45/09; lo que así se declara. POR ELLO SE RESUELVE: Rechazar el pretense recurso de apelación interpuesto a fojas 117 por el Señor Jorge Beccacece, en representación de la firma BECCACECE HNOS. SA? y confirmar en todos sus términos la Disposición Sancionatoria N° 45/09 dictada por el Jefe del Departamento Operación Área Metropolitana Capital Federal. Regístrese, notifíquese a las partes mediante cédula y al Fiscal de Estado con remisión de las actuaciones. Cumplido devuélvase?. II) Del expediente principal se observa lo siguiente: a) A fs. 189/199 obra pericia realizada por la perito contadora oficial del Departamento Judicial Mercedes. En la misma expresó: "Habiendo tomado vista del presente expediente y de los relacionados, y habiendo analizado las presentaciones de las DDJJ de Ingresos Brutos y como Agentes de Retención, esta funcionaria auxiliar está en condiciones de informar: a) Si las percepciones y retenciones realizadas a la actora por sus proveedores y bancos por el impuesto a los Ing. Brutos durante los períodos enero a junio del año 2007 se condicen con las denunciadas en las respectivas DDJJ mensuales presentadas por ella, y cuyas copias fueron adjuntadas a autos: De la documentación obrante en autos-y en el Expediente Administrativo y Cajas con Copias de las Facturas de Compra de enero a junio 2007, surge que se condicen en todos meses menos en Junio/2007, donde se tomaron 88131,80 y según libros surge \$81126,96, siendo una diferencia de 7004.84 equivalentes a un 8,6 % más de lo asentado en libros. Los demás meses son bastantes parejos sin diferencias significativas. En el cuadro que se expone más abajo se detallan los meses en cuestión las Percepciones declaradas y las que surgen del Libro IVA Compras. b) Si las percepciones realizadas por la actora a sus clientes por el Imp. A los Ingresos Brutos durante los períodos enero a junio del año 2007 se condicen con las denunciados en las respectivas DDJJ mensuales presentadas por la actora, y cuyas copias fueron adjuntadas a autos: Esto no lo puede contestar porque no se acompañaron las facturas de venta. Si el Libro IVA Venta con totales que coinciden con lo expuesto en la DDJJ pero que a esta experta no le constan porque no fue posible su cotejo. c) Si como consecuencia de lo expuesto, no correspondía que la actor! realizara depósito de suma alguna a excepción de los \$ 519,5 correspondientes al mes de mayo 07: Lo expuesto no tiene nada que ver con el deber que como Agente de Retención le corresponde a la actora. Las percepciones que la actora hace a sus clientes debe depositarlas sin ningún tipo de compensación, y esto es tan claro en el art. 18 del Código fiscal que establece... ?Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en la misma forma y oportunidad que rija para éstos las siguientes personas...4. Los agentes de recaudación, por los gravámenes que perciban de terceros, o los que retengan de pagos que efectúen?; como también que su incumplimiento trae aparejado la figura de Defraudación Fiscal (inc b) del art. 54 del Código Fiscal)... dicha defraudación se materializa si el agente mantiene el dinero retenido a sus clientes (no es un mayor ingreso ni un débito impositivo común por una venta, sino que es un

mayor importe que le cobra a sus clientes para depositarlo luego en el plazo fijado a ARBA, en su calidad de Agente de Recaudación, es una PERCEPCIÓN) en su poder luego de vencido el plazo. Por eso la figura cambia cuando se trata de percepciones o retenciones, porque se trata de meros intermediarios ¿agentes de recaudación? que el fisco designa (arts. 176 y 177 del CF.)", en base a las ventas anuales y obligatoriamente, como carga pública, no es optativo el ser o no ser agente de recaudación. Y el art. 85 del CF establece que "La Autoridad de Aplicación podrá disponer retenciones en la fuente, debiendo actuar como agentes de recaudación los responsables que ella designe con carácter general". Y una vez incluido como tal, la responsabilidad de los importes retenidos es otra diferente al mero incumplimiento de un pago de ingresos brutos. La figura está claramente contemplada como defraudación, por tratarse de dinero ajeno retenido y no depositado a su vencimiento. Las Disposiciones Normativas Serie "B" N° 01/2002 y 01/2004 rigen la materia y son de carácter general y obligatorio. La Disposición Normativa Serie "B" N° 01/2004 en su art. 327 dispone que: "Los importes recaudados deberán ser ingresados mediante un único pago, en los plazos...? los de la primera quincena se depositan el 24 y los de la segunda quincena el 12 del mes siguiente. Para el caso de la actora que las percepciones por sus compras generaban saldos a favor continuos y acumulables en los sucesivos meses debía realizar el trámite de pedido de exclusión de la retención o reducción la alícuota previsto en la normativa vigente, actual Resol. N° 64/2010, es decir que por medio de ese trámite y previo investigación del caso, ARBA luego del análisis del mismo al comprobar esa circunstancia le otorgaría la exclusión de la retención o reducción de la alícuota, y así una vez obtenido ese certificado, y presentado ante la empresa Quilmes u otros proveedores, no deberían retenerle más a la firma Baccacece Hnos S.A. la percepción de Ingresos Brutos, o retenerle mucho menos según la alícuota determinada luego de la verificación de ARBA. Es decir la actora: debió depositar mediante el F 109/8, las percepciones realizadas a sus clientes, sin compensación de efectivo o pago a cuenta alguno, en los sucesivos vencimientos correspondientes a los períodos en cuestión? (ver cuadro). Y en las DDJJ de Ingresos Brutos, tomar el Saldo total de Percepciones sufridas, generando saldos a favor, que luego debía proceder al trámite de Solicitud de Reducción de cuota o Exclusión ante ARBA. d) Si la actora realizó el depósito de S 1.519,50 antes mencionado: Sí, la actora realizó el depósito de los \$ 1519.50 por el período mayo 2007 en forma tardía con intereses totalizando \$ 1615.5 el 09/10/2007 ver folio 133 del Exped. Adm. y su correspondiente DDJJ (F. 1145013) al 134 del citado expediente. e) Si la forma como la actora realizó las DDJJ correspondientes a los meses de enero a junio/07, fue la misma que utilizó para la presentación de los meses del año 2006 y los de julio/diciembre del año 2007, y todos los meses de los años 2008 y 2009: Aparentemente sí, no consta ni surge totalmente de la documentación aportada. f) Si la demandada objetó el procedimiento utilizado en algunas DDJJ antes mencionadas, a excepción de los meses enero/junio del año 2007: La demandada objetó las DDJJ de los meses mencionados 01/07 a 06/07, y no conoce esta perito si posteriores también. Pero ARBA le notifica las multas de esos períodos con sello de recepción el 25/09/2007, emitidas el 14/09/07, y a pesar de las mismas, la firma continuó con el mismo procedimiento en los meses posteriores. g) Todo otro dato de interés: Esta experta no tiene otro dato de interés que aportar. Sólo que acompaña los cuadros de las Percepciones sufridas sumadas y cotejadas con los libros aportados de todo el período (01/2007 a 06/2007) separadas cada mes, y chequeadas con las facturas, sólo 3 meses como muestra, dada su dimensión y por economía procesal y para evitar dispendio jurisdiccional. b) A fs. 226/227 obra contestación de la perito al pedido de explicaciones de la actora. La especialista dijo, "...Esta experta, a partir de la lectura del escrito, se contactó con personal de la firma, el Sr. Martín Beccacece y con el Sr. Fabián Silvera, y luego de concertar una entrevista se constituyó en el domicilio de la actora donde se comercializan los productos, en la calle Belisario Roldán N° ..., La Reja, Pdo. De Moreno, en el horario convenido y le fue suministrada documental solicitada para completar la pericia. A su vez, previamente, el Sr. Martín Beccacece le había remitido vía mail, los libros IVA Ventas, del período en cuestión, (Enero/2007 a Junio/2007), los cuales esta experta pudo visualizar y cotejar la coincidencia entre los importes de las Percepciones efectuadas a sus clientes que surgen de los mismos, con lo que se tomó a cuenta en las DDJJ de Ingresos Brutos mensuales. Dado que los mismos, son muy extensos, incluyen alrededor de 3500 facturas cada mes, esta funcionaria auxiliar, sólo tomó las 54 Percepciones superiores de cada mes, para que entraran en dos carillas, y ubicar Una o dos por mes de las Facturas de la empresa, y cotejarlas verificando su correcta imputación. En la empresa, en oportunidad de la visita, se ingresó en un depósito donde guardan las facturas pasadas, y se visualizó algunas de los meses enunciados pero dado que eran importes menores de Percepción, no se tildaron en las planillas. Sin embargo estaban correctamente asentadas en libros. Se requirió entonces porque era imposible localizar justo las de percepción mayor (dado que estaban organizadas por mes no en carpetas ni cajas sino en bultos, separados por cintas que los contenían, pero adentro desordenados, no estaban cronológicamente, por lo que se solicitó directamente se aportara copia de las facturas que esta experta iba pidiendo, y así se hizo, y son las que se acompañan. Todo esto, con respecto al punto II. de la impugnación, y al b) del Informe, concluyendo que sí coinciden. Sobre el punto III.-, esta perito debe reconocer, que no es especialista en el tema y no tenía conocimiento de dichos arts. expuestos. A priori, repite, porque no es especialista en el tema, y no ha tenido casos parecidos por los cuales haya tenido que interiorizarse y asesorarse, parecería que para los cerveceros e intermediarios (Arts. 383 y 384 de la DN "B")

01/04) está prevista la excepción de la Compensación Automática. (Art 392 de la DN ?B? 01/04). Dado que fueron infructuosas las gestiones realizadas en ARBA a fin de obtener más información y análisis del tema, entiende que por los arts. nombrados, entonces estaría correcta la compensación automática y la forma en que se tomaron las percepciones en las DDJJ como Agentes de Percepción, y posteriormente en las DDJJ mensuales de Ingresos Brutos. Por lo que se rectifica en principio la respuesta que diera esta perito en punto c)? (el resaltado es propio).

7º) Reseñadas las constancias de autos y expuesto el marco normativo, corresponde adentrarnos al análisis de los agravios planteados por la demandada contra la sentencia que dispuso la ilegitimidad del acto sancionatorio. Entonces, a mi entender, y como se expresara con anterioridad, la discusión se centra principalmente en determinar si se ha configurado la defraudación fiscal prevista en el art. 54 inc. "b" del Código Fiscal (t.o. 2004), ello, relacionado con el mantenimiento en poder de la actora de sumas percibidas en su carácter de agente de retención, pues tal hecho ha dado lugar a la imposición de la multa allí prevista. Para ello, considero necesario recordar lo expresado por nuestra Máximo Tribunal Provincial, en relación a la interpretación del art. 54 inc. ?b? del Código Fiscal (T.O 2004). Sobre dicha norma -idéntica redacción a la ahora analizada-, sostuvo que "...Conforme resolviera en oportunidades anteriores este Tribunal, en tales premisas legales la singular figura de la defraudación del agente de recaudación prevista en el inc. "b" se configura con el mantenimiento del dinero fiscal en su poder luego de vencidos los plazos fijados para su depósito; sin que sea requisito la concurrencia de maniobras ardidosas para lesionar al Fisco, tales como las enunciadas en el inc. "a" de la norma (conf. causas B. 52.728, "Capital Compañía Argentina de Seguros Generales S.A.", sent. de 28-III-1995; B. 53.000, "Federación Bioquímica Provincia de Buenos Aires", sent. de 30-V-1995; B. 62.652 y B. 62.648, "Banco de La Pampa", ambas sents. de 30-IX-2009, entre otras). Y que ?...en ese contexto, deviene irrelevante la ausencia de intención de defraudar al Fisco que alega el accionante (doct. causa B. 54.060, "Sade S.A.C.C.I.", sent. de 13-IX-1994, "Acuerdos y Sentencias", 1994-III, 678). Es que, tal como ha indicado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el requisito genérico en materia de infracciones fiscales es comprensivo tanto del dolo como de la mera culpa (doct. causa "Parafina del Plata", Fallos 271:297); a menos que aquel elemento sea especialmente requerido por la norma para la configuración del ilícito (doct. causa "Usandizaga", Fallos 303:1548...)? (conf. causa B. 64.162, "Alba Compañía Argentina de Seguros S.A. y otros contra Provincia de Buenos Aires (Tribunal Fiscal). Demanda contencioso administrativa, del 9/10/13). En ese contexto, la figura legal establecida en dicha norma en el inciso ?b? es de naturaleza puramente objetiva, por lo que no resulta necesaria para la configuración de la infracción la intención de defraudar al Fisco -elemento subjetivo- presente en el inciso ?a? de la misma norma. Es decir, basta con que el hecho se produzca para tener por acaecida la defraudación prevista en la norma. 8º) Sentado ello, de las constancias obrantes en el expediente administrativo surge con claridad la configuración de la defraudación fiscal prevista en el del art. 54 inc. "b" del Código Fiscal (t.o. 2004) que, como señale con anterioridad, se configura ante el no ingreso de sumas percibidas y/o retenidas. Es que, ante la primer intimación realizada por el Fisco por las diferencias existentes en las declaraciones juradas presentadas por la actora por la comisión ?prima facie? de la infracción prevista en el art. 54 inc. "b" del Código Fiscal (t.o. 2004) la firma BECCACECE HNOS S.A. nada dijo sobre ello al no contestar dicha intimación. Luego, ya habiéndose iniciado el procedimiento sumarial -art. 60 del Código Fiscal (t.o. 2004)- por la supuesta configuración de la infracción de defraudación fiscal, y ante una nueva citación para que BECCACECE HNOS S.A alegue en su defensa y proponga las pruebas que hacen a su derecho, la actora tampoco se presenta a contestar la citación del Fisco. Ante el silencio de la actora a las intimaciones de Arba, se dictó la disposición sancionatoria que impuso una multa del trescientos por ciento (300%) por haber incurrido en la figura de defraudación fiscal (art. 54 inc. "b" del Código Fiscal (t.o. 2004). Recién ante el dictado de la disposición sancionatoria la actora ensayó una suave y breve defensa en tan solo una carilla sobre la supuesta compensación que se habría configurado; recurso que fuera rechazado por el Tribunal Fiscal por insuficiencia en su fundamentación. La actuación de la administración lejos se encuentra de la ilegitimidad que se le endilga en la instancia de grado. Todo lo contrario, es la conducta de la actora la que se observa en violación de la normativa fiscal. Y es que, conforme lo establece el art. 30 del C.F. (t.o. 2004) es un deber del contribuyente contestar cualquier pedido de informes y aclaraciones con respecto a sus declaraciones juradas. De tal modo, al momento del dictado de la disposición sancionatoria la actora no había acompañado ninguna documentación para acreditar la alegada compensación automática, reitero, en violación a los deberes que como contribuyente pesaban sobre ella. En definitiva, ante la intimación y citación efectuada por el organismo administrativo, la actora tendría no solo que haber contestado ambos requerimientos sino también haber acompañado los comprobantes correspondientes a las percepciones y retenciones que efectuó -tal como lo dispone el art. 236 la Disposición Normativa Serie B 01/04-; ello a efectos de acreditar la compensación alegada. 9º) Por otro lado, la orfandad probatoria de la actora en el proceso termina de sellar la suerte del reclamo, y por confirmar la legitimidad del acto (cfr. art. 375 CPCC, art. 77.1 CCA). En ese contexto, la pericia contable realizada en autos no resulta contundente para acreditar la compensación automática alegada. Véase, la notoria diferencia que existe entre el informe pericial de fs. 196/199 y la contestación de la impugnación de fs. 226/227. En el primero de ello, la perito establece

-erróneamente- que la actora en su carácter de agente de retención se encontraba obligada a realizar los depósitos de las retenciones sin posibilidad de compensación alguna. Luego, al contestar la impugnación de la actora, la experta aclara que no resulta ser especialista en el tema y que "..., parecería que para los cerveceros e intermediarios (Arts. 383 y 384 de la DN ?B? 01/04) está prevista la excepción de la Compensación Automática. (Art 392 de la DN ?B? 01/04). Dado que fueron infructuosas las gestiones realizadas en ARBA a fin de obtener más información y análisis del tema, entiende que por los arts. nombrados, entonces estaría correcta la compensación automática y la forma en que se tomaron las percepciones en las DDJJ como Agentes de Percepción, y posteriormente en las DDJJ mensuales de Ingresos Brutos. Por lo que se rectifica en principio la respuesta que diera esta perito en punto c)? (el subrayado es propio). De ese modo, a mi entender la pericia contable no es determinante para tener por acreditada la compensación automática. Es que, la utilización de la forma potencial para rebatir los argumentos por ella misma dados al presentar el primer informe, me disuaden de darle a la pericia un valor concluyente para tener por si sola comprobada la compensación de la actora. En suma, teniendo en cuenta el carácter de juicio pleno en que se desenvuelve el proceso administrativo y que las partes cuentan con amplias facultades probatorias, a ellas les incumbe acreditar los hechos justificativos de la pretensión que articulan, por lo que pesa sobre el actor la carga de demostrar la realidad de la situación fáctica en que apoya su reclamo, no sólo por tal condición procesal (arg. art. 375, C.P.C.C.), sino también en virtud de la presunción de legitimidad que caracteriza a los actos administrativos. Ello impone a quien solicita la anulación de un acto demostrar acabadamente los vicios que le endilga, sin que baste la mera discrepancia con el actuar de la Administración (conf. SCBA en causa B 67078 ?Galli, Gerardo c/ Municipalidad de Villa Gesell s/ Demanda contencioso administrativa? del 24/06/15) La falta de demostración de los extremos aducidos en respaldo de la pretensión comporta una omisión insoslayable, a poco que se repare en que el demandante es quien debe aportar elementos de convicción que permitan tener por acreditados los hechos que invoca, en tanto no actúa en simple instancia recursiva, sino en proceso de conocimiento y, en tal sentido, debe cumplir con la carga que impone el onus probandi (conf. doct. causas B. 56.781, "Venturino Eshur S.A.", sent. del 28-V-2003; B. 50.818, "Inmar S.A.", sent. del 19-XII-1989; B. 60.168, "Ebic S.A.", sent. del 12-X-2005 y B. 58.256 citada, entre muchas). En tal contexto, según los antecedentes de autos, el resultado de las pruebas producidas, y el ordenamiento jurídico aplicable, concluyo que resulta ajustada a derecho la postura sancionatoria adoptada por el órgano administrativo en relación al actor. 10º) En atención a la solución propuesta en los considerandos anteriores y a tenor del principio de derecho procesal en relación a la apelación adhesiva, es decir las alegaciones o defensas propuestas en primera instancia por la parte vencedora que no ha apelado por haberle sido favorable el resultado del pleito y que resultan de tratamiento obligatorio para el órgano ad quem -cfr. SCBA, C 92578 S 11-3-2009, SCBA, Ac 92162 S 2-5-2007, esta Cámara in re causas N° 2840, ?Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Centro de Ojos de Ituzaingo S.A s/ Apremio?, sent. del 05/04/2011; N° 2863, ?Fisco de la Pcia. de Bs As. c/ Groppo Juan Carlos s/ Apremio?, sent. del 01/11/2011; N° 4726, ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Duran Gómez, Marcela Susana s/ Apremio Provincial?, del 25/08/15, causa N° 5201/2016, caratulada ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mazzuz Patricia María s/ apremio provincial?, del 23/06/2016 entre otras; cfr. Hitters, Juan Carlos, Técnica de los Recursos Ordinarios, Ed. Platense, p. 436 y ss.- corresponde analizar la defensas articuladas por la parte actora al momento de interponer su demanda. Es que, si la resolución que favorece a una parte es apelada por otra, toda la cuestión materia del litigio pasa al superior en la misma extensión y con la misma plenitud con que fue sometida al inferior (SCBA, Ac 34286 S 17-9-1985; esta Cámara en causas N° 2990, ?Fisco de la Pcia. de Bs. As. c/ Ventrici José Saverio y otros s/ apremio?, sent. del 02/02/12; y N° 4726, ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Duran Gómez, Marcela Susana s/ Apremio Provincial?, del 25/08/15, causa N° 5201/2016, caratulada ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mazzuz Patricia María s/ apremio provincial?, del 23/06/2016 entre muchas otras). Entonces, en primer lugar corresponde el tratamiento de la inconstitucionalidad de los arts. 18 y 21 del C.F, referidos a la responsabilidad solidaria de los socios, y luego referirnos a la alegada desproporcionalidad entre la infracción y la multa. 11º) En relación a la responsabilidad solidaria de los directores, debo señalar que la postulación propuesta ya ha recibido oportuna respuesta de esta Alzada en numerosos casos rechazando dicho planteo - todos resueltos por unanimidad - por lo que por razones de economía y celeridad procesal remito a las consideraciones expuestas en los mismos (cfr. causas N° 2.485/11, ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Siciliano, Carlos Vicente y otro/a s/ Apremio Provincial?, sentencia de abril de 2.011; N° 2.684/12, ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Guida, Rafael G. y otro s/ Apremio?; N° 4.005, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Virginia S.A. y otro s/ Apremio Provincial", sentencia de marzo de 2.014, N° 4.176, ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Stagno, Vicente Félix y otro/a s/ Apremio Provincial?, sentencia de agosto de 2.014 y N° 4494 ?Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Snack Crops s.a. y otros s/ Apremio Provincial?). 12º) Por último, corresponde el análisis de la proporcionalidad de la multa impuesta. Ahora bien, y sin perjuicio de encontrar justificación el temperamento resolutorio adoptado por la demandada, en función de la comprobación de la falta imputada en el procedimiento administrativo dirigido contra la actora, por los fundamentos que pasaré a desarrollar, entiendo que la sanción atribuida traduce un exceso de punición que invalida el acto administrativo

impugnado. Cabe recordar, en este sentido, que la sanción debe guardar concordancia o proporción y razonabilidad con el comportamiento que motivó su aplicación. De lo contrario, el acto administrativo podría ser declarado nulo por "exceso de punición" (Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, sala I, Pungitore, Roberto c. D. G. E. 29/06/1999 LL. Gran Cuyo 1999, 723 AR/JUR/2668/1999). El vicio de un acto afectado por exceso de punición, determinante, a su vez, de la irrazonabilidad del respectivo acto, se concreta en la falta de concordancia o proporción entre la pena aplicada y el comportamiento que motivó su aplicación. ¿Cómo se determina o establece la existencia de un acto irrazonable por exceso de punición? ¿Qué pauta existe para ello? No hay al respecto un criterio único. Todo depende de las circunstancias del caso concreto. Trátase de una cuestión de hecho, a la que se le aplicarían los pertinentes principios generales revelados por la lógica jurídica...Establecida la obvia desproporción que exista entre el hecho punido y la pena con que se lo castiga, aparece el exceso de punición que, jurídicamente, se concreta en un acto irrazonable. El exceso de punición es un acto irrazonable. Siendo la irrazonabilidad una infracción a la garantía innominada de razonabilidad, que surge de los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional, resulta claro que el exceso de punición importa una violación a lo dispuesto por la Ley Suprema, por cuanto choca con garantías individuales aseguradas en ella. Tal es la esencia del acto irrazonable: un acto inconstitucional..., y por serlo, la irregularidad pertinente se traduce en un acto nulo de nulidad absoluta, que generalmente es manifiesta. (Marienhoff, Miguel S. El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público Publicado en: LA LEY 1989-E, 963I).

En ese orden, debe tenerse presente, por un lado que la norma aplicable -art. 54 del Código Fiscal (t.o. 2004)- establece una multa de entre un cincuenta por ciento (50 %) y un trescientos por ciento (300 %) del monto del gravamen defraudado. Tal contexto, permite deducir que para la aplicación de sanciones la norma analizada habilita un grado de discrecionalidad amplio, lo cual no significa, en modo alguno, arbitrariedad en su aplicación a cada caso concreto. Cabe reparar en que la potestad discrecional es aquella que el ordenamiento atribuye al órgano administrativo (sea de modo expreso, razonablemente implícito o inherente) sin especificar todas y cada una de las condiciones de ejercicio de esa potestad, dejando librado al razonable arbitrio del órgano la determinación de los elementos faltantes. Actividad discrecional se contrapone (al menos en apariencia) a actividad reglada, toda vez que en esta última el legislador (sea el constituyente, el Poder Legislativo o cualquiera de los restantes poderes en ejercicio de actividad materialmente legislativa) ha indicado exhaustivamente las condiciones bajo las cuales tal potestad habrá de ejercerse, de manera tal que el órgano ejecutor sólo se limita a una constatación del supuesto de hecho previsto en la norma y la consecuente aplicación del efecto en ella también establecido. La potestad discrecional permite al administrador optar, primero, entre actuar o dejar de hacerlo y, luego, entre diversas vías de actuación, todas ellas válidas más no todas igualmente convenientes u oportunas (cfr. Villarruel, María S., Reseña acerca de la discrecionalidad administrativa en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de los últimos treinta años, EDA, del 31/10/2011, n° 12.866).

La actividad administrativa discrecional no está exenta de controles, sino que, sobre la misma, debe concretarse un adecuado control que la somete a los límites derivados de los principios generales del derecho y, en particular, de la legalidad y razonabilidad (CS, 23/06/1992, ?Consejo de Presidencia de la Delegación Bahía Blanca de la Asamblea Permanente por los Derechos Humanos?, Fallos 315:1361, ver cons. 7° a 10. Comadira, Julio R., La actividad discrecional de la Administración Pública. Justa medida del control judicial, ED 186-600). Todos los actos que produce la Administración Pública han de contar con un fundamento de legalidad y, a la vez, de razonabilidad o justicia, fundamento este último que rige tanto para la actividad reglada como para la discrecional. La razonabilidad exige que los actos estatales posean un contenido justo, razonable y valioso, completa e integra la legitimidad, dejando la ley formal de ser así el único fundamento de validez de los actos estatales (Cassagne Juan Carlos, Derecho Administrativo, Lexis Nexis Abeledo- Perrot, 2002, T° II, p. 28).

Efectuadas estas consideraciones, reparo que los motivos expuestos en el acto atacado, a efectos de justificar la graduación de la multa impuesta, no resultan suficientes para establecer la máxima sanción; esto es el 300 % del monto del gravamen defraudado. Y es que, considero que sólo la demora de la actora aducida por la administración a fin de justificar la sanción impuesta, no resulta suficiente para aplicar la máxima multa prevista en la norma bajo análisis, ya que al existir un abanico de opciones y al haber aplicado la máxima sanción prevista, debió argumentar con mayores motivos por qué se recurrió directamente a la más gravosa existiendo penalidades menos graves. La inobservancia de tales extremos sustanciales para la graduación de la penalidad aplicada, y la existencia de categorías de sanción de menor entidad determina que la sanción aplicada, como adelantara, traduce un ejercicio de punición que torna irrazonable y nulo por vicio en su finalidad el acto impugnado en ese aspecto -no así en su motivación, por haberse constatado y expresado los hechos que justifican el temperamento sancionatorio-.

Por ello, corresponde declarar la nulidad del acto, correspondiendo devolver las presentes actuaciones al ente demandado a los efectos que dicte un nuevo acto conforme las pautas expresadas en el presente considerando, fijando una multa de menor entidad a la que le fuera aplicada. No corresponde por el contrario sustituir a la administración en el ejercicio de las funciones que les son propias, en este aspecto. Habría, pues, una doble sustitución. En primer lugar, obligando a la autoridad administrativa a concretar una actividad que, en rigor, no le es jurídicamente exigible, como sería aplicar una sanción fijada

judicialmente. En segundo lugar, al reemplazar el juez al ente público en la elección de la sanción y su graduación, aquél asume el ejercicio de una función valorativa que la norma le atribuye a la administración (conf. Comadira, Julio R. en "Derecho Administrativo. Acto administrativo. Procedimiento Administrativo. Otros Estudios?", editorial Lexis Nexis Abeledo - Perrot, edición 2003, págs. 518/519). Una actuación jurisdiccional así concebida sería violatoria del principio de división de poderes, porque con ella la Justicia asumiría una función valorativa y sustitutiva que no le es propia (ob.cit., y esta alzada causa N° 2604/11, caratulada "Telecom Argentina S.A. c/ Municipalidad de San Isidro -secretaría de producción y defensa del consumidor s/ impugnación de acto administrativo" del 11/07/11).

11°) En cuanto a la imposición de costas, atento el modo en que propongo que se resuelva lo sustancial, entiendo que las mismas deben aplicarse -en ambas instancias- en el orden causado; ello en la medida de lo dispuesto por el art. 51 inc. 1 del CCA.

12°) Por ello, en mérito a las consideraciones precedentemente expuestas, propongo: i) Hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto por la demandada y revocar la sentencia dictada en cuanto declaró la ilegitimidad del acto por vicios en la motivación del mismo. Por otro lado, se declara la ilegitimidad del acto -en los términos de la apelación adhesiva- ante la desproporcionalidad de la multa impuesta. En consecuencia, devolver las presentes actuaciones al ente demandado a los efectos que dicte un nuevo acto conforme las pautas expresadas en el presente fallo, fijando una multa en menor porcentaje a la aplicada; ii) Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado (cfr. art. 51 inc. 1 ley 12008, texto según ley 14.437); iii) Volver los autos al acuerdo a efectos de tratar lo correspondiente a los honorarios profesionales. ASI VOTO.

El Sr. Juez Hugo Jorge Echarri vota en igual sentido y por los mismos fundamentos, con lo que terminó el acuerdo dictándose la siguiente SENTENCIA En virtud de todo lo expuesto, este Tribunal RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto por la demandada y revocar la sentencia dictada en cuanto declaró la ilegitimidad del acto por vicios en la motivación del mismo. 2°) Por otro lado, se declara la ilegitimidad del acto -en los términos de la apelación adhesiva- ante la desproporcionalidad de la multa impuesta. En consecuencia, devolver las presentes actuaciones al ente demandado a los efectos que dicte un nuevo acto conforme las pautas expresadas en el presente fallo, fijando una multa en menor porcentaje a la aplicada; 3°) Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado (cfr. art. 51 inc. 1 ley 12008, texto según ley 14.437); 4°) Volver los autos al acuerdo a efectos de tratar lo correspondiente a los honorarios profesionales. Se deja constancia que la Sra. Ana María Bezzi no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia. Regístrese y notifíquese.

011338E