

En la ciudad de Mar del Plata, a los **08 días del mes de octubre del año dos mil trece**, reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en dicha ciudad, en **Acuerdo Ordinario**, para pronunciar sentencia en la causa **C-4076-MP1 "SOFTEX S.A. Y OTROS c. A.R.B.A. s. PRETENSION ANULATORIA - OTROS JUICIOS"**, con arreglo al sorteo de ley cuyo orden de votación resulta: señores Jueces doctores **Riccitelli, Mora y Sardo**, y considerando los siguientes:

ANTECEDENTES

I. El titular del Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 del Departamento Judicial Mar del Plata dictó sentencia mediante la cual rechazó íntegramente la pretensión ventilada en la especie, impuso las costas en el orden causado y reguló los honorarios profesionales de la Dra. María Leandra Debandi -letrada patrocinante de la parte actora- en la suma de PESOS CINCO MIL (\$ 5.000,00) [v. fs. 109/119].

II. Declarada por esta Cámara la admisibilidad formal del recurso de apelación interpuesto a fs. 127/131 por los coaccionantes Raúl Alberto Maisonnave y Roberto Jorge Basso [cfr. Res. de fs. 143/144], y puestos los autos al Acuerdo para Sentencia -providencia que se encuentra firme-, corresponde votar las siguientes:

CUESTIONES

1. ¿Es fundado el recurso interpuesto por la parte actora a fs. 127/131?

En caso afirmativo,

2. ¿Deviene abstracto el tratamiento del recurso interpuesto a fs. 139 contra la regulación de honorarios practicada en la instancia anterior?.

A la primera cuestión planteada el señor Juez doctor Riccitelli dijo:

I.1. Al exponer las razones que lo llevaron a rechazar la presente acción, el **a quo** aclaró que ésta se dirigía a

obtener la anulación de la Resolución administrativa N° 740/06 -a través de la cual se aplicó a la sociedad de hecho denominada Basso Roberto y Maisonnave Raúl una multa de pesos siete mil doscientos (\$ 7.200,00) por infracción a los deberes formales, responsabilizándose solidariamente por su cumplimiento a los integrantes de dicha entidad- y de la Disposición Delegada PC N° 199/09 [acto confirmatorio de la mencionada resolución].

Seguidamente recordó que al fundar su impugnación los actores sostuvieron que: **a)** la conducta sancionada por dichos actos obedeció a un error excusable, ya que no presentaron oportunamente las declaraciones juradas informativas CM 13 debido a que desconocían que dicha carga se encontraba vigente desde el 01-11-2003, habiendo subsanado su omisión inicial; **b)** la aplicación de cualquier sanción en razón del aludido incumplimiento resultaba desproporcionada e irrazonable, desde que éste no proyectó efecto alguno respecto de la actividad desplegada por el Fisco, y **c)** la extensión de responsabilidad dispuesta respecto de los integrantes de la sociedad accionada resultaba improcedente.

Al abordar la objeción relativa a la irrazonabilidad y desproporción de la multa en cuestión -único cuestionamiento cuyo rechazo objetan los actores ante esta Alzada-, el magistrado de grado puso de relieve que el art. 30 del Código Fiscal preveía que los contribuyentes y demás responsables tenían el deber de cumplir con las cargas formales que dicha codificación les imponía, así como también con las establecidas por las reglamentaciones fiscales que dicte la autoridad pública, a los efectos de permitir o facilitar la recaudación, fiscalización y determinación de los gravámenes.

Seguidamente, recordó que el art. 52 del referenciado ordenamiento jurídico normaba que el incumplimiento de los deberes formales a cargo de los contribuyentes, dentro de los plazos dispuestos al efecto, era reprimido con multa graduada

entre las sumas de pesos doscientos (\$ 200,00) y pesos treinta mil (\$ 30.000,00), estableciendo -asimismo- que cuando la trasgresión formal consistía en la no presentación de declaraciones juradas la penalidad era de pesos doscientos (\$ 200,00), en tanto que cuando el contribuyente era una sociedad, asociación o entidad, la sanción por falta de presentación de declaraciones juradas se elevaba a pesos cuatrocientos (\$ 400,00-).

Del texto de dichas normas desprendió que el fundamento de las sanciones descriptas radicaba en la mera violación del orden jurídico, con independencia de la calificación que la conducta reprimida pudiera merecer, por cuanto a través de las mentadas penalidades se perseguía la sujeción de los contribuyentes a la reglamentación fiscal.

Desde tal atalaya, postuló que, habiéndose acreditado en el marco del expediente administrativo N° 2306-78203/05 que la firma Basso Roberto y Maisonnave Raúl sociedad de hecho incumplió con el deber formal de presentar dieciocho (18) declaraciones juradas CM 13 y soporte magnético de retenciones y percepciones correspondientes a los períodos 10/2003 a 03/2005 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no cabía predicar la ilegalidad de los actos administrativos impugnados en cuanto aplicaron a la aludida entidad una multa de pesos siete mil doscientos (\$ 7.200,00.-), en tanto tal penalidad resultaba de sancionar la ausencia de presentación de cada uno de dichos formularios con un monto de pesos cuatrocientos (\$ 400,00), tal como preceptuaba el art. 52 del Código Fiscal.

Por esta senda, pregonó que una vez comprobada la infracción relativa a la falta de presentación de las mencionadas declaraciones juradas, el Ente Recaudador se limitó a aplicar la sanción pecuniaria contemplada para dicha trasgresión en la norma que regía el caso, razón por la cual

no era dable calificar de irrazonable o desproporcionado tal obrar.

Con todo, descartó que la multa en cuestión luciera manifiestamente irrazonable y desproporcionada frente a la falta atribuida a la sociedad contribuyente.

2. En su memorial de agravios de fs. 127/131, los coaccionantes Raúl Alberto Maisonnave y Roberto Jorge Basso expresan disconformidad arguyendo que la multa por incumplimiento de sus deberes formales que le impusieron los actos cuestionados resulta palmariamente irrazonable e infundada, por cuanto la ausencia de presentación oportuna de los formularios CM13 y soporte magnético de retenciones y percepciones no obstaculizó en forma alguna la actividad del Fisco bonaerense, en tanto tales instrumentos se dirigían a suministrar datos que fueron tempestivamente proporcionados a la Administración a través de las declaraciones juradas CM03.

En ese andar, refieren que la total ausencia de afectación a bien jurídico alguno derivada de la omisión de integrar los mentados formularios priva de todo sustento a la penalidad pecuniaria impugnada.

Aducen que la falta de entrega oportuna de los instrumentos en cuestión no impidió la fiscalización y determinación de los correspondientes anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, desde que éstos fueron estimados por la contribuyente por conducto de las declaraciones juradas CM03, las cuales contienen -entre otros datos- la misma información que las declaraciones juradas CM13 y soporte magnético de retenciones y percepciones.

Destacan, por otra parte, que la sociedad contribuyente únicamente incumplió con una de las múltiples obligaciones formales que se hallaban a su cargo, y que no presenta antecedente alguno relativo al incumplimiento de sus cargas informativas.

Como corolario de lo expuesto, solicitan a esta Alzada que revoque el fallo en crisis y acoja la presente acción, anulando los actos impugnados atento la total falta de razonabilidad y fundamentos de la multa impuesta a la firma contribuyente.

3. En su réplica al memorial de los actores, la demandada manifiesta su conformidad frente a lo resuelto en la instancia de origen, controvirtiendo los argumentos ensayados en el escrito de fs. 127/131 y solicitando, en consecuencia, el rechazo del embate articulado [cfr. fs. 135/137].

II. El recurso merece prosperar.

1.a. De una detenida lectura del escrito inicial de fs. 41/48 advierto que los Sres. Roberto Jorge Basso y Raúl Alberto Maisonnave y la sociedad de hecho denominada Basso Roberto y Maisonnave Raúl interpusieron la presente pretensión anulatoria contra la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.), con el objeto de obtener la invalidación de la Resolución N° 740/2006 y de la Disposición Delegada N° 199/2009 [dictadas en el marco del expediente administrativo N° 2306-78203/2006 por el Gerente Regional del Polo Turístico Sur de la entonces Dirección Provincial de Rentas y por la Gerente de Asuntos Jurídicos de A.R.B.A. respectivamente], actos a través de los cuales la Administración: **a)** declaró que la firma coaccionante incumplió con los deberes formales que le imponía el art. 30 del Código Fiscal -t.o. 2004- en razón de no haber presentado las declaraciones juradas CM13 y soporte magnético de retenciones y percepciones correspondientes a los anticipos 10 de 2003 a 03 de 2005 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; **b)** sancionó tal omisión aplicando a la contribuyente una multa de pesos siete mil doscientos (\$ 7.200,00) según las previsiones del art. 52 del ordenamiento fiscal, y **c)** responsabilizó solidariamente por el cumplimiento de tal

penalidad a los Sres. Roberto Jorge Basso y Raúl Alberto Maisonnave atento su carácter de administradores de la sociedad [cfr. fs. 46/47 y 75/78 de las referidas actuaciones administrativas, acollaradas a la causa].

Al fundar su impugnación los accionantes sostuvieron -al igual que ante esta instancia revisora- que la imposición de la multa en cuestión resultaba irrazonable, en tanto la información que suministraban al Fisco las declaraciones juradas cuya presentación por desconocimiento se omitió (identificadas como "CM13" y soporte magnético de retenciones y percepciones) era idéntica a la que fuera oportunamente proporcionada por conducto de las declaraciones juradas CM03, no habiéndose, por ende, afectado en forma alguna la actividad fiscalizadora y determinativa que respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos desarrollaba el Ente Recaudador.

b. Al contestar tal reproche, la demandada arguyó -en esencia- que al haberse comprobado en sede administrativa que la sociedad de hecho contribuyente incurrió en una trasgresión a sus deberes formales (omisión de integrar los formularios CM13) susceptible de conformar la infracción prevista en el art. 52 cuarto párrafo del Código Fiscal -t.o. 2004- (ausencia de presentación de declaraciones juradas), los actos cuestionados, en cuanto aplicaron la sanción específicamente contemplada en dicha norma para tal desobediencia, resultaban legítimos.

2. Delineados los contornos de la presente litis, recuerdo que el art. 30 del Código Fiscal -t.o. 2004- (actual art. 34 en t.o. 2011) impone a los contribuyentes y demás responsables fiscales la carga de cumplir con los deberes formales que dimanen de dicho ordenamiento y de las reglamentaciones dictadas por la Autoridad de Aplicación, con el fin de permitir o facilitar la recaudación, fiscalización y determinación de los gravámenes.

En el marco de dicha obligación general de colaboración, el mentado precepto establece que -sin perjuicio de otras exigencias específicas- los responsables tributarios deberán: **a)** presentar declaraciones juradas; **b)** comunicar al Fisco cualquier cambio de situación que pudiere dar lugar a hechos imponible o modificar o extinguir los existentes; **c)** conservar y presentar documentos que refieran a hechos imponible o que resulten útiles a los efectos de controlar la veracidad de las declaraciones juradas; **d)** contestar los pedidos de informes y aclaraciones emanados de la Autoridad de Aplicación; **e)** acreditar personería cuando correspondiere; **f)** presentar a requerimiento de la Administración constancia de iniciación de trámites ante organismos nacionales, provinciales o municipales y, **g)** facilitar, en general, las tareas de verificación, fiscalización y determinación impositiva.

Se ha pretendido de tal forma dotar al Ente Recaudador de las herramientas necesarias para alcanzar un adecuado flujo de información que le permita fijar con la mayor certeza posible las obligaciones fiscales, así como también fiscalizar su cumplimiento, llegando el legislador bonaerense a extender -con tal norte- la mentada obligación de asistencia a terceros ajenos a la relación tributaria, al establecer en el art. 32 del Código Fiscal que, a requerimiento de la Autoridad de Aplicación, éstos deberán brindar las precisiones que respecto de los hechos imponible que deban conocer les fueren solicitadas.

Con el objeto de asegurar la consecución de tales fines, el art. 52 del Código Fiscal -t.o. 2004- (actual art. 60 en t.o. 2011) fija un elenco de sanciones pecuniarias dirigidas a punir las omisiones que se verifiquen frente a la exigencia de colaboración descrita. En ese andar, dicha norma preceptúa -en su primer párrafo- que el incumplimiento genérico de deberes formales será reprimido con una multa que se graduará

entre las sumas de pesos doscientos (\$ 200,=) y la de pesos treinta mil (\$ 30.000,=), reglando a continuación que la omisión de abastecer a requerimientos concretos de información -propia o de terceros- formulados por el Fisco será castigada con una penalidad mínima de pesos mil (\$ 1.000,=) y una máxima de pesos cuarenta y cinco mil (\$ 45.000,=), fijando -finalmente- en su párrafo cuarto una multa automática para la falta de presentación de declaraciones juradas de pesos doscientos (\$ 200,=), si se tratare de contribuyentes o responsables unipersonales, y de pesos cuatrocientos (\$ 400,=), si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase. Se trata -en fin- de mecanismos correctivos que el legislador local diseñó a los efectos de encauzar las relaciones jurídicas tributarias y, así, combatir los desvíos en que pudieren incurrir los sujetos obligados para con el ente a cargo de recaudar la hacienda pública [arg. doct. esta Alzada causas **P-3788-MP2 "A&J STAR S.R.L."**, sent. de 21-V-2013 y **D-1737-MP1 "Cremona"**, sent. de 30-VII-2013].

Ahora bien, el ejercicio de potestad sancionatoria de la Administración que traduce la aplicación de las penalidades descritas -al igual que la totalidad de la actividad pública- debe hallarse presidido por el principio general razonabilidad que deriva de los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional, el cual exige -además de los requisitos ineludibles de fin público, medio adecuado y ausencia de iniquidad manifiesta- que el comportamiento estatal guarde adecuada proporcionalidad con los fines a cuya consumación se orienta [arg. doct. S.C.B.A. causas B. 59.590 "Lommo", sent. de 09-V-2001 y B. 60.982 "Font", sent. de 24-XI-2010].

Desde esta atalaya, el control de razonabilidad de los actos administrativos enjuiciados en el caso de marras impone al órgano jurisdiccional, ineludiblemente, la faena de

verificar -ante el concreto planteo de irrazonabilidad en tratamiento- si la sanción que aquellos imponen a la entidad contribuyente se justifica -o no- frente al objetivo a cuya satisfacción propende, cual es disuadir a los contribuyentes de incurrir en comportamientos susceptibles de afectar, en alguna medida, la obtención por el Fisco de información necesaria para permitirle o facilitarle la recaudación, fiscalización y determinación de los tributos.

3. Contemplando el panorama trazado, estimo que mal puede concluirse que los actos sancionatorios impugnados superan el test de razonabilidad propuesto, toda vez que se dirigen a punir una omisión que en manera alguna pudo erigirse en obstáculo para la actividad determinativa y fiscalizadora que respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos despliega el Ente Recaudador.

Repárese que -como quedara compendiado en el apartado "II.1."- la parte actora afirmó en demanda que la información que reflejan los instrumentos cuya falta de presentación castigan los actos atacados (declaraciones juradas CM13 y soporte magnético de retenciones y percepciones correspondientes a los anticipos 10 de 2003 a 03 de 2005 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos) había sido tempestivamente puesta en conocimiento de la Administración a través de las declaraciones juradas CM 03, cuyo contenido era idéntico al de los formularios que omitió integrar; postulado fáctico que, de un lado, se halla incontrovertido por la demandada [la que no siquiera brindó precisión alguna respecto de la utilidad, conveniencia o beneficio que para la determinación y fiscalización de la mentada gabela reportarían puntual y específicamente las declaraciones juradas CM13 por fuera de la información recepcionada a través de la CM03] y, de otro, es dable de ser confirmado por conducto de las constancias del expediente administrativo N° 2306-0078203/2005 -acollarado a la especie-, desde que a fs.

62 y 63 de dichas actuaciones obran en copia respectivamente las declaraciones juradas CM13 y CM 03 de la accionada correspondientes al anticipo 12 de 2004 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pudiendo corroborarse que las referencias que constan en el primero de los mencionados formularios (total ingresos de la sociedad en el país, coeficiente de liquidación aplicado a éstos y total de retenciones y percepciones) se reiteran en el pliego identificado como CM03.

Así, la punición que portan los actos impugnados resulta irrazonable, puesto que, lejos de revelarse como útil para alcanzar la finalidad perseguida por el legislador al sancionar el incumplimiento de los deberes formales a cargo de los contribuyentes, cual es, reitero, desalentar aquellos comportamientos susceptibles de privar al Fisco de la información necesaria para permitirle o facilitarle la recaudación, fiscalización y determinación de los tributos, tal sanción luce completamente alejada de dicho cometido en tanto castiga una omisión que no privó a la Administración del conocimiento de dato alguno.

No se me escapa que la demandada afirmó en ambas instancias que las faltas contempladas en el art. 52 del Código Fiscal son de tipo objetivo y que, por ende, basta con verificar su materialización para tornar aplicables las sanciones que dicha norma les asigna, sin que sea necesario comprobar la existencia de un elemento intencional en el infractor. Empero, mal puede juzgarse que la ausencia de un componente volitivo en la configuración de las mentadas trasgresiones formales dispensa a la Administración de la obligación de obrar con razonabilidad al punir éstas, en tanto la adecuada proporcionalidad que debe mediar entre los actos del Estado y los fines a los que éstos se encaminen constituye un presupuesto de validez de la totalidad de la actuación pública [cfr. doct. S.C.B.A. causas B. 58.622

"Marin", sent. de 30-V-2007 y B. 59.575 "Pequeño", sent. de 21-12-2011].

Con todo, la absoluta ausencia -en el caso- de efectos disvaliosos derivados de la omisión sancionada por conducto de la Resolución N° 740/2006 y de la Disposición Delegada N° 199/2009 torna irrazonables e injustificados tales actos, correspondiendo, por ende, hacer lugar al recurso de apelación en estudio, revocar la sentencia de grado y acoger la presente pretensión impugnatoria, anulándose aquellos.

III. Si lo expuesto es compartido, habré de proponer al Acuerdo hacer lugar al recurso incoado a fs. 127/131, revocar el fallo en crisis, acoger la pretensión interpuesta y anular -por los fundamentos expuestos- la Resolución N° 740/2006 y la Disposición Delegada N° 199/2009. Las costas de ambas instancias deberían ser soportadas por la demandada atento su objetiva calidad de vencida [cfr. arts. 51 inc. 1° y 77 inc. 1° del C.P.C.A. -texto según ley 14.437- y 274 del C.P.C.C.] y, atento el modo como se propicia la resolución de la presente causa (revocación de la sentencia de grado), corresponde -por imperio del rito aplicable a este proceso (arts. 77 inc. 1° del C.P.C.A. y 274 del C.P.C.C.), para evitar una solución discordante y a tenor de la ausencia de firmeza según se desprende de fs. 139- adecuar el monto de los honorarios al nuevo pronunciamiento.

Así, evaluando la labor desarrollada por la Dra. María Leandra Debandi -letrada patrocinante de la parte actora- a la luz de los parámetros previstos en los arts. 14, 16, 21, 23, 44 -primer párrafo, inciso "a"- y ccds. de la ley arancelaria, propondré fijar sus estipendios profesionales por las tareas desplegadas en la instancia de grado en la suma de PESOS UN MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS (\$ 1.656,00), con más el aporte de ley [conf. arts. 1°, 10, 14, 16, 44 -primer párrafo, inciso "a"-, 54 y ccds. del Dec. ley

8.904/77; 12 inc. "a" y 16 de la ley 6.716 y art. 274 del C.P.C.C.].

Se deja constancia que al efecto de fijar los estipendios profesionales **supra** regulados se ha tomado como base de cálculo **ad hoc** la suma de PESOS SIETE MIL DOSCIENTOS (\$ 7.200,00) -monto de la multa cuya anulación resulta objeto de la presente **litis** (cfr. escrito de demanda de fs. 41/48)- [cfr. argto. art. 23 -primer párrafo- del Dec. ley 8904/77].

Voto a la primera cuestión planteada por la **afirmativa**.

Los señores Jueces doctor Mora y doctora Sardo, con igual alcance y por idénticos fundamentos a los brindados por el señor Juez doctor Riccitelli, votan a la primera cuestión planteada por la **afirmativa**.

A la segunda cuestión planteada el señor Juez doctor Riccitelli dijo:

I.1. En oportunidad de dictar sentencia fondal el magistrado de grado reguló honorarios profesionales a favor de la Dra. María Leandra Debandi -letrada patrocinante de la parte actora- en la suma de PESOS CINCO MIL (\$ 5.000,00), con más los correspondientes aportes previsionales de ley.

2. A fs. 139 la parte actora interpuso recurso de apelación contra dichos estipendios en virtud de considerarlos elevados.

II. He de responder afirmativamente a la segunda cuestión planteada.

Es que en virtud de la solución alcanzada al votar la primera cuestión -esto es la revocación de la sentencia fondal de fs. 109/119, el acogimiento de la presente acción y la consiguiente adecuación de los honorarios regulados para evitar una situación discordante con el resultado del pleito - se ha desvanecido el interés de la parte actora en cuestionar por elevados los emolumentos fijados por el **a quo**, en tanto éstos han quedado sin efecto.

En tal sentido, cabe recordar que la Suprema Corte de Justicia provincial ha sostenido en reiteradas oportunidades que no es función de la judicatura emitir opiniones abstractas [cfr. doct. causas Ac. 82.248, sent. de 23-IV-2003; Ac. 85.553, sent. de 31-III-2004, entre muchas otras], ya que los jueces no están habilitados para hacer declaraciones teóricas o generales, debiendo limitarse en la sentencia a resolver el "caso" que se ha sometido a su decisión, donde el interés de quien acciona debe subsistir al momento de dictarse la sentencia [cfr. doct. S.C.B.A. causa B. 61.703, sent. de 14-II-2000; doct. esta Alzada causa **M-512-BB1 "Institución Salesiana San Francisco Javier"**, sent. de 25-VIII-2009 y sus citas]. Y ese interés es el que juzgo ausente en torno del cuestionamiento vertido respecto del monto de los honorarios regulados en la instancia anterior.

Voto a la segunda cuestión planteada por la **afirmativa**.

Los **señores Jueces doctor Mora y doctora Sardo**, por idénticos fundamentos a los brindados por el señor Juez doctor Riccitelli, votan a la segunda cuestión planteada por la **afirmativa**.

De conformidad a los votos precedentes, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, dicta la siguiente:

SENTENCIA

1. Hacer lugar al recurso incoado a fs. 127/131, revocar el fallo en crisis, acoger la pretensión interpuesta y anular -por los fundamentos expuestos- la Resolución N° 740/2006 y la Disposición Delegada N° 199/2009. Las costas de ambas instancias se imponen a la demandada, atento su objetiva calidad de vencida [cfr. arts. 51 inc. 1° y 77 inc. 1° del C.P.C.A. -texto según ley 14.437- y 274 del C.P.C.C.]

2. Readecuar al resultado del pleito los estipendios profesionales por labores desplegadas ante la instancia anterior de la Dra. María Leandra Debandi -letrada

patrocinante de la parte actora-, fijándolos en la suma de PESOS UN MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS (\$ 1.656,00), con más el correspondiente aporte de ley [conf. arts. 1º, 10, 14, 16, 44 -primer párrafo, inciso "a"-, 54 y ccds. del Dec. ley 8.904/77; 12 inc. "a" y 16 de la ley 6.716 y art. 274 del C.P.C.C.].

3. Declarar abstracto el tratamiento del recurso de apelación interpuesto a fs. 139 contra la regulación de honorarios practicada en la instancia anterior

4. Estése a la regulación de honorarios de alzada que por separado se efectúa.

Regístrese, notifíquese y devuélvanse las actuaciones al Juzgado de origen por Secretaría. Fdo: Dres. Elio Horacio Riccitelli - Roberto Daniel Mora - Adriana M. Sardo - María Gabriela Ruffa, Secretaria.