LA PLATA, fecha del registro 22/9/2023).----------

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0146498, año 2014, caratulado **"MEXICHEM ARGENTINA S.A."**.----------

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con los recursos de apelación interpuestos a fojas 2337/2344 por el Sr. Francisco José Lagger, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Mario A. F. Sacchi; a fojas 2359/2385, por la Dra. Analía Alejandra Sánchez en carácter de gestora de negocios (artículo 48 del C.P.C.C.B.A.) de la firma **MEXICHEM ARGENTINA S.A.** (actuar ratificado a fs. 2481/2489); recurso este último al que adhieren a fs. 2477, la Sra. Verónica Rosa Medina y a fs. 2479 el Sr. Osvaldo Héctor Prono, ambos con el patrocinio letrado de la Dra. Analía Alejandra Sánchez; todos contra la Disposición Delegada (SEFSC) Nº 1841, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 4 de septiembre de 2017.----------

------Por el acto citado, obrante a fs. 2296/2322, se determinan las obligaciones fiscales de la firma citada (CUIT 30-50411502-6) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Régimen General de Percepción, correspondientes al período 2012 (enero a diciembre), estableciendo el monto de las percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos un millón quinientos ochenta y tres mil ciento setenta y siete con tres centavos ($ 1.583.177,03), suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y modificatorias). Se impone una multa por Omisión del cincuenta por ciento (50%) del tributo adeudado, por haberse configurado la conducta reprimida en el artículo 61, segundo párrafo, del citado cuerpo normativo, aplicándose asimismo recargos del sesenta por ciento (60%), calculados sobre los montos de percepciones omitidas por el agente durante el período fiscalizado con más los accesorios de ley, conforme artículo 59 inc. f) del citado código. Por su parte, se declara la responsabilidad solidaria de los Sres. Hilton Guemra Saporski Filho, Osvaldo Héctor Prono, Francisco José Lagger, Verónica Pavón y Verónica Rosa Medina atento lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.----------

------A fojas 2496 se elevan los actuados a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), y a fs. 2498 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 1° Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala I.---------

------Que, a fs. 2508, acreditado el pago de las contribuciones de Ley, se da traslado del recurso a la Representación Fiscal (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su responde a fs. 2510/2519.----------

------Por su parte, y en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley N° 7603/70 (artículos 15 y 20 inc. a) apart. 3), a fs. 2535/2536, se dispuso como medida para mejor proveer, requerir a la Representación Fiscal de la Agencia de Recaudación, informe sobre un listado de contribuyentes individualizados por la apelante a fs. 2526/2527, si han presentado las DDJJ para las posiciones correspondientes al período fiscal 2012 -enero a diciembre- y abonado las mismas, en caso de corresponder. A fs. 2543/2545 obra respuesta de la mencionada repartición ----------

------Así las cosas, a fs. 2546 se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Pablo Germán Petraglia en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 58/22, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). En materia probatoria, se tienen por agregada la documental anexa al recurso y se rechaza la informativa ofrecida por innecesaria para la resolución de la causa. Asimismo, en atención a estado del trámite, se llaman "autos para sentencia", el que ha quedado consentido (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).----------

Y CONSIDERANDO: I.- Atendiendo a la identidad de agravios y las distintas adhesiones producidas al recurso interpuesto por la representante de la firma de autos, se decribirá el contenido traído en dicho remedio procesal.----------

------Que el apelante comienza el relato de su recurso señalando que, a los fines de practicar las percepciones a sus clientes, la firma utilizó el criterio de considerar el lugar de entrega de la mercadería, para luego, en caso de que dicha entrega se efectuara en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, aplicar la alícuota que consta en el Padrón web de ARBA.----------

------Añade que no es una forma de justificar la omisión de actuar como agente respecto de determinadas operaciones, sino que responde a una razonable

interpretación del criterio en base a normas constitucionales. Recuerda que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que las provincias imponen de acuerdo al art. 75 inciso 2) de la Constitución Nacional, es un gravamen que recae sobre el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad en la jurisdicción de que se trate y que el sustento territorial es esencial en el gravamen.----------

------Sustenta que la resolución atacada señala que se atiene al cumplimiento del requisito de territorialidad a partir de lo dispuesto por el artículo 318 de la Disposición Normativa "B" 01/2004, pero que ese artículo sólo se refiere a los sujetos activos del régimen (agentes de percepción) y respecto a ello no hay controversia desde que su mandante posee establecimiento fabril, comercial y su administración en la Provincia de Buenos Aires y desde hace varios años actúa como agente de recaudación del fisco provincial.----------

------Por su parte se agravia al sostener que ni de la resolución apelada ni del artículo citado surge el análisis del cumplimiento de tal requisito en el caso respecto de las operaciones en sí o de los sujetos pasivos del régimen.----------

------En otro punto plantea que, no puede haber responsabilidad solidaria sin incumplimiento por parte del deudor principal y que en el caso se pretende imponer a su parte la supuesta obligación de ingresar como responsable solidario el gravamen que supuestamente les correspondería a los responsables por deuda propia (clientes). Ahora bien, añade que, la mayor parte de los ajustes de autos corresponderían a sujetos que estarían en el padrón web de ARBA (es decir, contribuyentes de esa jurisdicción) aun cuando su mandante no practicó percepciones por cuanto la mercadería vendida no fue entregada en la Provincia de Buenos Aires.----------

------Aún de admitirse la posición fiscal respecto de que el régimen de recaudación se debe aplicar a todos los sujetos del padrón (sin tener en cuenta el lugar de entrega de la mercadería), asevera que tampoco debería prosperar el ajuste propuesto dado que si los clientes en cuestión se encuentran inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires, presentan usualmente declaraciones juradas e ingresan el gravamen correspondiente, conforme debe surgir de los propios registros obrantes en poder del Organismo.----------

------Expone que tal circunstancia implicaría que se pretende determinar una responsabilidad solidaria de su representada respecto de una deuda que no se sabe siquiera si existe en cabeza del deudor principal. Dado que el Organismo recaudador no identificó siquiera los supuestos contribuyentes (clientes de Mexichem) ni cuál es su situación fiscal en forma previa a determinar un ajuste en cabeza de su mandante.----------

------Hace notar que de este modo y en todos los casos, nos encontraríamos frente a un enriquecimiento ilícito para el Organismo, desde que se pretende intimar al responsable solidario respecto de una deuda cancelada por el deudor principal.----------

------Destaca que, respecto del importe que se habría omitido, el Fisco habría individualizado las operaciones y a los clientes involucrados. ----------

------Por otra parte, se agravia de la arbitraria valoración de la prueba señalando que, si se analiza el papel de trabajo obrante a fs. 2273, surge que el Fisco no tomó en consideración diversas contestaciones de los oficios remitidos a los proveedores mencionando que "NO cumple con inf. 208".----------

------Agrega que el Organismo Recaudador rechazó las respuestas brindadas por ciertos oficiados, por el supuesto incumplimiento de ciertos "extremos" que no detalla siquiera cuales son.----------

------Plantea que, en caso que el Fisco tuviera dudas respecto de las respuestas brindadas por los oficiados, cuenta con la facultad y deber de confrontar lo informado con las constancias y registros que obran en su poder, o -en su caso- requerir a los contribuyentes una ampliación de lo informado, a los fines de despejar cualquier incertidumbre.----------

------Por lo tanto, insiste en señalar que, si bien es facultativo de los juzgadores la valoración de la prueba, resulta imprescindible considerar en su conjunto las pruebas producidas y no omitir aquellas que se vinculan estrechamente con lo que es materia de decisión y aparecen prima facie conducentes para la solución del pleito.----------

------Por lo expuesto, solicita que se tome en consideración las respuestas de oficio aportadas en las actuaciones administrativas y que fueran indebida y arbitrariamente dejadas de lado por parte del fisco provincial.----------

------En otro punto plantea la inobservancia de corregir los errores en la liquidación practicada por el Fisco advertidos por su mandante y que consiste en la existencia de facturas y de notas de débito que se anularon totalmente, pero que no han sido descontadas de la liquidación practicada por la ARBA.-----

------Agrega que no corresponde incluir a las facturas anuladas en el listado de las operaciones ajustadas por la sencilla razón de que, si no existió la operación, no corresponde percepción.----------

------Señala que, si la factura original no tenía percepciones, su anulación mediante la emisión de una nota de crédito no va a contener ninguna devolución de percepción (porque simplemente se corresponde con una factura anulada, porque la operación nunca existió).----------

------Avanzando en ese razonamiento, afirma que el Fisco incurrió en dos errores: primero en omitir efectuar un análisis de toda la documentación acompañada por su parte en oportunidad de efectuar el descargo, por considerar que en las notas de crédito no había percepciones contabilizadas, y en segundo lugar, las operaciones de cancelación de facturación con las notas de crédito correspondiente sí han sido aportadas por su mandante al momento de efectuar el descargo correspondiente, motivo por el cual no se comprende como el Fisco ha omitido revisar este punto, e insistir como justificativo de su accionar como si mandante hubiese omitido acompañarlo.----------

-----Plantea una serie de irregularidades en el procedimiento administrativo comenzando por la omisión de aplicar la regla de las cargas probatorias dinámicas, por lo cual no se trata, simplemente que esa parte no esté de acuerdo con los argumentos expuestos por el fisco, sino que se trata de quién se encuentra en mejores condiciones de probar los hechos, porque simplemente los datos que se le exigen a su mandante de un tercero, es información que surge de la propia administración.----------

------Argumenta que, además de encontrarse legalmente obligado a hacerlo, el organismo fiscal es el único sujeto con potestades legales de verificar el cumplimiento dado por el contribuyente a sus obligaciones fiscales.----------

------Agrega que, en esa etapa, mientras tramita el procedimiento administrativo (es decir en el iter de formación del acto determinativo), la carga de la prueba

recae, principalmente, en la administración que ha dictado el mismo, máxime en el caso de autos en el cual se pretende determinar responsabilidad sin siquiera haber verificado la situación del cliente (contribuyente) si ha cumplido o no sus obligaciones tributarias propias.----------

------Señala que como ya se ha expuesto, el Fisco no puede desconocer las constancias que obran en su poder, más allá de que por medio del presente su parte ofreció y ofrecerá nuevamente prueba a los fines de acreditar la situación frente al gravamen de los clientes respecto de los cuales se pretende el ajuste.-

------Concluye que la Administración Fiscal ha violado el principio de la realidad económica.----------

------En otro punto señala que la pretensión del fisco viola la garantía constitucional de la razonabilidad, en tanto falta proporcionalidad entre los medios y fines elegidos para hacer contribuir a su mandante por los conceptos objeto de ajuste. En efecto, el medio empleado por la administración para iniciar el presente procedimiento de determinación y para determinar ajuste supone el desconocimiento de la normativa aplicable al caso y a las normas constitucionales que claramente impiden exigir el pago de los citados conceptos.----------

------En base a las razones que fueron invocadas concluye la improcedencia de la aplicación de la sanción de multa en base a la supuesta omisión de tributo que se endilga en el acto en trato, por lo que anticipa que debe revocarse la citada aplicación, en razón de que no se ha configurado ni el elemento objetivo del tipo previsto en el art. 61 del Código fiscal y desde luego que tampoco se operó la tipicidad subjetiva que también exige la norma infraccional en trato.-----

------En el caso, expone que no es procedente la aplicación de la multa en razón de que no se configura el tipo objetivo ni el tipo subjetivo de la sanción, y en todo caso estamos frente a un error que resulta a todas luces excusable por derivar de una interpretación razonable y prudente de la normativa relevante.----

------Promulga que lo expresado tiene raigambre constitucional, toda vez que en ningún caso debe dejarse de tener en cuenta el riesgo de distorsionar la consideración del carácter subjetivo de las sanciones y vulnerar así el principio de inocencia previsto en el artículo 18 de la Constitución Nacional y en la

Constitución de la Provincia de Buenos Aires.----------

------Bajo estas condiciones, enuncia que su representada no ha tenido intención de cometer ninguna conducta jurídicamente reprochable, pues se inscribió y actuó como agente de percepción de acuerdo a una interpretación razonable de la normativa de aplicación que, en todo caso, pudo haber dado lugar a la configuración de un error excusable que permite descartar la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos requeridos por el tipo penal en trato.----------

------En subsidio, y para el supuesto de que se considere procedente el ajuste, solicita que se deje sin efecto la imputación formulada en el entendimiento de que su mandante ha actuado al amparo de un error excusable.----------

------Asimismo, agrega que las pretendidas imputaciones fueron efectuadas por ARBA a partir de la información y documentación brindadas por MEXICHEM S.A., lo cual sumado a la predisposición por parte del contribuyente con la inspección denota a las claras que esa parte en momento alguno pretendió ocultar su accionar, debido que, en todo momento consideró que se encontraba actuando dentro del marco de la legalidad. ----------

------De las consideraciones expuestas infiere, que la entidad interpretó de modo normal y razonable las disposiciones en juego, en todo caso, incurrió en un error excusable y, por ende, resulta excluida toda responsabilidad que al respecto pretenda atribuirse.----------

------Por otra parte, plantea la improcedencia de los intereses y su morigeración, señalando que en lo que hace a los intereses resarcitorios establecidos en el art. 96 del Código Fiscal, que el fisco aplicó en la resolución apelada, como accesorios por la supuesta omisión en el ingreso de las obligaciones tributarias en trato, resulta improcedente, no sólo por la exorbitancia, irrazonabilidad y desproporcionalidad de su cuantía en clara mengua de la garantía constitucional innominada de razonabilidad de los actos públicos (art. 31 Constitución Nacional) sino también por la ausencia de base legal para su determinación y por la aplicación del "anatocismo" (capitalización de intereses) todo ello en flagrante violación al principio constitucional de legalidad en materia tributaria protegida tanto por la constitución nacional como la de la Provincia de

Buenos Aires. ----------

------Reseña que la constitución en mora, que se produce automáticamente por el solo vencimiento del plazo, es lo que ha llevado a parte de la doctrina a decir que en las obligaciones tributarias la mora es "automática" u "objetiva". Ahora bien, la objetividad de la mora solamente tiene relación con esa falta de necesidad de interpelación que la ley contiene precisamente porque se trata de una obligación de plazo cierto, pero no con el elemento subjetivo necesario y elemental en la imputación al deudor de la responsabilidad del estado en mora.-

------Argumenta que en tal orden de consideraciones el incumplimiento no le es imputable al deudor de la obligación cuando el mismo se genera como consecuencia de un hecho ajeno a dicho sujeto, que tanto puede resultar de un supuesto de caso fortuito, como de fuerza mayor, culpa del acreedor, o cuando el retardo es consecuencia de un error excusable.----------

------No obstante, todo lo expuesto, advierte que igualmente se debería considerar la delimitación y la liberación de la responsabilidad de su mandante por dichos conceptos. Todo ello por cuanto, el agente de recaudación adeudaría los intereses desde el vencimiento para la presentación de su declaración jurada hasta la presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, sea con saldo a favor, sea que se pague con intereses. Si no ocurriera tal liberación, el organismo percibiría intereses de ambos deudores solidarios por la misma deuda cuando, según la normativa indicada, el pago de uno de los deudores libre a los demás.----------

------Respecto a la aplicación de los recargos establecidos en la disposición apelada, señala que existiendo en el presente una sanción específica tal como la multa por omisión, dicha normativa es la específicamente aplicable en materia sancionatoria, y por tanto resultan improcedentes los recargos contenidos en el régimen general del Código Fiscal.----------

------Por último, destaca que la pretensión de la Agencia es absolutamente ilegítima, irrazonable y desproporcionada por cuanto por la misma conducta, se pretende aplicar tres tipos de penalidades exorbitantes respecto de su mandante: intereses, recargos y multa, lo cual resulta absolutamente improcedente e inconstitucional.----------

------Con respecto a la extensión de la responsabilidad solidaria, el apelante señala que la administración no ha hecho más que extender automáticamente la responsabilidad solidaria en cabeza de quienes ostentaban un cargo dentro del órgano de administración de la sociedad contribuyente, pero en cambio, ha presumido la concurrencia de los extremos generadores de dicha responsabilidad. Así, presupone que los responsables han omitido el cumplimiento de los deberes a su cargo, como también que dicho incumplimiento les es atribuible a título de dolo o culpa.----------

------Agrega que la apreciación fiscal carece de todo fundamento fáctico y mucho menos tiene sustento en pruebas fehacientes e incontrastables que arrojen certeza alguna que permita destruir la buena fe y la debida diligencia que ha caracterizado el accionar de los presuntos sujetos responsables durante el ejercicio y gestión de sus funciones.----------

------En otro punto plantea la inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal señalando que es absolutamente ilegítima al excederse legislativamente la Provincia de Buenos Aires en competencias delegadas al Congreso de la Nación.----------

------Plantea que la responsabilidad solidaria que se atribuye a los directores no puede funcionar ya que por sí mismo no podían disponer del patrimonio del contribuyente principal, hecho que de suyo les impedía requerir a la sociedad los fondos necesarios para satisfacer presuntas deudas por Ingresos Brutos. Prescribe en esto existe una contradicción entre los arts. 18 y 21 del Código Fiscal toda vez que no puede, por un lado, atribuir responsabilidad a quienes administren y dispongan de los bienes de los contribuyentes y, por el otro, afirmar esa responsabilidad por el sólo hecho de no haber exigido fondos para afrontar los pagos: la contradicción es evidente, quién administra y dispone nada tiene que pedir, por lo tanto el art. 21 del Código Fiscal contiene una exigencia imposible de cumplir para excluirse de la responsabilidad.----------

------Ello, en tanto resulta inconstitucional por apartarse del régimen de responsabilidad dispuesto por la Ley General de Sociedades (ley 19.550), conforme lo ha dispuesto la Excma. Suprema Corte de Justicia Provincia en la causa "Raso".----------

------Por su parte, plantea la improcedencia de la responsabilidad solidaria en materia infraccional atribuida a los integrantes de órgano de administración societario, planteando la inconstitucionalidad del artículo 63 del Código Fiscal.- -

------En segundo lugar, la norma del artículo 63 del Código Fiscal sobre la cual se apoya la resolución en responde para extender la responsabilidad atribuida por las infracciones imputadas, altera el régimen de la responsabilidad penal tributaria a base de elementos objetivos y no subjetivos y de esta manera resulta vulnerado el principio rector por el cual no existe "responsabilidad sin culpa", de reconocida raigambre constitucional. En tal sentido, esta norma del código Fiscal es violatoria del derecho de defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional), por lo que deja también planteada su inconstitucionalidad.----------

II.- A su turno, la Representación Fiscal contesta los agravios, señalando en primer lugar, que los agravios esgrimidos en el recurso en traslado, constituyen una reiteración de los planteos formulados en la instancia previa de descargo, los cuales ya han sido analizados oportunamente, quedando demostrada palmariamente la improcedencia de los argumentos traídos como defensa.-------

------En torno a la alegada falta de fundamento del acto recurrido señala que de la lectura de sus considerandos surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado a la firma, sus sustento fáctico y fundamentos normativo, explayados de tal manera que se concluye en la existencia de diferencias a favor de ese Fisco provincial. Su ausencia denotaría falta de causa y motivación. Pero en cambio, su descripción se encuentra presente en las actuaciones.----------

------En consecuencia, afirma que obran en las presentes actuaciones todos los elementos probatorios necesarios y suficientes para sustentar que la firma de marras ha incurrido en incumplimiento de sus obligaciones fiscales en su carácter de Agente de recaudación, del Régimen General de Percepción, por los períodos fiscales verificados en autos (01 a 12 de 2012).----------

------De ahí que, en este marco, pueda adelantar la palmaria improcedencia del planteo de defectos procedimentales, ante la evidencia de haberse respetado pormenorizadamente el debido proceso, llegándose al dictado de un acto formalmente perfecto.----------

------Por otra parte, ratifica que esa Agencia cuenta con facultades de verificación y fiscalización, y en punto a la consideración de los medios probatorios traídos por el apelante, señala que es el órgano que conduce el trámite y posee facultad de decidir sobre la pertinencia de las medidas de prueba ofrecidas por el administrado.----------

------Hace notar que en el caso bajo tratamiento, en virtud del descargo aportado por el agente obrante a fs. 426/444 (y las adhesiones correspondientes), existiendo hechos controvertidos y a fin de garantizar el derecho de defensa del agente, el a quo dictó la Disposición de Apertura a Prueba N° 376/17, de fecha 30 de enero de 2017 (obrante a fs. 858/861), por un plazo improrrogable de 30 días, teniéndose por agregada la Prueba Documental aportada, admitida la producción de la prueba informativa ofrecida, y ordenando una Medida para Mejor proveer a fin de su evaluación una vez producidas, en los términos del art. 113 del Código de rito.----------

------Que consecuentemente con lo enunciado, a fs. 2277/2278, deja asentado que obra el Informe de Auditoría elaborado por el Agente designado por esa Agencia, quien procedió a relevar la documentación acompañada y la prueba informativa producida, y dando cuenta de su accionar en el citado informe, procedió a rectificar el ajuste efectuado en la etapa fiscalizatoria y confeccionó nuevos papeles de trabajo (los cuales obran en formato digital a fs. 2272) y el correspondiente Formulario de ajuste rectificativo R-341 (fs. 2274).----------

------Por todo lo expuesto, considera que mal puede aducir el apelante que han sido vulnerados sus derechos constitucionales de defensa, cuando en las actuaciones se admitió la prueba ofrecida, abriéndose el procedimiento a la instancia de prueba, designándose un Agente fiscalizador para que realice la auditoría de los nuevos elementos de prueba ofrecidos, justamente con la finalidad de respetar los principios procesales que los asisten. No obstante, ello, reitera, que no se produjo en tiempo y forma la totalidad de la prueba admitida; de ahí que siendo suya la carga de la prueba, fue negligente en su producción, lo cual evidencia la inexistencia de las vulneraciones señaladas, dejando en claro que, se rectificó el ajuste propuesto en las presentes, habiéndose considerado las pruebas aportadas.----------

------Señala, que respecto de la solicitud de nueva apertura a prueba a través del libramiento de oficios ampliatorios a ciertos clientes para que aporten la información contable de las operaciones cuestionadas, es decir aquellos que no respondieron oportunamente a los diligenciamientos efectuados en instancia de prueba, que conforme surge de fs. 2304 y 2305 y vta., el a quo efectuó un detalle del diligenciamiento de los oficios correspondientes, y de las tareas de auditoría llevadas a cabo que concluyeron en la rectificación parcial del ajuste llevado a cabo en las presentes actuaciones, concluyendo que dichas pretensiones no revisten asidero.----------

------Por otra parte, ante la queja esgrimida por el apelante respecto de la desestimación de las notas de crédito en el ajuste de autos, remite a lo expuesto por el a quo a fs. 2306 vta. y 2307, en oportunidad de tratar idéntico planteo traído en el descargo y los motivos de la desestimación de sus argumentos. ----------

------Asimismo, agrega que, en el Informe elaborado por el fiscalizador designado por esa Autoridad, se observa a fs. 2277 vta. y 2278, que se detalló el procedimiento llevado a cabo para la elaboración del ajuste propuesto, dejándose constancia que la firma aportó las copias de las notas de crédito cuestionadas sin los importes por las devoluciones correspondientes, y sin identificar correctamente los números de facturas y demás consideraciones que permitieran identificar las operaciones cancelatorias que pretendía demostrar. De ahí que, en consecuencia, se procedió a rectificar el ajuste respecto de ese ítem, con la documentación respaldatoria pertinente que obra en las presentes.-

------Sentencia que a esa Agencia le basta con acreditar que la firma ha omitido actuar como agente de recaudación; la carga probatoria posterior, no puede sino estar en cabeza del obligado, bajo riesgo de desvirtuar los fundamentos y objetivos de estos regímenes. Es el mismo agente quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción, lo cual en autos no se halla acreditado. Consecuentemente, sostiene que en el presente se observa que la firma no ha desempeñado correctamente la carga pública de actuar en el marco que le compete en su carácter de agente o la ha hecho en defecto.----------

------Seguidamente, y atento los múltiples planteos de vulneración de principios constitucionales, aclara que se trata de una cuestión vedada de tratamiento conforme prescribe el art. 12 del Código Fiscal.----------

------Respecto a las alegaciones relativas a la ausencia de cumplimiento del principio de territorialidad, declara que la firma utilizó como criterio considerar el lugar de entrega de la mercadería a los fines de practicar las percepciones correspondientes. En oportunidad de analizar idéntico agravio, y conforme surge de los fundamentos vertidos por el a quo a fs. 2301 vta. y 2302 y vta. – a los cuales se remite por cuestiones de economía procesal-, surgen claramente los motivos por los que no son acertados los planteos del apelante sobre el ítem analizado.----------

------Luego, en respuesta a la crítica que cierne sobre si el Fisco estaría cobrando dos veces el mismo impuesto, lo cual derivaría en el enriquecimiento ilícito de las arcas del erario público, menciona que el papel asignado a los agentes de percepción, constituye una carga pública, no siendo de mera forma las obligaciones puestas a su cargo, sino por el contrario, de neto corte sustancial. Deben efectuar, por un lado, la percepción del impuesto y luego, el ingreso al Fisco de la suma percibida dentro del plazo que fija la respectiva normativa. Ahora bien, si el agente de percepción omitió actuar y el contribuyente ingresa el tributo dentro de los términos legales, el responsable queda librado del pago de la obligación, debiendo esto ser motivo de prueba.----

------A su turno, en cuanto a las manifestaciones vinculadas con los intereses aplicados, destaca que se fundan en la procedencia del ajuste impuesto, motivo por el cual corresponde desde ya su aplicación. Ello así, remarca que éstos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del agente, amén que tienden a remediar el daño producido por la mera privación del capital. Ergo, comprobado el incumplimiento, corresponde su aplicación hasta el momento de su efectivo pago.----------

------Manifiesta que esta es la tesitura plasmada por el art. 886 del Código Civil y Comercial, en cuanto establece la mora del deudor por el mero vencimiento

de la obligación, a lo cual agrega el artículo 1723 del mismo cuerpo legal que, cuando de las circunstancias de la obligación surge que el deudor debe obtener un resultado determinado, su responsabilidad es objetiva. Por ende, tratándose de una obligación de dar sumas de dinero (art. 765), incumplido ello, se configura la mora automática del deudor, resultando innecesario la prueba de su culpabilidad, atento su carácter objetivo.----------

------Por tanto, expone que, considerando la regulación actual del instituto precedentemente citado, es el artículo 888 del mencionado cuerpo legal, quien pone a cargo del deudor la prueba de la inimputabilidad de la mora, y es dable dejar constancia que dicho accionar probatorio se encuentra ausente en estas instancias.----------

------Que, respecto a la vulneración del principio de legalidad que se enuncia, remite a lo expresado por el a quo en el acto administrativo apelado, a fs. 2311 y vta., respecto de la validez jurídica de las normas aplicadas en el caso de marras, demostrando que no resulta vulnerado dicho principio en las actuaciones bajo tratamiento.----------

------A su turno, en referencia al planteo relacionado con la alegada inaplicabilidad de recargos al caso de autos, deja constancia que estos surgen directamente del art. 59 del Código Fiscal (t.o. 2011), respectivamente, y se aplican ante el retardo del cumplimiento de la obligación a su vencimiento, con prescindencia además de la imposición de la multa, por ser institutos de diferente naturaleza jurídica. Aclara que resultan aplicables a los agentes de recaudación que no ha percibido /retenido y depositado en término el tributo, subsistiendo dicha carga aún en aquellos casos en que el contribuyente u otro responsable hubieren ingresado el gravamen. Por lo tanto, concluye que se ajustan a derecho. Cita jurisprudencia.----------

------A su turno, en lo referente a la aplicación de la multa por omisión, indica que no cabe duda alguna que al no haber efectuado las percepciones por los montos que la ley le imponía, ni depositado el importe equivalente, es decir, al no cumplir con la obligación fiscal sustancial a su vencimiento, la firma incurrió en la mencionada infracción.----------

------A más, refiere que para su configuración no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto, de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. Cita jurisprudencia de este Tribunal.----------

------Indica que en punto a la figura del error excusable como causa eventual que haría improcedente la multa, la firma de autos no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, ni error alguno, por cuanto la misma se limita a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses.--------

------Concluye que, por los argumentos vertidos, ha quedado demostrado que la sanción impuesta ha sido aplicada conforme a derecho.----------

------En referencia al planteo sobre la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, advierte que resulta improcedente el tratamiento de los cuestionamientos vertidos En el recurso en traslado respecto de los Sres. Hilton Guemra Saporski Filho y Verónica Pavón, quienes no han presentado descargo alguno que haga a su derecho de defensa a lo largo de todo el procedimiento administrativo llevado a cabo en las presentes solicita que debe tenerse por firme y ajustada a derecho la atribución de la responsabilidad solidaria endilgada respecto de los nombrados.----------

------Continúa con el tratamiento del agravio señalando que derivado de lo expuesto, las expresiones vertidas en el escrito recursivo a fin de desvirtuar la responsabilidad solidaria atribuida a los Sres. Hilton Guemra Saporski Filho y Verónica Pavón, no pueden tener asidero para refutar la adjudicación de responsabilidad solidaria configurada, toda vez no se demuestra poseer legitimación activa para cuestionar la solidaridad de un tercero.----------

------A su turno, en relación al planteo sobre la responsabilidad solidaria del resto de los integrantes del órgano de administración, manifiesta que la misma reconoce su fuente en los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011), y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la

totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquél.----------
------Agrega que la presunción prevista por la norma, se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad, una de cuyas funciones puede consistir en la representación legal frente a terceros, pero su inexistencia no obsta a la toma de decisiones administrativas respecto del pago del tributo, sustento tomado por la norma para establecer la atribución señalada. Argumenta que las constancias de marras acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea de que el sindicado responsable fue quien decidió, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma. Aclara que caso contrario, cuenta con la posibilidad de acreditar en el marco de las actuaciones que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social. Expone que la prueba de tales circunstancias se encuentra ausente en autos.----------
------Por otra parte, determina que, bajo la legislación tributaria provincial, también responden por la multa aplicada sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de la infracción, tal como lo establece el art. 63 del Código Citado.----------
------En cuanto a la mención del fallo "Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio" de fecha 2 de julio de 2014, señala en primer lugar, que la Suprema Corte de Justicia de esta Provincia no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría, compuesta por los Dres. Soria, Hitters, de Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad.----------
------En consecuencia, continúa relatando, mal podría sostenerse que la Suprema Corte declaró la inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal (t.o. 2004), actual art. 24 del Código Fiscal (t.o. 2011) en tanto la mayoría de ese Tribunal ni siquiera se expidió sobre el tema. Cita jurisprudencia de las Cámaras en lo Contencioso Administrativo de San Martin y San Isidro, por su parte, la Cámara en lo Contencioso Administrativo de la Plata convalidó la

------A más, refiere que para su configuración no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto, de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. Cita jurisprudencia de este Tribunal.----------

------Indica que en punto a la figura del error excusable como causa eventual que haría improcedente la multa, la firma de autos no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, ni error alguno, por cuanto la misma se limita a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses.--------

------Concluye que, por los argumentos vertidos, ha quedado demostrado que la sanción impuesta ha sido aplicada conforme a derecho.----------

------En referencia al planteo sobre la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, advierte que resulta improcedente el tratamiento de los cuestionamientos vertidos En el recurso en traslado respecto de los Sres. Hilton Guemra Saporski Filho y Verónica Pavón, quienes no han presentado descargo alguno que haga a su derecho de defensa a lo largo de todo el procedimiento administrativo llevado a cabo en las presentes solicita que debe tenerse por firme y ajustada a derecho la atribución de la responsabilidad solidaria endilgada respecto de los nombrados.----------

------Continúa con el tratamiento del agravio señalando que derivado de lo expuesto, las expresiones vertidas en el escrito recursivo a fin de desvirtuar la responsabilidad solidaria atribuida a los Sres. Hilton Guemra Saporski Filho y Verónica Pavón, no pueden tener asidero para refutar la adjudicación de responsabilidad solidaria configurada, toda vez no se demuestra poseer legitimación activa para cuestionar la solidaridad de un tercero.----------

------A su turno, en relación al planteo sobre la responsabilidad solidaria del resto de los integrantes del órgano de administración, manifiesta que la misma reconoce su fuente en los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011), y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la

totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquél.----------
------Agrega que la presunción prevista por la norma, se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad, una de cuyas funciones puede consistir en la representación legal frente a terceros, pero su inexistencia no obsta a la toma de decisiones administrativas respecto del pago del tributo, sustento tomado por la norma para establecer la atribución señalada. Argumenta que las constancias de marras acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea de que el sindicado responsable fue quien decidió, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma. Aclara que caso contrario, cuenta con la posibilidad de acreditar en el marco de las actuaciones que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social. Expone que la prueba de tales circunstancias se encuentra ausente en autos.----------
------Por otra parte, determina que, bajo la legislación tributaria provincial, también responden por la multa aplicada sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de la infracción, tal como lo establece el art. 63 del Código Citado.----------
------En cuanto a la mención del fallo "Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio" de fecha 2 de julio de 2014, señala en primer lugar, que la Suprema Corte de Justicia de esta Provincia no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría, compuesta por los Dres. Soria, Hitters, de Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad.----------
------En consecuencia, continúa relatando, mal podría sostenerse que la Suprema Corte declaró la inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal (t.o. 2004), actual art. 24 del Código Fiscal (t.o. 2011) en tanto la mayoría de ese Tribunal ni siquiera se expidió sobre el tema. Cita jurisprudencia de las Cámaras en lo Contencioso Administrativo de San Martin y San Isidro, por su parte, la Cámara en lo Contencioso Administrativo de la Plata convalidó la

constitucionalidad del régimen de solidaridad tributaria provincial en las actuaciones "YELL Argentina S.A. -Meller Comunicaciones S.A. y otro c/ Tribunal Fiscal de Apelación s/ Pretensión anulatoria" (12/07/2012, Causa N° 15.129).----------

------Explica que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. No es subsidiaria, ni posee el beneficio de excusión. Considera oportuno reiterar que, los responsables se encuentran en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda.----------

------Así pues, de lo expuesto, concluye que la atribución de la responsabilidad solidaria a los sindicados presentantes luce ajustada a derecho y fue determinada en base a las constancias obrantes en las actuaciones, siendo que en oportunidad de formular descargo fue objetada y que los argumentos expuestos no han logrado desvirtuarla, por lo que ha quedado confirmada.-------

------En cuanto a los agravios referidos a los planteos de inconstitucionalidad del articulado del Código Fiscal y vulneración a principios constitucionales del art. 17 y 18 de la Constitución Nacional aclara que se trata de una cuestión vedada la presente instancia revisora, conforme expresa prohibición del artículo 12 del Código Fiscal (t.o. 2011).----------

------Advierte con relación al planteo de caso federal, que no siendo ésta la instancia válida para su articulación, se tenga presente para la etapa correspondiente, al igual que la reserva de acudir a la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires.----------

------Por las razones expuestas, esa Representación Fiscal, solicita se desestiman los agravios traídos en su totalidad y se confirme la resolución recurrida.----------

III.- <u>VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL:</u> Que, en este estadio, atañe a la Sala abordar los agravios impetrados por el apelante y la contestación que de ellos realiza el Fisco Provincial.----------

1) En cuanto a las supuestas deficiencias sobre el tratamiento probatorio otorgado por el juez administrativo actuante y la consecuente arbitrariedad del acto, "...*Vale recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en*

perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por su carácter esencial o por afectar derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto (arg. art. 103, ord. gral. 267; B. 56.502, "Fittipaldi", sent. de 13-8-2003; B. 60.970, "Simonetti", sent. de 22-12-2008; B. 58.990, "Melcon", sent. de 1-6-2011; B. 58.974, "Verona", sent. de 17-8-2011; B. 65.621, "Sheridan", sent. del 6-5-2015; B. 57.335, "Fernández", sent. de 4-5-2016) ..." (S.C.B.A., en la Causa B. 65.185, "Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa": Sentencia del 20 de septiembre de 2017).----------

------Sobre la base de este claro criterio jurisprudencial, puede adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que protegen a los ahora apelantes.----------

------Asimismo, tal como expresé en autos "Industrias Guidi S.A.C.I.F.", Sentencia del 23/11/2017, Reg. 2098: *"...En efecto, ...el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de esa prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito..."* (C.S.J.N, Sentencia del 16 de diciembre de 2008, en autos "Formosa, provincia de (Banco de la Pcia. De Formosa) c/ Dirección General impositiva s/ impugnación de la resolución 604/99 (DV RRRE). En igual sentido me he expresado en autos "Arca Distribuciones S.A.", Sentencia del 29 de diciembre de 2017, Registro 2113 de la Sala I.----------

------Al respecto, deseo subrayar que no puede obviarse, la decisión administrativa de abrir la causa a prueba (fs. 858/861), acto mediante el cual se dispuso tener por agregada la Prueba Documental aportada, admitir la producción de la prueba informativa ofrecida, y ordenar una Medida para Mejor proveer a fin de su evaluación una vez producidas, en los términos del art. 113

del Código de rito.----------

------La propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido: *"...En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado, por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad parte, como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)..."* (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: "Hidroinvest S.A. (TF 19.366-1) c/ D.G.I.").----------

------Asimismo resulta necesario ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código Procesal (conf. Doctrina de Sala III in re "Auditoría Especial-Contribuyente Camino del Abra S.A.", sentencia del 15/05/03, entre otras). ----------

------A partir del análisis de la prueba producida, el inspector interviniente procedió a rectificar parcialmente el ajuste, confeccionando nuevos formularios R-341 (fs. 2274).----------

------De todo lo expuesto resulta que el planteo referenciado no es causa suficiente para declarar la nulidad, lo que así declaro.----------

2) Aclarado ello, y con respecto al agravio referido al principio de territorialidad, puede observarse que la firma de autos reconoce haber obviado directamente las normas que regulan el funcionamiento del régimen general de percepción (Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 y modificatorias), aplicando una interpretación propia sobre en qué supuestos y de qué manera debe procederse a actuar en tal carácter. Así las cosas, prescinde del sistema de padrón vigente para el período involucrado, que contiene el listado de

contribuyentes a percibir y la alícuota aplicable en cada caso, el que solo aplica para aquellos casos en que la entrega del bien se efectiviza en esta Provincia.--
------La postura expuesta por los apelantes, inaceptable como principio general, solo se encuentra prevista por la mencionada reglamentación (artículo 344) para operaciones realizadas con clientes no inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esta jurisdicción y, por ende, no incluidos en el padrón de contribuyentes.----------
------Corresponde en consecuencia el rechazo de este agravio, lo que así voto.--
3) Corresponde a esta altura explorar la figura del Agente de Recaudación, señalando al respecto que *"...El agente de retención es aquel sujeto a quien la norma le atribuye el deber de practicar retenciones sobre los fondos de que dispone por deudas tributarias de terceros, cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal con la consecuente obligación de ingresar al Fisco los importes retenidos en el término y en las condiciones establecidas. Se justifica la retención en el deber de colaboración que se le impone a un sujeto distinto del contribuyente por estar interpolado en la relación jurídica tributaria, pues dicha circunstancia le permite amputar el tributo en la fuente..."* (S.C.B.A., causa I. 2321, "Itoiz, Damián y otros c/Municipalidad de Junín s/Inconstitucionalidad Ordenanza 4201", sent. del 29-II-2012). Esta definición jurisprudencial puede traspolarse perfectamente hacia el agente de percepción en lo que aquí interesa, aunque en tal caso la vinculación ha de darse con su cliente, contribuyente directo del impuesto, a quien le adiciona al precio y recauda el tributo cuando le cobra por un bien vendido o un servicio prestado.----------
------Tratamos entonces con una obligación sustantiva, surgida de la Ley. Está fuera de debate, la condición de agente de percepción de la firma durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capitulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B Nº 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de actuación durante el mismo.----------
------De lo hasta aquí dicho se desprende que es obligación específica del agente actuar en los casos, forma y condiciones contemplados en la normativa

aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa", sent. del 18-V-2011).----------

------Corresponde advertir entonces que, a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193).----------

------En esa misma línea *"...Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)..."* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos: "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI").----------

------Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el

monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención.----------

------En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que, por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo.----------

------Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación.----------

------Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por la misma ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el "debido" ingreso del impuesto "debido", para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.----------

------Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba. Que el principio general,

aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso del oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la "teoría de las cargas dinámicas de la prueba", siendo insoslayable que la Autoridad de aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras.----------

------Asimismo, el obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

------Ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: "*...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema -inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa, la que -cómo es sabido- procura evitar que una de ellas se apropie de un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones...*" (del Voto del Dr. Lapine en autos "Muresco S.A."; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).----------

------No altera lo dicho, cualquier especulación que pueda hacerse sobre eventuales maniobras fraudulentas por parte de los clientes de la empresa si se tomaran estas percepciones omitidas, extremo que podría disparar acciones fiscales, infraccionales y hasta penales sobre los mismos, mas no sobre la

empresa de autos, mucho menos como fundamento para exigirle el pago de este impuesto.----------

------Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que *"...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad..."* (fundesi.com.ar/la carga dinámica de la prueba y los - Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se consideró razonable, como medida previa para mejor proveer, requerir a la propia Agencia de Recaudación (fs. 2535/2536), informe a la luz del listado de clientes acompañado por la apelante a fs. 2529/2530, si los mismos presentaron declaración jurada y abonaron de corresponder, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el período 2012 (enero a diciembre). En tal sentido, se requirió dar cumplimiento a lo establecido por el artículo 163 del Código Fiscal y se fundó lo solicitado, a partir de las especiales características que el caso plantea, en la denominada teoría de las "cargas dinámicas de la prueba", aplicada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en materia tributaria, en antecedente "Quilpe S.A. s/ Inconstitucionalidad", Sentencia del 9 de octubre de 2012).----------

------A fs. 2544/2545, la Representación Fiscal acompaña informe sobre lo requerido, de cuyo detalle surge que la mayoría de los clientes involucrados han cumplimentado sus obligaciones como contribuyentes del tributo en cuestión por las posiciones del período 2012.----------

------Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico Nº 208/06, que en sus párrafos se pronuncia señalando que "*...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas, sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida...".*----------

------Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo

que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: "*... que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía detraer la percepción...*".----------

------Analizando la situación planteada, a la luz de lo informado por la propia Autoridad Tributaria, no puede obviarse advertir sobre lo paradojal de la misma: no se observa sentido alguno en acreditar la registración contable de las operaciones por parte de los clientes, si estos ya han abonado *per se* el impuesto, ya que aún en el caso de no haber incluido la compra en sus libros, mal podría requerirse al agente de autos el pago de una obligación ya satisfecha, ratificando un inaceptable supuesto de enriquecimiento sin causa para el Erario Público. Y, si no existen constancias de pago, tampoco se amerita acreditar la registración contable ya que, aun habiéndolo hecho, igual se debe mantener el reclamo de pago sobre el agente que incurrió en omisión.----------

------Es necesario advertir a esta altura, que, dadas las características propias de un régimen de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente "no percibido", da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo, si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo documentado en autos con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.----------

------Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas con respecto a los clientes que abonaran el impuesto, de acuerdo al informe de fs.

2544/2545, así como de los accesorios y sanciones que se aplicaran por tales omisiones, lo que así voto.----------

------Por el contrario, corresponde confirmar el reclamo de autos, respecto de las omisiones ocurridas en el marco de las operaciones que vincularon a la empresa MEXICHEM ARGENTINA S.A. y sus clientes: COYSA SA, SABINA PEDRO LUIS, VECCHIO ANTONIO, MARCIANO JUAN CARLOS y CAFARVI SRL, confirmando en este sentido, los accesorios y sanciones que se dispusieran por tales omisiones, lo que así voto.----------

4) Respecto de la inobservancia de corregir los errores en la liquidación practicada por el Fisco con respecto a las notas de crédito y facturas que se anulan totalmente, corresponde reiterar lo expuesto en el acto ahora apelado, sobre la base del Informe de Auditoría de fs. 2277/2278, respecto a que las operaciones de cancelación de facturación respaldadas con notas de crédito que han generado ajuste NO se encuentran incluidas en la documentación aportada, aunque la mayor parte de estas operaciones han sido justificadas en oportunidad de la fiscalización tal como consta en acta R-078 A Nº 010259495 de fecha 27 de julio de 2015 (fs. 270/271). En consecuencia, no existiendo nuevos elementos o argumentos a considerar, corresponde confirmar lo actuado, lo que así voto.----------

5) En torno a la sanción aplicada por artículo 61 del Código Fiscal y atento a cómo se propone resolver sobre el reclamo principal, corresponde dejar la multa por Omisión sin efecto, en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se ordena, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado mi voto en autos "XEROX ARGENTINA ICSA", Registro N° 2277, reiterado en autos "BOLDT S.A.", Registro Nº 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.----------

------Por lo demás, para aquella porción resultante de pretensión fiscal, en respuesta a la alegada inexistencia de infracción, teniendo en cuenta la norma que expresamente la regula como una infracción material (artículo 61 del Código Fiscal), este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la

infracción en la omisión del mismo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de conformidad con lo establecido en la mencionada normativa. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido, se debe resaltar –a su vez– que si bien es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313, 322:519).----------

------Y es en ese sentido, comparto lo sostenido por este Cuerpo (Sala II) en el antecedente "Destilería Argentina de Petróleo S.A", Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable *"... requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que -en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal...."*. En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. No se visualiza (ni se alega siquiera) eximente alguno para la omisión en que incurriera durante todo el año 2012. Por ello es que corresponde ratificar la cuantía de la sanción en relación a los nuevos montos que surjan luego de la detracción ordenada precedentemente, recordando lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto que las multas de carácter fiscal no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración sino como una sanción ejemplarizante para lograr el acatamiento a las leyes que, de otro modo, serían impunemente burladas (Fallos: t. 185, p. 251; t. 171 p. 366).----------

------A idéntica conclusión se llega respecto a los recargos sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, correspondiendo detraer de la base de cálculo aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley Nº

14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente reclamada en autos.----------

------Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1°: "*...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas ... Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren (...) en discusión administrativa...*". Asimismo, a través de su artículo 2º dispone: "*En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8°, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...*".---------

------Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo.----------

------Que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata S.A.", fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una

jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.----------

------En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, solo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen de regularización en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.----------

------En consecuencia, tanto la sanción del art. 61 como los recargos del art. 59, deberán aplicarse sobre la porción de reclamo subsistente.----------

6) Que en cuanto a la queja vertida en torno a la aplicación de los intereses pretendidos por el Fisco, es preciso señalar que el artículo 96 del Código Fiscal vigente (y concordantes anteriores), establece que: *"La falta total o parcial del pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%) ... Cuando el monto del interés no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado constituirá deuda fiscal y será de aplicación, desde ese momento y hasta el de efectivo pago, el régimen dispuesto en el primer párrafo. La obligación de abonar estos intereses subsiste mientras no haya transcurrido el término de prescripción para el cobro del crédito fiscal que lo genera. El régimen previsto en el presente artículo no resultará aplicable a deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales*

originadas en diferencias imputables exclusivamente a errores de liquidación por parte de la Autoridad de Aplicación, debidamente reconocidos."----------

------Así, dichos accesorios se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión, siendo que la premisa del artículo citado, pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado, no significando sino otra cosa que restituirle al acreedor el justo valor del dinero que no ha podido utilizar a término, prescindiéndose de todo dolo o culpa del obligado, salvo la especial y excepcional situación prevista en su último párrafo (la que no se verifica en autos). En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en autos "Cables Epuyen S.R.L", Sentencia del 26/06/2012, Registro 1696, entre otros.---

------Cabe recordar que *"...La exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -restrictivamente apreciadas- le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario, en ese campo ha sido consagrada la primacía de tos textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683, t.o. 1998)..."* (C.S.J.N, en autos "Citibank NA (TF 15575-1) cf D.G.I.", Sentencia del 1° de junio de 2000). *"...Cuando se adeuda el gravamen, no pueden exonerarse los intereses resarcitorios frente a la ausencia de toda norma que así lo establezca..."* (C.S.J.N. en autos "Santa Cruz, Provincia de c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal", Sentencia del 2 de febrero de 1993).----------

------Paralelamente, se ha aceptado que la valiosa función del impuesto justifica que las leyes contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa al interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública. Con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas lo que, por otra parte, no favorece a personas determinadas sino a la sociedad toda (SCBA, en autos: Gutiérrez, Jorge" del 13-3-2002; en autos "Waitz de Luque", del 08-03-2007 y en autos "Terrasa Hermanos S.A.", del 22-04-2009 y

C.S.J.N., Fallos: 308:283; 316:42 -considerando 4°; 323:3412).----------

------Consecuentemente, corresponde confirmar la pertinencia de aplicar los accesorios en cuestión, hasta la fecha del efectivo pago, lo que así se declara.--

7) Que, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes asumen la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.----------

------Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este "plus", endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias.----------

------Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no

sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Pero, además, no creo indispensable cambiar la órbita estrictamente tributaria de la responsabilidad que analizamos, para acceder a aquella finalidad estatal, en tanto el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.----------

------Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado en autos con el contrato constitutivo y sus modificaciones (70/113, 119/120). Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: "*...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes*".----------

------Asimismo, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores "subsidiarios" del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.----------

------Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Hilton Guemra Saporski Filho, Osvaldo Héctor Prono, Francisco José Lagger, Verónica Pavón y Verónica Rosa Medina.----------

------Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por el apelante, advierto que recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A.

Incidente de revisión", Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos "Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71.078) y "Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.----------

------Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código ("*Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas*". El subrayado me pertenece).----------

------Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a acatar esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, donde no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte. Ello así, al no encontrarse documentada en autos intervención alguna directa de los responsables en cuestiones vinculadas al reclamo generado en autos. ----------

------Dejo en claro mi disidencia (al menos parcial) con los precedentes en cuestión, y el análisis caso por caso que realizaré a futuro sobre los supuestos que se sometan a juzgamiento de este Tribunal.----------

------Por ende, entiendo que corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el caso concreto de autos, lo que así declaro.----------

8) En otro punto, y respecto a los diversos planteos de inconstitucionalidad esbozados, corresponde señalar que su análisis se encuentra expresamente vedado a este Cuerpo (artículo 12 del Código Fiscal y artículo 14 del Decreto Ley 7603/70).----------

------Que en cuanto a la reserva del Caso Federal para recurrir ante la CSJN por vía del artículo 14 de la Ley 48, el mismo deberá tenerse presente para la etapa procesal oportuna.----------

POR ELLO, RESUELVO: 1) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 2337/2344 por el Sr. Francisco José Lagger, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Mario F. Sacchi; a fojas 2359/2385, por la Dra. Analía Alejandra Sánchez en representación de la firma MEXICHEM ARGENTINA S.A.; recurso este último al que adhieren a fs. 2477, la Sra. Verónica Rosa Medina y a fs. 2479 el Sr. Osvaldo Héctor Prono, ambos con el patrocinio letrado de la Dra. Analía Alejandra Sánchez; todos contra la Disposición Delegada (SEFSC) Nº 1841/17, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente, debiéndose calcular los intereses, multa y recargos de ley sobre las resultas de la misma. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 9° del acto apelado. **4)** Confirmar el mismo en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados Regístrese, notifíquese y devuélvase.----------

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que tal como ha quedado delineada la controversia, corresponde que me expida sobre los agravios expuestos por la apelante contra la Disposición Delegada N° 1841, dictada por el Departamento de Relatoría I de la ARBA, el 4/09/2017 y resolver si la misma se ciñe a derecho.----------

------Al respecto, en virtud de los fundamentos desarrollados por el Vocal Instructor es que adhiero a las soluciones propuestas en el Considerando III de su voto.----------

------No obstante lo cual, respecto de dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada, advierto que, dado el tenor de los agravios incoados por los apelantes considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal vigente y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la

S.C.J.B.A. en autos "Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión" (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal, partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado en sendos fallos posteriores, "Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71078) y "Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021).----------

------En tal sentido me expedí en "Distribución Masiva S.A.", Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425, en cuyo voto no sólo aludí a sus fundamentos sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de "economía procesal".----------

------Advertí entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el "Subjetivo" –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro el carácter "subsidiario" del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.----------

------Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado, concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el responsable, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia.

de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).----------

------Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, dejo sin efecto la responsabilidad solidaria extendida sobre la base de los referidos artículos del Código Fiscal, lo que así declaro.----------

------De tal manera, dejo expresado mi voto.----------

VOTO DEL DR.PABLO GERMÁN PETRAGLIA: En virtud al análisis de los hechos y, por los fundamentos de derecho expuestos por el Vocal Instructor en el desarrollo de su voto, adhiero a la solución que propicia, lo que así declaro.---

POR ELLO, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 2337/2344 por el Sr. Francisco José Lagger, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Mario F. Sacchi; a fojas 2359/2385, por la Dra. Analía Alejandra Sánchez en representación de la firma MEXICHEM ARGENTINA S.A.; recurso este último al que adhieren a fs. 2477, la Sra. Verónica Rosa Medina y a fs. 2479 el Sr. Osvaldo Héctor Prono, ambos con el patrocinio letrado de la Dra. Analía Alejandra Sánchez; todos contra la Disposición Delegada (SEFSC) Nº 1841/17, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente, debiéndose calcular los intereses, multa y recargos de ley sobre las resultas de la misma. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 9° del acto apelado. **4)** Confirmar el mismo en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados Regístrese, notifíquese y devuélvase.----------

Dr Angel Carlos Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

CARBALLAL Angel Carlos

Firmado digitalmente por CARBALLAL Angel Carlos
Fecha: 2023.09.18 14:52:20 -03'00'

Continúan firmas y registro en hoja 37///

///

Cr. Rodolfo Dámaso Crespi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

CRESPI Rodolfo Damaso
Firmado digitalmente por CRESPI Rodolfo Damaso
Fecha: 2023.09.20 14:38:11 -03'00'

Dr. Pablo Germán Petraglia
Conjuez
(A.O. 59/22 A.E. N° 102/22)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

PETRAGLIA Pablo German
CON JUEZ
21/09/2023 12:15
hora estándar de Argentina

REGISTRADA BAJO EL Nº 2485
Sala I

ROMERO María Verónica
Firmado digitalmente por ROMERO María Verónica
DN: SERIALNUMBER=CUIL 27207957955, C=AR, CN= ROMERO María Verónica
Razón: Sentencia firmada digitalmente de conformidad a lo dispuesto por Acuerdo Extraordinario N° 96/2020
Ubicación:
Fecha: 2023.09.22 10:49:15 -03'00'