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

Providencia

Número: PV-2023-52317216-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Viernes 22 de Diciembre de 2023

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-66305/13 "GOMERIAS NEUMEN S.A."

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG 52313375 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° 3442.-

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: 2023.12.22 12:19:17 -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: 2023.12.22 12:19:17 -03'00'

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

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2023-52313375-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Viernes 22 de Diciembre de 2023

Referencia: Corresponde al expte Nº 2360-66305/2013 "GOMERIAS NEUMEN S.A."

AUTOS Y VISTOS: el expediente Nº 2360-66305/2013 caratulado **"GOMERIAS NEUMEN S.A."**

Y RESULTANDO: Que arriban las actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto, a fs. 840/869, por el Dr. Javier Mariano Gatto Bicain, en carácter de apoderado de "GOMERIAS NEUMEN S.A.", y por los Sres. Roberto Méndez y Gastón H. Pierotti, ambos por derecho propio, con el patrocinio del citado letrado, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 3708, dictada con fecha 22 de noviembre de 2017, por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires.

Mediante dicho Acto, obrante a fs. 809/831, se determinaron las obligaciones fiscales de GOMERIAS NEUMEN S.A. CUIT 30-64007937-8 en su carácter de Agente de Recaudación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción) correspondientes al año 2012 (enero a diciembre), estableciéndose diferencias a favor del Fisco, por haber omitido actuar en tal carácter, que totalizan la suma de Pesos un millón ciento setenta y cinco mil ochocientos sesenta y tres con ochenta y seis centavos ($ 1.175.863,86), con más los accesorios previstos en el artículo 96 y recargos del 60%, según artículo 59 inciso f), ambos del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, y modificatorias), calculados a la fecha del efectivo pago. Asimismo, por el artículo 6° de la Disposición se aplica una sanción del cuarenta por ciento (40%) del monto dejado de abonar por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 del citado Cuerpo. Finalmente por el artículo 10, se establece la responsabilidad solidaria de los Sres. Roberto Méndez y

Gastón H. Pierotti, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 21 incs. 2 y 4, 24 y 63 del ya referido Código.

A fs. 1035 se elevan los actuados a esta Instancia (artículo 121 del Código Fiscal), adjudicándose a fs. 1037 para su instrucción, a la Vocalía de la 5ta. Nominación, integrante de la Sala II de este Tribunal.

A fs. 1040 se otorga traslado a la Representación Fiscal del recurso interpuesto, a efectos que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones, luciendo a fs. 1042/1050 el pertinente escrito de réplica (artículo 122 del CF).

A fs 1.053, en uso de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inciso a), apartado 3) del Decreto Ley 7603/70, se dispone como Medida Para Mejor Proveer, requerir a ARBA que informe si los contribuyentes detallados en Anexo I (fs. 1054), involucrados en el ajuste como clientes de la firma de marras, han presentado sus declaraciones juradas y pagado el impuesto sobre los Ingresos Brutos durante el período enero a diciembre 2012, constando su producción en CD agregado a fs. 1055/1056.

A fs. 1059 se saber que la Sala II ha quedado integrada con el Dr Ángel Carlos Carballal 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 con el Dr Jorge Saverio Matinata en carácter de Conjuez, conforme Acuerdo Ordinario N° 59/22, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 11/23. En materia probatoria, se tiene por agregada la prueba documental y se rechaza la informativa y pericial contable ofrecidas, por innecesarias para la resolución de la causa, disponiéndose el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), providencia que se encuentra consentida.

<u>Y CONSIDERANDO</u>: I.- En su escrito recursivo la parte accionante comienza mencionando -de manera preliminar- los antecedentes del caso.

A continuación, solicita la nulidad del acto, en primer lugar por "*la falta de tratamiento de las defensas interpuestas...al momento de interponer el descargo*", en tanto que "*el acto apelado se limita a reiterar los argumentos de la Disposición que confirió vista*".

En un segundo orden, se queja del rechazo "arbitrario" de la prueba ofrecida, argumentando que, debiendo diligenciar 4718 oficios a clientes de la empresa, "*el plazo concedido por el Fisco para la producción de la prueba informativa*" resultó "*insuficiente*", lo cual "*repugna al más elemental principio de buena fe, lealtad y probidad*" y "*la búsqueda de la verdad material*". Misma situación plantea que se suscitó con la prueba pericial, el experto "*no podía hacer un dictamen hasta tanto no*

contara con las respuestas a la prueba informativa".

Adiciona que ARBA "*también omitió considerar la prueba documental en poder de terceros ofrecida por esta parte junto con el descargo, referida a las Constancias de ausencia de deudas tributarias de los contribuyentes del régimen de ARBANET emitidas mediante la página web de ARBA*". Finaliza el punto mencionando que la postura de la Administración "*viola el derecho de defensa en juicio",* es decir, *"el derecho a ser oído, el derecho a obtener una decisión fundada y el derecho a impugnar la decisión*".

En cuanto a los agravios que cuestionan el fondo del ajuste, impugna la responsabilidad solidaria atribuida a la empresa "*dado que los contribuyentes a los cuales se habría omitido percibir en los períodos indicados...ingresaron el impuesto sobre los ingresos brutos*" extinguiéndose "*automáticamente la responsabilidad de GOMERIAS NEUMEN S.A.*". Cita jurisprudencia de la CSJN. Se queja de la valoración de la prueba.

En un segundo orden, menciona "*la errónea aplicación de alícuotas*" por no ajustarse "*a lo dispuesto en la Resolución General Nº 61/95 y su modificatoria 6/96 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral*".

Luego de ello, en un tercer y cuarto acápite, se agravia del "*cálculo erróneo de la base imponible*", al incluir "*el importe de percepciones sobre el Impuesto al valor Agregado facturado a los clientes*", y del "*cálculo de las notas de crédito*", al agregarse "*percepciones sobre facturas por ventas luego anuladas por las correspondientes notas de crédito*" por la suma de $ 18.108,90. Se queja del rechazo de la producción de la prueba.

Seguidamente, rechaza la multa impuesta, por motivo de alegar que "*la verificación del elemento material no es suficiente para la tipificación de las infracciones tributarias, ya que el elemento subjetivo es indispensable para la tipificación de dichas infracciones, y por lo tanto para la procedencia de las sanciones fiscales",* señalando que la firma *"obró con la diligencia, cuidado y previsión acordes con la magnitud de su obligación fiscal, lo cual excluye totalmente la hipótesis de culpa en su conducta". Cita doctrina*

Rechaza la aplicación de los recargos, atento que los mismos "*tienen el carácter de una sanción penal*", debiéndose aplicar los principios del derecho penal. Destaca que lo expuesto viola el principio de *"non bis in idem*".

Pone de manifiesto y dejan planteado la "*inconstitucionalidad de la Disposición Normativa "B" Nº 01/2004*" al vulnerar el principio constitucional de reserva de ley tributaria.

Subsidiariamente, y reproduciendo los artículos 21 inc 2) y 24 del Código Fiscal, rechaza por improcedente la solidaridad de las personas humanas dado que "*los contribuyentes deudores principales de la obligación principal*" han cancelado el impuesto. Agrega que la responsabilidad aludida es de carácter subsidiaria "*y no en carácter de deudor principal, toda vez que dicha empresa es quien ha sido designada como agente de...percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos*".

Destaca que el extender la responsabilidad solidaria contra el socio gerente del contribuyente principal viola principios constitucionales, tales como "*el de propiedad, igualdad, defensa en juicio y razonabilidad de las leyes, entre otros*". Solicita aplicación del fallo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso Francisco" del 02/07/2014, el cual reproduce.

Plantea la inconstitucionalidad de los arts. 21, 24, 63 y 69 del Código Fiscal.

Hace reserva de plantear Caso Federal.

II.- Por su parte, en su escrito de responde la Representación Fiscal comienza su alegato adelantando la improcedencia de los planteos nulificantes, atento que ARBA "*ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del agente y de los responsables solidarios, quienes en cada oportunidad se han encontrado habilitados para formular las defensas que entendían hacían a sus derechos".*

Destaca que para que tenga lugar la nulidad *"es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. No hay nulidades por la nulidad misma, es decir, que las nulidades no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio".*

En cuanto al rechazo de la prueba ofrecida, alega que la Autoridad "*ha actuado conforme a derecho, analizando la prueba ofrecida por el agente, y ordenando abrir la causa a prueba mediante el dictado de la Disposición Delegada SEFSC Nº 1675/2017...., mediante la cual se denegó la Prueba Documental en poder de terceros ofrecida bajo el acápite VII b) y la Prueba Informativa ofrecida bajo el acápite VII c) al Punto (ii) y se admitió la Prueba Informativa ofrecida bajo el acápite VII c. Punto (i) y la Pericial Contable en su totalidad",* adicionando *"los puntos 1) y 2) detallados a fs. 813 vta a los que se remite".*

Esgrime que "*habiéndose superado los treinta (30) días del período probatorio y atento la falta de presentación del Informe Pericial por el perito de parte, como así también, la falta de acreditación del diligenciamiento de los oficios confrontados por*

el Agente, es que las Pruebas Pericial Contable e Informativa ofrecidas y admitidas fueron dadas por decaídas", concluyendo así la etapa probatoria.

En lo referido a las quejas vinculadas a que la responsabilidad de la firma como Agente de Percepción, es una responsabilidad solidaria con el contribuyente principal y que éstos cancelaron el impuesto sobre los Ingresos Brutos, recuerda que la empresa "*fue fiscalizada en su carácter de Agente de recaudación y justamente es quien debe cumplir la función recaudatoria asignada por el Fisco, siendo suya la carga probatoria de causal de exculpación, que en el particular se constituiría por el ingreso del gravamen por el contribuyente directo*".

Aduce que "*la mera manifestación de la firma en el sentido que los contribuyentes principales han cumplido con las obligaciones fiscales no lo libera de la carga que le impone la ley en su carácter de Agente de recaudación, siendo improcedente trasladar a la Administración dicha carga, en tanto ello implicaría efectuar una fiscalización sobre cada cliente en particular*". Adiciona que "*acreditado el incumplimiento de sus obligaciones fiscales como Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos durante el período fiscalizado, situación no desconocida por la fiscalizada, la carga probatoria posterior no puede sino estar en cabeza del obligado, ello bajo riesgo de desvirtuar los fundamentos y objetivos de estos regímenes de recaudación*". Cita jurisprudencia de este Tribunal.

Citando el Informe Nº 208/06, "*y atento que como resultado de la actividad probatoria llevada a cabo el agente de marras no probó que la totalidad de los clientes a los cuales omitió percibir ingresaron el impuesto, se concluyó en la existencia de diferencias a favor del Fisco, las que se encuentran reflejadas en el formulario de ajuste R-341*".

En cuanto a las quejas relacionadas al tratamiento de los clientes que tributan bajo el Convenio Multilateral, aduce que el Régimen General de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se encuentra establecido actualmente en la Disposición Normativa Serie "B" Nº 01/2004 y modificatorias, transcribiendo lo manifestado por el Juez administrativo a fs. 817 vta.

En torno al agravio consistente en que en la base imponible se encuentra incluida el Impuesto al Valor Agregado, reproduce lo expuesto por el a quo a fs. 818. En tanto que el rechazo a las notas de créditos, justifica su postura remitiendo a lo manifestado a fs. 819.

Por otra parte, en lo que hace a los agravios dirigidos a la aplicación de la multa por omisión, considera que "*habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo*

calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el art. 61 del Código Fiscal..."

Alega que "*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*". Concluye que la multa resulta procedente atento que el agente "*no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima...*".

En lo que tiene que ver con la improcedencia de los recargos, aclara que "*éstos se encuentran establecidos en relación directa con los días de demora en el pago del impuesto (art. 59 del Código Fiscal), no existiendo un margen discrecional para el órgano decisor para su aplicación..., subsistiendo dicha obligación aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable*". Cita jurisprudencia.

Finalmente, en lo que tiene que ver con la responsabilidad solidaria, expone que "*el instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (art. 21, 24, 63 Código Fiscal) y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que reviste o la posición o situación especial que ocupa, el Fisco puede reclamarle la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. Se trata una obligación a título propio por deuda ajena*".

Señala que "*la ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables conforme dispone el art. 24 Código Fiscal*".

Por último, en lo que tiene que ver con la declaración de inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal y la aplicación del fallo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio" de fecha 2/07/2014, advierte 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 de la inconstitucionalidad*". Añade que lo expuesto se ve confirmado por sentencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín (en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Stagno Vicente Félix y otro

s/Apremio Provincial" de fecha 12/08/2014), del Juzgado Contencioso Administrativo n° 2 de San Isidro (fallo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Snacks Props S.A. s/Apremio Provincial de fecha 3/10/2014) y de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás (caratula "Casais Rodolfo Mario y Otra c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión Anulatoria – Otros juicios" de fecha 4/06/2013).

Sostiene que la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata *"ha convalidado la constitucionalidad del régimen de solidaridad tributaria provincial" en los autos caratulados "YELL Argentina S.A.-Meller Comunicaciones S.A. y otro c/ Tribunal Fiscal de Apelación s/ Pretensión anulatoria del 12/07/2012. Causa Nro 2969.*

Por último, en cuanto al planteo de caso federal, señala que se tenga en cuenta "*para la etapa oportuna*".

III.- <u>Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal</u>: Conforme ha quedado planteada la controversia, relativa a establecer la viabilidad de la determinación de deuda recaída en autos en mérito de la endilgada actuación en defecto de "**GOMERIAS NEUMEN S.A.**" como Agente de Percepción, corresponde decidir si la Disposición Delegada SEATYS Nº 3708/17 se ajusta a derecho.

1) Previamente me voy a referir al planteo de nulidad efectuado por la parte apelante, fundado en la falta de tratamiento de las defensas interpuestas en el descargo del Acto y la denegatoria "arbitraria" de la prueba, anticipando que el mismo no puede prosperar por las siguientes razones.

En lo que refiere al primer argumento de nulidad alegado, debo señalar que analizado el acto atacado, y en especial los Considerandos (particularmente fs. 811/812), puede extraerse perfectamente el razonamiento seguido por el Juez Administrativo para arribar a la decisión adoptada. Asimismo, se puede observar que ha dado respuesta a cada uno de los argumentos vertidos por la firma y los solidarios en su descargo (ver fs. 815/827). De este modo, contrariamente a lo sostenido por la parte, considero que la disposición apelada ha fundamentado su postura, sustentada en los hechos que le sirven de antecedentes y merituado la normativa aplicable al caso, siendo necesario hacer notar, además, que el recurrente no ignora en qué consiste la misma, ni bien se repara en los argumentos que vierte, los cuales trasuntan un verdadero y acabado conocimiento.

La Suprema Corte bonaerense ha pronunciado que: "*... en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la*

descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)... Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ..." (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (en igual sentido en autos "Frigorífico Penta S.A", Sala I, Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150). En cuanto al restante argumento, estimo pertinente destacar que la queja ha sido subsanada en la presente instancia, atento que en uso de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inciso a) apartado 3) del Decreto Ley 7603/70, se dispuso como Medida Para Mejor Proveer, requerir a ARBA que informe si los contribuyentes directos involucrados en el ajuste, que operaron con GOMERIAS NEUMEN S.A. durante el periodo fiscalizado, presentaron DDJJ y pagaron el impuesto sobre los Ingresos Brutos, de corresponder. Obra a fs. 1.055/1056 la respuesta del mencionado Organismo.

Tal como expresara in re "INDUSTRIAS GUIDI S.A.C.I.F", del 23/11/2017, Reg. 2098 de la Sala I: *"...En efecto,...el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de la prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en todo 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 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 como para afectarla 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: 212:456; 218:535; 2672393; 2731134), 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 19.368) c/ D.G.I.")...".*

De conformidad con lo expuesto, entiendo pertinente rechazar la petición de nulidad articulada, lo que así declaro.

2) Sentado lo anterior, corresponde examinar la cuestión de fondo, comenzando por aquella que se vincula con la petición de inconstitucionalidad que formula, en cuanto tilda como tal a la norma de la Autoridad de Aplicación que implementa el Régimen de Percepción previsto en el Código Fiscal.

Al respecto, cabe apuntar que conforme a lo prescripto por los artículos 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley Orgánica del Cuerpo (Decreto-Ley 7603/70), le está vedado –en principio- a éste Órgano Jurisdiccional el producir una declaración de tal envergadura, toda vez que los mismos textualmente disponen respectivamente: "*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*" y "*El Tribunal no podrá declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias, pudiendo no obstante, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas*".

En torno al carácter prohibitivo y, a su vez, facultativo, que emana de las normas transcriptas, cabe referir que el impugnante no menciona aquella jurisprudencia que hubiera invalidado, desde la óptica constitucional, la norma que identifica y respecto de la cual solicita, sino tan solo alude a diversos precedentes judiciales alineados con la construcción conceptual que efectúa a efectos de sustentar su planteo, ya sea en materia de anticipos impositivos y su necesaria conexión con la obligación de pago o bien a la indebida delegación de potestades propias del Poder Legislativo, motivo por el cual puede concluirse que no se encuentra habilitada la hipótesis para ejercer la aludida facultad.

Ahora bien, al margen de lo expuesto, no puedo dejar de señalar que la defensa ensayada, en mi visión, encierra una contradicción con la conducta que se observa del Agente de Recaudación en cuestión, ni bien se repara que no estamos en presencia de un sujeto que ha incumplido totalmente la carga pública que las normas le imponen y ahora viene a justificar su omisión amparándose en argumentos de índole constitucional, sino que –por el contrario- la empresa aquí apelante ha venido desplegando la actividad exigida por el poder estatal, admitiendo así, en forma implícita, su obligación derivada, precisamente, de la misma regulación normativa que intenta repeler.

Asimismo entiendo pertinente recordar 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.

Sentado ello, es pertinente avanzar con el análisis del ajuste, destacando que el fiscalizador consideró las operaciones que surgen del Libro IVA Ventas aportado por la firma en soporte magnético (agregado a fs. 117), para luego determinar la base imponible, y de conformidad con lo prescripto por el artículo 342 la Disposición Normativa Serie B Nº 01/2004, establecer "*casos con diferencia de alícuota, así como también diferencias en las operaciones perpetradas con CUIT fuera de padrón...*".

De dicha labor, y considerando la documentación arrimada por el Agente (cd magnético obrante a fs. 388), se lograron detectar diferencias fiscales, las cuales son reclamadas a GOMERIAS NEUMEN S.A., en virtud de: "*Omisión parcial de actuar en su carácter de Agente de Percepción -Régimen General- del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires, por el período 2012 (enero a diciembre) de conformidad a lo establecido por DN serie "B" 01/04; errónea aplicación de alícuotas vigentes a los clientes pasibles de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires...; erróneo cálculo de la*

base imponible para la aplicación de la alícuota de percepción, para aquellos casos en que el cliente no se encuentra inscripto en el IVA; Notas de crédito emitidas que no corresponde con el monto total factura (RN 10/08)" y *"No haber practicado la percepción respecto de aquellos clientes fuera del padrón, cuando la entrega de la mercadería se realizó en Provincia de Buenos Aires"*.

Arribada la cuestión a esta instancia, el recurrente basa su defensa argumentando: **1)** que los clientes omitidos de percibir "*ingresaron el impuesto sobre los ingresos brutos"* y en "*la errónea aplicación de alícuotas"* **2)** "*cálculo erróneo de la base imponible*", al incluir "*el importe de percepciones sobre el Impuesto al valor Agregado facturado a los clientes*", y del "*cálculo de las notas de crédito*".

Al respecto, corresponde recordar que, tal como lo ha expresado la Sala I del Tribunal (in re "TERAR SA" de fecha 23/10/2018, Registro 2153), el Agente de Percepción, al cobrar un monto por la venta de un bien o la prestación de un servicio, adiciona la suma a percibir al importe de pago de la factura, actuando con independencia de la jurisdicción donde se encuentre el domicilio del cliente, se realice la venta o se haga entrega de las mercaderías. Conforme la reglamentación vigente al momento de las obligaciones perseguidas en autos (artículos 339 y cctes. de la Disposición Normativa Serie "B" 1/2004), sólo podría sustentarse la omisión de percepción, en supuestos en que el cliente en cuestión desarrolle actividades íntegramente fuera de la jurisdicción provincial o que se trate de contribuyentes alcanzados por las normas del Convenio Multilateral cuyo coeficiente, atribuible a la Provincia de Buenos Aires, resulte inferior a 0,1000. Concordantemente, el artículo 322 de la Disposición Normativa, excluye de la percepción a los sujetos exentos, desgravados o no alcanzados por el gravamen (inciso "b" del artículo citado).

Va de suyo en consecuencia, que el sistema implementado tiende a alcanzar con la percepción a contribuyentes puros del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, o aún a aquellos que, encontrándose bajo el régimen del Convenio Multilateral, demuestren (coeficiente mediante) un grado de actividad considerable, mensurable en la jurisdicción.

Así las cosas, es momento de examinar las diferencias fiscales reclamadas subsistentes, mencionando que, a fin de eximirse de la 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. En esa misma línea "*...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 solo 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) cf DGI").

Siendo entonces una obligación sustantiva la que alcanza a estos sujetos, de lo hasta aquí dicho se desprende además que el conocimiento de los plazos para realizar el depósito de lo recaudado es obligación específica del agente de percepción, así como la de 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").

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico N° 208/2006 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 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, la 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 qué 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. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido. 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 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, cabe destacar que el principio general, aplicable al caso, de colocar 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.

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 requerir a la propia Agencia de Recaudación (vide fs. 1.053 en Anexo I de fs. 1054) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados de la firma durante el período ajustado, respondiendo la Representación Fiscal a lo solicitado a fs. 1055/1056 en CD magnético.

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 constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación en el caso de muchas de los clientes del agente de recaudación de marras.

Así, conforme la respuesta brindada por el Organismo Fiscal - a la que me remito (CD de fs. 1055)-, de la totalidad de los clientes involucrados en el ajuste, se individualizaron aquellos que han presentado declaraciones juradas o abonado el impuesto pertinente (en el caso de corresponder), los que han cumplimentado parcialmente las declaraciones juradas para las posiciones correspondientes al período y por último, aquellos que no presentaron las declaraciones juradas para las posiciones correspondientes al período fiscal 2012, ni abonaron tributo. Consecuentemente, debe rectificarse el ajuste, detrayendo de la base de cálculo las operaciones con clientes que cumplieron las obligaciones propias declarando y/o abonando el impuesto en las posiciones involucradas, ello de acuerdo al informe citado precedentemente, lo que así declaro.

3) En cuanto al agravio opuesto relacionado con la improcedencia de incluir en la base para el cálculo de las percepciones el Impuesto al Valor Agregado, se observa que el Acto justifica el ajuste mencionando que "*...la fiscalización...aplicó en forma correcta el artículo 342 de la DN Serie B Nº 01/04, incluyendo el Impuesto al Valor Agregado, en el caso de las facturas tipo B emitidas a Monotributistas, criterio que se*

ajusta a lo dispuesto en el mencionado artículo...".

Arribada la cuestión a la presente instancia, y considerando los cuantiosos clientes con los cuales el agente de recaudación llevó adelante operaciones de venta, el apelante no logra individualizar aquellos que resultan motivo de la queja, siendo impracticable determinarlas en este Tribunal de alzada.

Asimismo, es dable recordar, tal como ha sido mencionado al inicio del Voto, que habiéndose abierto a prueba en la etapa anterior, la producción de la pericial contable -en lo que refiere al punto específico de este agravio en particular- no ha podido desarrollarse por motivo de la propia negligencia de la parte, atento que el experto contable designado por el agente -habiendo aceptado el cargo- no presentó ni realizó -en momento alguno del procedimiento- el informe pericial. En razón de lo expuesto, es que corresponde confirmar el ajuste.

A idéntico resultado se arriba, respecto a la falta de consideración fiscal de la emisión de Notas de créditos, a partir de observar que el punto tuvo su debida respuesta en la disposición apelada (fojas 811 vta), describiéndose que "*se han detectado casos en que una misma Nota de Crédito podía relacionarse con más de una factura, procediendo en dichos casos la fiscalización, a identificar cuál es la factura que anula y realizando el ajuste pertinente sobre aquellas facturas que no se encuentran anuladas así como también se han constatado, notas de crédito que no anulaban el monto total de factura, formando parte del ajuste...*".

En esta instancia, el recurrente se limita -simplemente- a denunciar que "*la suma de $ 18.108,90*" corresponden a percepciones "*por operaciones de venta que luego fueran anuladas por la correspondiente nota de crédito*", sin otro argumento sólido capaz de revertir el ajuste, razón por la cual, el mismo no puede tener acogida favorable; lo que así también declaro.

4) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 6° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. 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; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c. D.G.").

Y este sentido, comparto lo sostenido por la Sala II de este Cuerpo 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....*". Por el contrario, 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. Si bien la pena ha de aplicarse solo sobre la porción de reclamo subsistente, no se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado.

En lo que tiene que ver con los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá 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, sólo 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 en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.

En cuanto a la aplicación del principio penal del "non bis in idem" debo señalar que, tal como esta Sala ha expresado en autos RODASER S.R.L. del 19/12/2013, su rechazo se impone pues así resulta de la estricta aplicación de la norma involucrada - penúltimo párrafo del artículo 59 del Código Fiscal, de la cual no existe el mínimo resquicio que permita el apartamiento del juzgador en el marco de competencia jurisdiccional -acotada- que tiene asignada este Tribunal (conf. Art. 12 del CF y 14 de la Ley Orgánica TFA). En efecto, éstas últimas únicamente autorizan a aplicar la jurisprudencia que hubiera declarado la inconstitucionalidad de las normas tributarias, en la medida que ella emanara del máximo tribunal nacional o provincial. De más está decir que no es éste el caso de autos, toda vez que no existen precedentes de tales Órganos que hayan arribado a semejante conclusión, respecto de la normativa aquí cuestionada. Como conclusión, corresponde rechazar el planteo de inconstitucionalidad traído a esta instancia, lo que así declaro.

No obstante, y ahora a modo conjetural, ello no importa una violación del principio non bis in idem, en tanto entiendo (tal como se expuso en "FURFURO S.A.", Sala I del 19/8/2010) que la doble persecución vedada constitucionalmente es aquella que se efectúa en forma sucesiva (un mismo hecho ya juzgado y castigado), mas no cuando se trata de aplicación simultánea de penalidades (conf. argumento del Dr.

Boggiano en causa "Moño Azul S.A.", CSJN del 15/4/93), doctrina ésta que se verifica en autos.

En consecuencia, tanto la sanción del artículo 61 como los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, deberán aplicarse sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así voto.

5) Finalmente, en los agravios apuntados contra la extensión de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron por convención societaria, bajo regulación legal 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. 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, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados "paraísos fiscales", supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

Es así que 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. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales). No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de

quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA.

Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que 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, Sres. Roberto S. Méndez y Gastón Hernán Pierotti, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver ver escritura constitutiva y actas de asamblea de fs. 88/112). Merece agregarse además 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*".

A su vez, 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 de los Sres. Méndez y Pierotti.

Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por la 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 en los casos que analizara la Corte. 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° 27.430), me llevan a descartar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que releer el contenido del descargo oportunamente presentado por los Sres. Pierotti y Méndez (fs. 477/496), así como del recurso de apelación traído, escritos en los que ambos, por derecho propio y en primera persona, describen pormenorizadamente la forma dispuesta para liquidar el tributo, la interpretación que otorga a las normas aplicables y el rechazo fundamentado a la pretensión fiscal, dando exacta cuenta de haber decidido el obrar tributario de la empresa, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

A esto se suma, para el caso del Sr. Roberto Méndez, la suscripción de los balances generales cerrados al 31/03/2012 y al 31/03/2013 (agregados a fs. 119/135 y 136/151 respectivamente), con la descripción de pasivos tributarios entre los que se detallan los vinculados a su calidad de agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (fs. 128 y 145).

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.

Por el contrario, sí coincido con el criterio resolutivo del antecedente "Toledo" 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 contra 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.

Atento a esta naturaleza, precisamente, haré extensiva la solución propuesta a todos los sujetos declarados solidarios en autos.

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 VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 840/869, por el Dr. Javier Mariano Gatto Bicain, en carácter de apoderado de "GOMERIAS NEUMEN S.A.", y por los Sres. Roberto Méndez y Gastón H. Pierotti, ambos por derecho propio, con el patrocinio del citado letrado, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 3708, dictada con fecha 22 de noviembre de 2017, por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, Punto 2) de este Pronunciamiento. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 10 del acto apelado, únicamente en lo relativo al pago de las sanciones dispuestas en sus artículos 6° y 9°. **4°)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos sobre las resultas de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

Voto de 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 SEATYS Nº 3708, dictada con fecha 22 de noviembre de 2017, por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires, 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 4) 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/ 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 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 tu 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 Jorge Saverio Matinata: Adhiero al voto del Dr Ángel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 840/869, por el Dr. Javier Mariano Gatto Bicain, en carácter de apoderado de "GOMERIAS NEUMEN S.A.", y por los Sres. Roberto

Méndez y Gastón H. Pierotti, ambos por derecho propio, con el patrocinio del citado letrado, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 3708, dictada con fecha 22 de noviembre de 2017, por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, Punto 2) de este Pronunciamiento. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 10 del acto apelado, únicamente en lo relativo al pago de las sanciones dispuestas en sus artículos 6° y 9°. **4°)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos sobre las resultas de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.12.18 09:56:23 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.12.19 15:49:02 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MATINATA Jorge Saverio
Date: 2023.12.22 08:04:47 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Jorge Matinata
Conjucz Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana
Date: 2023.12.22 12:08:18 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 BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.12.22 12:08:24 -03'00'