



G O B I E R N O D E L A P R O V I N C I A D E B U E N O S A I R E S
2023 - Año de la democracia Argentina

Providencia

Número: PV-2023-51975904-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 20 de Diciembre de 2023

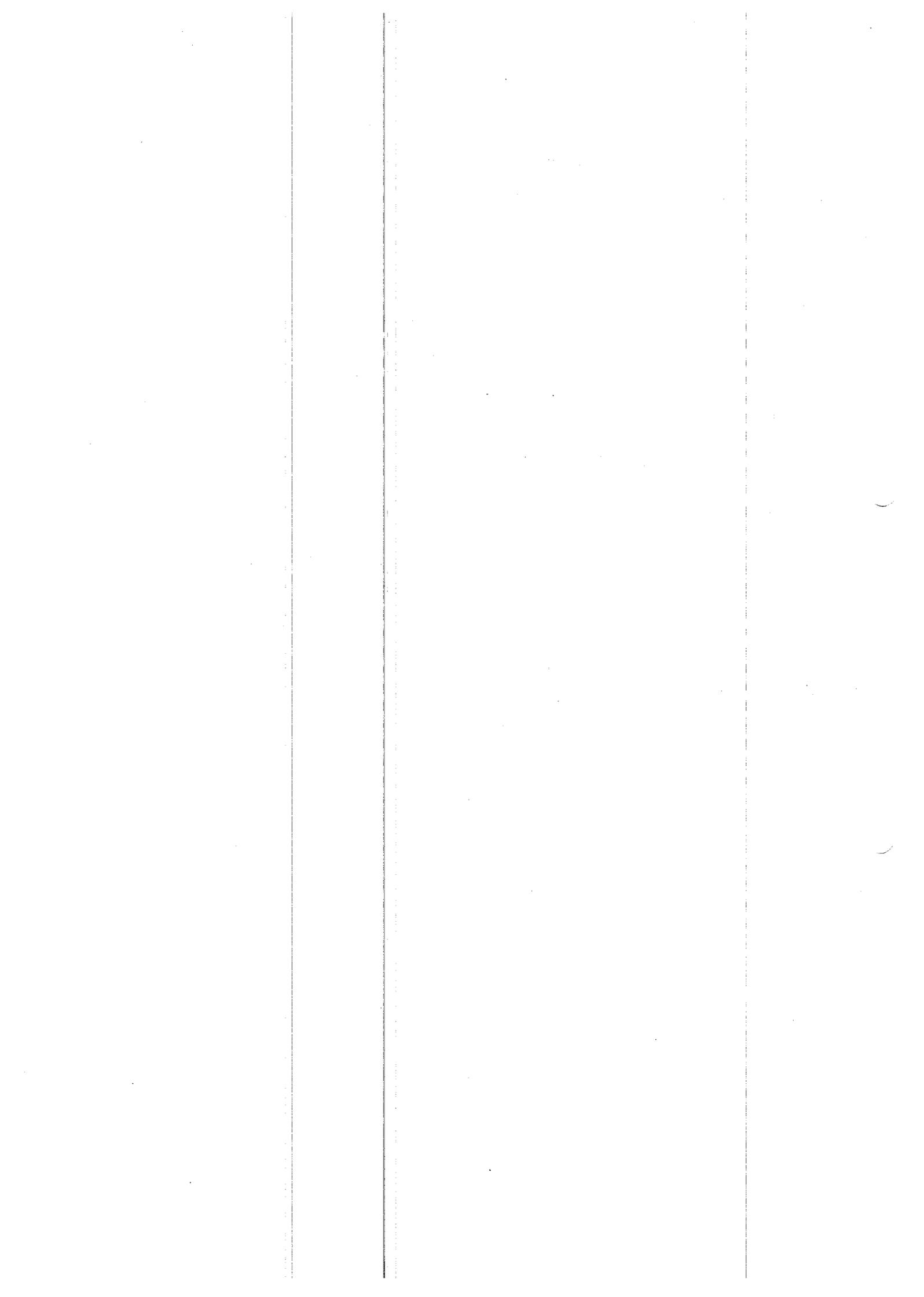
Referencia: Corresponde al Expte N°2360-412497/12 "AGROINDUSTRIAS QUILMES S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG- 51973865- GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3437

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS,
ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.12.20 12:24:43 -03'00'

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE
JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS,
ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL,
serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.12.20 12:24:44 -03'00'





GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2023 - Año de la democracia Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2023-51973865-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 20 de Diciembre de 2023

Referencia: Corresponde expte N° 2360-0412497/2012 "AGROINDUSTRIAS QUILMES S.A."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0412497 año 2012, caratulado "AGROINDUSTRIAS QUILMES S.A."

Y RESULTANDO: A fojas 274/284, el Departamento de Relatoría Area Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEFSC N° 197, de fecha 23 de enero de 2015, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "AGROINDUSTRIAS QUILMES S.A." (C.U.I.T. 30-70728325-0), en relación a su actuación como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondiente al período julio a diciembre de 2009 (art. 1°).

En su artículo 3° establece montos de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos un millón novecientos cuarenta y dos mil seiscientos treinta y siete con 27/100 (\$ 1.942.637,27), la que deberá ser abonada con más los accesorios establecidos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011 concordantes anteriores y modificatorias).

Aplica, por su artículo 4°, una multa por omisión equivalente al treinta por ciento (30%) del monto dejado de oblar, de conformidad con lo normado en el artículo 61, segundo párrafo, y por su artículo 5° los recargos del sesenta por ciento (60%) del artículo 59 inc. f) del citado Código .

Sanciona asimismo a la Firma por haber constatado la comisión de la infracción por incumplimiento a los deberes formales, prevista y penada por el artículo 60, primer y sexto párrafo del Código mencionado, por la falta de inscripción como agente de

percepción -aplica una multa de Pesos nueve mil (\$ 9.000)- y por la falta de presentación de declaraciones juradas de los períodos 07/2008, 8 a 12/2009 -aplica una multa de Pesos dos mil cuatrosientos (\$ 2.400), respectivamente (artículos 6° y 7°).

Por el artículo 9°, dispone que atento a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, resulta responsable solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido, recargos, intereses y por las multas que pudieran corresponder, la Sra. María Teresa Damer en su carácter de Presidente de la Firma.

A fojas 288/309 y 381/392 se presentan el Dr. Leonardo Javier Lew, respectivamente en representación de AGROINDUSTRIAS QUILMES S.A. y como patrocinante de la Sra. María Teresa Damer, quien lo hace por derecho propio, e interponen recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 461, el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

A fojas 462/464 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

A fojas 471, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se da traslado a la Representación Fiscal para que conteste agravios y oponga excepciones conforme lo normado por el artículo 122 del Código Fiscal, obrando a fojas 472/480 el correspondiente escrito de réplica.

Finalmente, mediante providencia de fs. 486, se hace saber que la Sala II ha quedado integrada con el Dr Ángel Carlos Carbballal en carácter de Vocal subrogante (conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 100/22), conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación y el Dr Pablo Germán Petraglia en carácter de Conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 59/22, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 11/23). En cuanto al ofrecimiento probatorio traído en los recursos bajo análisis, se dispone tener por agregada la documental acompañada y se rechaza la pericial e informativa ofrecidas por innecesarias para la resolución de la causa. Por último, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- A.- La firma apelante, luego de hacer un relato de los hechos, plantea en forma previa la nulidad de la Resolución recurrida. Entiende que el acto ostenta un vicio insubsanable al momento de aplicar la sanción por incumplimiento a los deberes formales. En tal sentido señala que el artículo 7° de la

Resolución indica que debe sancionarse a la firma por "...la falta de presentación [de declaraciones juradas] de los períodos 7/2008, 8/2009, 9/2009, 10/2009, 11/2009 y 12/2009...". Y agrega que en otros artículos anteriores de la misma Resolución hace referencia a que el ajuste corresponde a los períodos "... **Julio a Diciembre de 2009...**".

Agrega que sin perjuicio de negar la comisión de la conducta infraccional que arbitrariamente imputó ARBA, plantea la nulidad absoluta e insanable del acto administrativo por no poseer un objeto cierto, producto de la incertidumbre que ocasiona a la parte la incoherencia y la contracción citada entre los artículos del acto en crisis.

Considera, entonces, que por las irregularidades señaladas, el acto administrativo carente de objeto, causa y motivación, veda a la parte el ejercicio de su derecho de defensa, el debido proceso legal adjetivo, y las garantías que otorgan los principios de certeza y seguridad jurídica, y por ello deviene nulo de nulidad absoluta.

En segundo lugar expresa como agravio que Agroindustrias Quilmes S.A. (AQSA) no realizó percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el período comprendido entre julio a diciembre de 2009, y tal como manifestó desde el momento de presentar su descargo, a los clientes con los cuales operó (que no fueron individualizados en el acto recurrido), nunca les realizó percepciones, por lo cual no le corresponde abonar al fisco provincial la gravosa suma determinada, en tanto los clientes involucrados en las operaciones realizadas con AQSA en los períodos cuestionados, ingresaron totalmente el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (es decir el 100%) y en consecuencia no hay pago omitido de ingresar al erario fiscal en concepto de percepciones.

También le causan agravio las presunciones en las que incurre el Fisco al considerar que la firma obtuvo en el año calendario 2008 ingresos por un importe de \$ 98.209.648,26 y en atención a ello AQSA superaría "*ampliamente*" los ingresos establecidos para encuadrarla -en consecuencia- como sujeto obligado a actuar como Agente de Percepción del Régimen General. Destaca que la Autoridad de Aplicación olvida que a partir de la sanción del Pacto Fiscal, la actividad desarrollada por la apelante cuenta con una exención en el impuesto de carácter federal, por lo que sostiene que el Fisco no ha podido verificar tal como señala en el acto que ha superado "*ampliamente*" los ingresos establecidos por la legislación para convertirlo en sujeto obligado a actuar como agente. Solicita se tenga presente la prueba ofrecida en el marco del expediente N° 2360-0195862/2009.

Como tercer punto de agravio plantea que el procedimiento determinativo no se llevó a cabo sobre base cierta como sostiene el Fisco, y que la fiscalización no ha

desplegado actividad probatoria alguna. Por ello y a fin de acreditar que el impuesto correspondiente fue ingresado por el contribuyente directo, nuevamente ofrece prueba pericial contable, en razón que fue rechazada oportunamente por la ARBA.

En otro punto reitera su disconformidad con la liquidación y en consecuencia con la determinación practicada. Manifiesta que en reiteradas oportunidades AQSA ha solicitado -sin éxito- a la Agencia la clave para poder ingresar al padrón de la ARBA, a efectos de corroborar y chequear las alícuotas correspondientes a cada cliente, pero el Organismo Fiscal nunca se lo permitió. Agrega que la liquidación no especifica a que operaciones se refiere y/o cliente involucrado en el ajuste. Por último hace mención a la Resolución Normativa N° 10/2008 y señala que la fiscalización no ha considerado a los fines del ajuste las notas de crédito emitidas por AQSA.

A todo evento plantea la inconstitucionalidad del artículo 21 inc. 4) del Código Fiscal, atento a violentar las garantías constitucionales de igualdad, de razonabilidad y de capacidad contributiva, en cuanto obliga a un tercero a ingresar el impuesto de otro, sin exigir, en cabeza del Fisco, la demostración de la falta de ingreso de la gabela por el realizador del hecho imponible por los mismos períodos.

En cuarto lugar expresa agravios contra las infracciones imputadas a AQSA. tanto por omitir efectuar las percepciones e ingresar el impuesto correspondiente, como por incumplimiento a los deberes formales (por falta de inscripción como agente de percepción y falta de presentación de las DDJJ). Manifiesta que por la naturaleza penal de las multas, resulta aplicable el principio de personalidad de la pena, por el cual solo puede ser reprimido quien sea culpable, resalta en tal sentido que ARBA nunca acreditó las conductas imputadas, ni la culpabilidad de la firma. En razón de ello rechaza las multas aplicadas como la pretensa aplicación de los recargos dispuestos en el art. 59 del Código de rito.

Ofrece prueba documental, pericial contable e informativa. Hace reserva del Caso Federal.

B.- Por su parte la Sra. María Teresa Damer en su libelo recursivo (fs. 381/392) adhiere en todas sus partes al recurso de apelación interpuesto por AQSA con el objeto de resistir la pretensión fiscal.

En cuanto a la atribución de responsabilidad solidaria sostiene que ARBA extiende la responsabilidad en forma directa, sin determinar previamente las obligaciones de la empresa. Asimismo plantea la inconstitucionalidad del instituto en virtud de lo dispuesto por la SCJN en el caso "*Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Raso, Francisco. Sucesión y otros. s/ Apremio*" de fecha 02/07/2014 y cita Ley 19.550. Sin

perjuicio de lo expuesto sostiene la improcedencia de la responsabilidad solidaria por la pretensa conducta infraccional de la contribuyente principal.

Finalmente ofrece prueba documental y en poder de terceros. Hace reserva del Caso Federal

II.- A su turno, la Representación del Fisco, luego de describir los agravios de los apelantes, comienza su tratamiento. Adelanta que atento la adhesión de la responsable solidaria al recurso de la firma, los tratará conjuntamente.

Luego alterando el orden de exposición de los agravios, aclara que los agravios planteados respecto a la violación de los principios constitucionales constituyen una cuestión vedada a la presente instancia conforme expresa prohibición del artículo 12 del Código Fiscal.

En referencia al planteo de nulidad, adelanta su improcedencia, ante la evidencia de haberse respetado el debido proceso, considera que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión a las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. Por ello no se observa dicha violación cuando la supuesta contradicción opuesta por los impugnantes se deriva en un mero error de tipeo, siendo que a lo largo de la tramitación del expediente y del contenido del acto, no cabe dudas que los períodos verificados son julio a diciembre de 2009. Al respecto señala que no hay nulidad por la nulidad misma, es decir que las nulidades no existen en el interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio.

Por otra parte, en punto al supuesto rechazo de la prueba ofrecida en instancia de descargo, señala que ni la firma de marras ni la responsable solidaria han presentado descargo contra la Disposición de Inicio N° 1706/14 (fs. 256/263), por lo que deviene infundado el agravio, y solicita se desestime.

En torno a la queja relacionada con el hecho que la totalidad de los clientes de la Firma cumplieron en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales, advierte que no se ha acreditado tal extremo en etapa de descargo, ni en la presente instancia, con documentación respaldatoria, constancias contables u otro medio fehaciente. Concluye que, corroborado que a la fecha no se encuentra probado que los contribuyentes directos hayan incluido las sumas percibidas, tiene por acreditado el perjuicio. En consecuencia, no existe enriquecimiento sin causa a favor del Fisco Provincial.

Respecto a la remisión a las defensas, doctrina y jurisprudencia planteadas en el expediente N° 2360-195862-09, pone de resalto que la misma es procesalmente improcedente, toda vez que el remedio recursivo debe autoabastecerse y fundarse al

momento de su interposición de forma completa y acabada. Asimismo aclara que, la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos no se encuentra controvertida en estos actuados, toda vez que se ha fiscalizado a la empresa de marras en calidad de Agente de Recaudación del Régimen General de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y no como contribuyente directo.

En torno a la falta de identificación de los clientes, remite a los papeles de trabajo obrantes a fojas 198/216 -digitalizados en soporte magnético de fojas 218, al Formulario R-341 y demás documentación anexada a fojas 102 y detallada a fs.276.

Refiere que la obligación de actuar como Agente es producto de imposición legal reglada por el Código Fiscal, su papel constituye una carga pública, una obligación de neto corte sustancial y el incumplimiento de las obligaciones causa perjuicio al Fisco. En el particular establece que el Agente se encuentra inscripto como tal, omitiendo realizar las percepciones en la totalidad de los casos que debió efectuarlas, con lo cual no cumplió su obligación a cargo.

En lo que respecta al acceso al padrón de alícuotas señala que lo puede realizar el propio Agente con su CUIT (Clave Unica de Identificación Tributaria) y su CIT (Clave de Identificación Tributaria otorgada por ARBA).

Por otro lado, en punto a la no deducción de la base imponible de las notas de crédito emitidas por la anulación de facturas, pone de resalto que conforme lo expuesto por el a quo a fs. 276 vta. y 277, las mismas no cumplen los requisitos exigidos por la Resolución Normativa N.º 10/08, dado que ninguna de ellas anula la totalidad de la factura con la cual se corresponde.

En lo relativo a la sanción impuesta, señala que se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal, no siendo necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción.

En referencia a la improcedencia de la aplicación de intereses previstos por el artículo 96 del Código Fiscal, sostiene que constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de los que se vio privado el Fisco ante la comprobada falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación es automática y no requiere prueba de culpabilidad. Por lo tanto, indica que comprobado el incumplimiento, corresponde su cómputo hasta el momento del efectivo pago.

En torno a la aplicación de los recargos (art. 59 del Código Fiscal), remarca que los mismos se aplican a los Agentes que no hubieren percibido o retenido el tributo, subsistiendo dicha obligación aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable.

En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Alega que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena.

Agrega que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar tal responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, conforme artículo 24 del Código Fiscal, ausente en autos.

Expresa que los responsables solidarios son aquellos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios.

En torno a la insinuación de la inaplicabilidad del régimen de responsabilidad solidaria, por la supuesta declaración de inconstitucionalidad de las normas del decisorio de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, en el caso "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Raso, Francisco. Sucesión y otros. s/ Apremio", señala que la SCJBA no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así la mayoría no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió la resolución del fallo que ha sido la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos. Cita jurisprudencia.

Por lo expuesto solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal para el momento procesal oportuno.

Por último, trae a colación que la Sala I del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, ha dictado sentencia rechazando las defensas de la Firma de marras en el expediente 2360-126960/05, con fecha 03 de noviembre de 2015, Registro N° 1974.

III.- Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Que conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, se hace necesario decidir si la Disposición Delegada SEFSC N° 197/2015, se ajusta a derecho.

1) Tal como ha quedado delineada la cuestión litigiosa, siguiendo un estricto orden lógico, corresponde -en primer lugar- expedirse respecto del planteo de nulidad incoado.

Sobre el punto, es de resaltar que para que resulten procedentes las nulidades procesales éstas deben ser de carácter grave, capaces de poner en peligro el derecho que asiste a la parte reclamante, influyendo realmente en contra de la defensa, siempre dentro de un marco de interpretación restrictiva (conf. S.C.B.A., LL t.70, pág. 667 y Fallos 262:298), por lo que para su procedencia, debe existir un interés concreto lesionado, de lo contrario las nulidades no tendrán acogida favorable. La Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, tiene dicho que no puede considerarse afectado el derecho de defensa, pese a las irregularidades incurridas en la tramitación del expediente, si el particular pudo hacer valer sus derechos con amplitud al deducir los recursos administrativos pertinentes contra el acto impugnado (D.J.B.A., Tomo 115, pág. 297; Tomo 119, pág. 823, entre otras).

Así, conforme lo viene sosteniendo este Tribunal en antecedentes análogos, el efecto nulificante de un acto presuntamente legítimo, se encuentra estrechamente vinculado con la violación del derecho de defensa del o los involucrados en el procedimiento, colocando a los mismos en situación de franca indefensión, en una posición de debilidad respecto de la potestad del Fisco.

Enunciadas las pautas generales que armónicamente esta Alzada viene conjugando para analizar la procedencia de los planteos de nulidad, compete proceder al tratamiento de los agravios introducidos, por los que los apelantes fundan su posición -en los términos de la Ley 7647/70- en la incertidumbre que ocasionan la incoherencia y la contradicción entre los artículos de la Resolución recurrida entre sí. Además de existir una contradicción entre lo resuelto y lo expuesto en los considerandos.

Cabe adelantar la suerte adversa que deben correr dichos agravios dado que como anteriormente hemos señalado, la procedencia de la nulidad exige la acreditación del perjuicio irrogado al interesado, fundamentalmente la vulneración del derecho de defensa de la parte, esto es el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a obtener un pronunciamiento fundado, todo ello en el marco de un debido proceso legal, circunstancias que no se revelan en la situación planteada por los encartados.

Precisando la respuesta al planteo, si bien el Acto apelado en su parte resolutive, precisamente el artículo 7° al aplicar la sanción correspondiente al incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de las declaraciones juradas consigna erradamente el período "7/2008" en lugar de "7/2009", cabe señalar que no requiere efectuarse ningún esfuerzo interpretativo para advertir que se trata de un error de tipeo. Reiteradamente en el documento en cuestión se hace referencia al año 2009, por lo que entiendo improcedente que lleve a confusión el hecho que en la

oportunidad de precisar los períodos por los cuales no se presentó declaraciones juradas se haya consignado el año 2008 en unos de los períodos reclamados.

Consecuentemente, el planteo debe ser rechazado, lo que así declaro.

2) Resuelto lo que antecede, corresponde seguidamente entrar al **fondo** y analizar la queja traída por la parte, en cuanto a la omisión de actuar como Agente de Percepción, donde el apelante sostiene que si bien no realizó las percepciones correspondientes del Impuesto, sus clientes -involucrados en el ajuste- ingresaron la totalidad reclamada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Al respecto, debo comenzar por recordar que se trata de una obligación sustantiva, surgida de la Ley y tal como surge del acto recurrido se verifica la condición de agente de percepción durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión de actuación durante el mismo.

Más precisamente a fojas 275/276 fueron desarrollados los elementos que tuvo en cuenta la Autoridad de Aplicación para considerar el requisito de territorialidad, como asimismo los ingresos declarados que surgen de la base de datos de ARBA por una suma que supera los ingresos establecidos por la legislación para encuadrar a la firma como Agente de Percepción, de acuerdo a las normas supra detalladas.

Merece ser aclarado, a la luz del planteo del apelante sobre esta cuestión, que de acuerdo a lo expresamente previsto por el artículo 320 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 y modificatorias, los importes considerados para alcanzar la calidad de agente de recaudación son los "... *ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos)*...".

Paralelamente, a esta altura debo aclarar que los planteos vinculados al supuesto desmedro al principio de territorialidad y la falta de calidad de sujetos pasivos de algunos clientes de la firma lucen genéricos, no identificándose siquiera tales casos, no pudiendo en esta instancia suplir las carencias del apelante en su presentación.

Es así que debe considerarse obligación específica del agente, actuar en los casos, forma y condiciones contempladas en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt c/ Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa", sent, del 18-V-2011).

Corresponde advertir entonces, 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". "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 aquel que es responsable el 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 "correcto" ingreso del impuesto "debido", para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

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 de 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.

Ya ha expresado este 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 —como 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.

Es necesario advertir a esta altura, que dadas las características propias de un régimen (general o especial) 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 eventual 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 que puede y debe ser constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad sin más al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas devengadas de las operaciones auditadas en autos con clientes que presentaron declaración jurada y abonaron de corresponder el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a los meses julio a diciembre del año fiscal 2009 involucrados en estas actuaciones (vide papel de trabajo (CD) de fs. 218).

Corresponde ordenar, en consecuencia, que la Agencia de Recaudación practique una reliquidación de los ajustes efectivizados, detrayendo de la base de cálculo estimada, las operaciones referidas, previa constatación de sus propios registros informáticos en relación a los extremos remarcados supra.

Que tal excepcional solución se fundamenta en la cantidad de clientes a relevar, lo que amerita generar el cumplimiento de las medidas ordenadas en etapa de ejecución de sentencia y en un plazo mayor al de rito, elevándolo a 90 días, extensión que por iguales razones se entiende razonable.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente el ajuste de autos, lo que así voto.

Ahora bien respecto al agravio vinculado con las de notas de crédito emitidas –por el Agente–, surge de lo previsto por la Resolución Normativa N° 10/2008 en qué casos

pueden reintegrarse las percepciones facturadas erróneamente. Así el artículo 2° dispone en su parte pertinente: *“La liquidación de la percepción para su devolución al sujeto percibido procederá, únicamente, cuando las notas de crédito se emitan: 1. Como consecuencia de la anulación total de la operación instrumentada mediante la emisión anterior de la factura o documento equivalente o, 2. Para efectuar un ajuste del importe de la percepción oportunamente practicada, por haber resultado errónea su liquidación”*. Los supuestos enumerados resultan taxativos, siendo clara la norma en su importante limitación para el reintegro de percepciones por notas de créditos, dejando afuera a muchas situaciones.

Ahora bien, tal como surge del acto recurrido y de las constancias en el expediente, respecto a la vinculación entre las notas de créditos y las facturas el contribuyente ha manifestado en el proceso de la fiscalización en Acta de Comprobación R-078 N.º 010175125 (fs.173/174) que *“prosигuen con problemas en las dependencias administrativas y que no se han podido recuperar archivos informáticos, facturas, remitos, etc., siguen con la reconstrucción de los mismos...”* a lo que el a quo ha concluido (fs. 277) que no se pudo establecer la vinculación de dichas notas de crédito. En esta instancia, no habiendo el apelante arrojado la prueba pertinente a los fines de corroborar los supuestos contemplados en la norma, deviene procedente el ajuste en este punto, lo que así declaro.

3) En cuanto a los reiterados planteos de la **inconstitucionalidad**, debe recordarse que su tratamiento se encuentra vedado a este Cuerpo por expresa aplicación de los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70. A idéntica conclusión se llega en relación a distintos argumentos vinculados a cuestiones de política y administración tributarias, extremo que no deviene “justiciable” ni puede involucrarse en el análisis a efectuar por este Cuerpo.

4) En torno a la **sanción** por Omisión aplicada (artículo 61 del Código Fiscal), 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 N° 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 inadmisibles 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 los meses julio a diciembre del año 2009 y en todas sus operaciones de venta.

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).

Finalmente, en torno a la aplicación de la **multa a los deberes formales**, por su falta de inscripción como Agente de Percepción, como así también la multa por falta de presentación de declaraciones juradas durante el período julio a diciembre de 2009, cabe destacar que en la Resolución de Inicio del Procedimiento (fs. 256/263) a través de los artículos 5° y 6° se intimó al agente a regularizar su situación inscribiéndose en tal carácter y a presentar las declaraciones correspondientes, no habiendo cumplido con su obligación por lo que corresponde declarar la procedencia de la misma.

En primer lugar, y respecto a la sanción aplicada por el artículo 6° del acto, sostengo su confirmación, toda vez que surge acreditado en las presentes actuaciones que la inscripción de la firma como Agente de Recaudación del Régimen General de

Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ha sido realizada de forma extemporánea, no encontrándose inscripta en el período fiscalizado, teniendo obligación de hacerlo.

En segundo orden, entiendo pertinente adelantar que distinta suerte correrá la multa del artículo 7° de la Disposición, consistente en la falta de presentación de Declaración Jurada como Agente de Percepción por los periodos julio a diciembre de 2009, al punto que deberá revocarse.

Dicha decisión encuentra como razón, la circunstancia que se estaría castigando al Agente por un hecho de imposible realización, dado que al no haber estado inscripto como Agente durante dicho período de tiempo, nunca podría haber cumplido el deber formal de presentación de sus Declaraciones Juradas en tal carácter.

Tengo presente lo expuesto por este Cuerpo en donde decidió por mayoría que: *"...no puede punirse directamente la falta de presentación de declaraciones juradas...de la manera en que lo hizo el Fisco, a una persona que no se encontraba inscripta en el régimen correspondiente durante los períodos objeto de reclamo. De esta forma, según puede observarse, so pretexto de la automaticidad de la sanción, en verdad viene a exigírsele a la encartada una obligación de imposible cumplimiento, cual es la de haber declarado sus deberes en forma oportuna, cuando ni siquiera había solicitado el alta pertinente a tales efectos...deviene evidente que en la omisión del deber de inscribirse...se subsumen las infracciones consistentes en no presentar en término las declaraciones juradas..."*. (en autos "Frigorífico Junín SA", sentencia de Sala I del 2/11/10, y en autos "NYGV SRL", sentencia de Sala III del 07/06/11).

5) Respecto de los **recargos** aplicados, me resulta necesario exponer, atendiendo a la naturaleza represiva del Instituto, que a pesar de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, solo han de aplicarse sobre los importes subsistentes de reclamo, luego de la reliquidación que aquí se ordena. Ello atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890 (conforme criterio sentado en Sala I en "XEROX ARGENTINA ICSA", Registro N° 2277, reiterado entre muchos otros en "BOLDT S.A.", Registro N° 2275, ambas del 02/03/2021, entre muchos otros, a cuya lectura remito en honor a la brevedad).

6) Que, en cuanto al instituto de la **responsabilidad solidaria** endilgada a quien asume 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 la apelante, aunque debería haberse auditado la intervención del Sr. Carlos Alberto Bruni, apoderado de la firma. 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"*.

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 la Sra. María Teresa Damer, a cargo de la administración social como presidenta de su directorio

(conforme surge de la documentación societaria (fs. 53/71), Estados contables al 31/12/2009 (fs. 109/122), Formulario R-200 "Foja de antecedentes" (fs.135)).

Además, 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.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, 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/ Insaurrealde, 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 rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, revisando los términos del recurso de apelación presentado por derecho propio, quiero destacar en primer lugar que contrariamente a lo manifestado por la apelante, no prestó ningún descargo en la primer instancia de determinación de oficio, si en cambio en esta etapa alega con conocimiento de causa que no se

practicaron las percepciones reclamadas, e invoca que no ha llevado a cabo ninguna conducta reprochable ni ha obrado dolosamente, extremos que debió probar la ARBA a los fines de hacer extensiva a su persona las sanciones contempladas en el Código Fiscal.

En paralelo, analizando los Estados Contables al 31/12/2009, suscriptos por la Sra. Damer (fs. 109/182), se observa la descripción de deudas impositivas corrientes (Punto 2.7.1 a fs. 119) con la cita concreta de "*Previsión Trib Fiscal PBA Percep IIBB*".

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos a la Sra. Damer.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad de hecho (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y más de una década de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad de hecho, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. 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.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los Recursos de Apelación, presentados a fojas 288/309 y 381/392 por el Dr. Leonardo Javier Lew en representación de AGROINDUSTRIAS QUILMES S.A. y como patrocinante de la

Sra. María Teresa Damer, quien lo hace por derecho propio, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 197, de fecha 23 de enero de 2015 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III, punto 2) de la presente. **3°)** Dejar sin efecto la multa dispuesta por el artículo 7° del acto apelado. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 9° del acto apelado, solo en relación a los recargos y multas dispuestos en sus artículos 4°, 5° y 6°. **4°)** Confirmar en las restantes cuestiones la Disposición citada, debiéndose aplicar intereses, recargos y multa sobre las resultas de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, en función de los agravios incoados por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEFSC N° 197, de fecha 23 de enero de 2015, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor bajo los puntos 1) a 5) del considerando III de este último, lo que así declaro.

Por su parte, en lo relacionado con la responsabilidad solidaria extendida en autos a la apelante, dado el tenor de los planteos incoados contra su procedencia, 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 -T.O.2011-, partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, 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 contribuyente, 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 Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; lo que así finalmente declaro.

En tal sentido, dejo expresado mi Voto.

Voto del Dr Pablo Germán Petraglia: Adhiero al voto del Dr Ángel Carlos Carballal.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los Recursos de Apelación, presentados a fojas 288/309 y 381/392 por el Dr. Leonardo Javier Lew en representación de AGROINDUSTRIAS QUILMES S.A. y como patrocinante de la Sra. María Teresa Damer, quien lo hace por derecho propio, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 197, de fecha 23 de enero de 2015 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III, punto 2) de la presente. 3º) Dejar sin efecto la multa dispuesta por el artículo 7º del acto apelado. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 9º del acto apelado, solo en relación a los recargos y multas dispuestos en sus artículos 4º, 5º y 6º. 4º) Confirmar en las restantes cuestiones la Disposición citada, debiéndose aplicar intereses, recargos y multa sobre las resultas de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.12.15 12:58:08 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.12.15 13:39:38 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by PETRAGLIA Pablo German
Date: 2023.12.19 21:31:01 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Pablo Germán Petraglia
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana
Date: 2023.12.20 12:19:25 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE
JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS B. AS,
ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL,
serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.12.20 12:19:27 -03'00'

