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-2023-48456741-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 23 de Noviembre de 2023

Referencia: AGROINDUSTRIAS QUILMES S.A. 2360 0079100/13

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360 0079100 año 2013, caratulado "AGROINDUSTRIAS QUILMES S.A.".

Y RESULTANDO: A fojas 388/413, el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEFSC Nº 5369/15, de fecha 29 de octubre 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 año 2010 (art. 3º).

En su artículo 5º establece montos de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos cinco millones novecientos noventa y un mil seiscientos cuarenta y cinco con 24/100 ($ 5.991.645,24), la que deberá ser abonada con más los accesorios establecidos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011 correlativos anteriores y modificatorias).

Aplica, por su artículo 6°, una multa por Omisión equivalente al noventa por ciento (90%) del monto dejado de oblar, de conformidad con lo normado en el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código.

Por el artículo 7° sanciona a la Firma por haber constatado la comisión de la infracción por incumplimiento a los deberes formales, prevista y penada por el artículo 60, 6° párrafo del Código mencionado, por la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes, y aplica una multa de Pesos cuatro mil ochocientos ($4.800).

En su artículo 8° aplica recargos del sesenta por ciento (60%) de acuerdo a lo normado por el artículo 59 inc. f del mismo plexo legal.

Por el artículo 10º, dispone que atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2) y 4), 24 y 63 del Código Fiscal, resulta responsable solidario e ilimitado 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 421/440 se presenta el Dr. Leonardo Javier Lew en representación de la Firma y de la Sra. María Teresa Damer, e interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal T.O. 2011).

A fojas 529, 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 532 se hace saber la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 3ra. Nominación, radicándose en la Sala I. A fojas 537, 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 538/548 el correspondiente escrito de réplica.

A fojas 551/552 se deja constancia de la readjudicación de las presentes actuaciones a la Vocalía de 9na. Nominación, pasando a intervenir la Sala III, quedando la instrucción por último, en cabeza de la Vocalía de 7ma. Nominación de la misma Sala (Acuerdo Extraordinario N° 88/2018, fojas 558).

A foja 571 se hace saber que la Vocalía de la 7ma. Nominación ha quedado a cargo del Dr. Ángel Carlos Carballal, en carácter de Vocal subrogante (conf. Ac. Ext. 100/22). Se deja constancia que la Sala queda integrada conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Jorge Saverio Matinata en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ord. N° 59/22 y Ac. Ext. N.º 102/22). En cuanto al ofrecimiento probatorio traído en el recurso bajo análisis, se dispone tener por agregada la documental acompañada y consistiendo en las presentes actuaciones se tiene por satisfecho su objeto.

Por último, a foja 574 se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 126 del Código Fiscal).

<u>Y CONSIDERANDO</u>: I.- Que mediante el recurso de apelación interpuesto, la apelante comienza su relato haciendo una descripción de los antecedentes y hechos de la causa.

Solicita, en su primer punto de agravio, se declare la nulidad del acto administrativo por ausencia de causa y motivación, atento la inexistencia de elementos que acrediten la calidad de la Firma como Agente de Recaudación en la Provincia de Buenos Aires. Argumenta que la empresa ya no

se encontraba inscripto como tal desde el año 2005. Considera también que ha sido conculcado su derecho de defensa, por lo que solicita la nulidad absoluta e insubsanable del acto en crisis.

Como segundo punto de agravio expresa que ARBA no puede trasladar sus facultades y obligaciones de fiscalización y verificación a la empresa, pretendiendo que sea ésta quien acredite el cumplimiento o incumplimiento del contribuyente directo de la obligación reclamada como "responsable por deuda ajena". A todo evento, considera que resultaría eventualmente un incumplimiento a un deber formal de percibir a sus clientes. Remarca la inexistencia de tal obligación atento que el Fisco no acreditó los supuestos de territorialidad y calidad de sujetos pasivos de los clientes de la Cía., ni objetado su baja como Agente de Recaudación. Cita Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 e Informe 208/2006.

Como tercer agravio refiere a la caducidad de las facultades del Fisco para reclamar las Percepciones del período fiscal 2010. Entiende que vencido el plazo para la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los distintos realizadores del hecho imponible susceptibles de sufrir percepciones de ningún modo corresponde que el Fisco reclame a la firma los pagos a cuenta dado que respecto de estos opera la caducidad.

En su cuarto punto de expresión se agravia en relación a la aplicación de la sanción, a la multa por omisión, sin hacer referencia a la existencia de los elementos requeridos por el tipo para su procedencia. Considera que la misma es desproporcionada y que no se configura el tipo objetivo ni subjetivo que requiere la infracción. Solicita el archivo de las actuaciones con imposición de costas. Cita jurisprudencia.

Refiere a la improcedencia en la aplicación de los intereses resarcitorios al no verificarse omisión alguna del Impuesto, como así también a la mora, la cual entiende no le resulta imputable a título de culpa ni dolo.

Como quinto agravio pone de manifiesto la inconstitucionalidad respecto a la atribución de responsabilidad solidaria. Cita caso Raso y Ley 19.550.

Adjunta y ofrece documental. 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 los mismos constituyen una reiteración, en parte, de los planteos formulados en la instancia previa de descargo, los cuales han sido analizados oportunamente.

Luego 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 cuanto al tratamiento del agravio referido al vencimiento del plazo para que los contribuyentes

presenten sus declaraciones juradas, aclara que involucra más que una "caducidad", la prescripción de dichas obligaciones. A su respecto adelanta que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, vigente desde el 1º de agosto de 2015, vienen a confirmar la postura asumida por la Agencia, de conformidad con la cual la regulación del instituto en materia tributaria, constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Cita Jurisprudencia.

Pone de resalto que, en materia de prescripción, devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año al que se refieran las mismas, siendo en el caso de los Agentes de Recaudación, el 1° de Enero del año siguiente al vencimiento que las normas prevén para el ingreso de los importes omitidos de recaudar.

Considera que en el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción del período 2010 comenzó a correr el 1° de Enero de 2011, habiéndose notificado el acto determinativo a la Firma y al responsable solidario con fecha 16 de Noviembre de 2015 (fojas 414) que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio.

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. 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.

Advierte que en sus considerandos se expusieron las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que llevaron a su dictado. Cita jurisprudencia.

En torno a 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.

En torno a la falta de identificación de los clientes, remite a los papeles de trabajo obrantes a fojas 259/306, al Formulario R 341 y al soporte magnético de fojas 116 y demás documentación anexada a fojas 117/199.

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 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 punto a la multa por incumplimiento a los deberes formales por la falta de presentación de las declaraciones juradas, destaca que sólo se ha efectuado la aplicación lisa y llana de la normativa vigente (arts. 34 y 60 del Código de la materia).

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. Cita jurisprudencia y arts. 886, 1723 del Código Civil y Comercial - vigente desde el 1° de Agosto de 2015 -

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.

Aclara que no se trata de una responsabilidad subsidiaria, ni posee beneficio de excusión. Por dicha razón se trae a los responsables al procedimiento juntamente con el obligado principal, a fin de que puedan ejercer sus defensas en tiempo oportuno. Pone de manifiesto que la quejosa no desconoce su condición de miembro del Directorio de la Firma, con lo que está a su cargo desvirtuar la presunción legal que pesa sobre dicha condición. 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 contra Raso, Francisco. Sucesión y otro 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. ANGEL CARLOS CARBALLAL: Que conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, se hace necesario decidir si la Disposición Delegada SEATYS Nº 5369/ 2015, se ajusta a derecho

1) En relación a los planteos de nulidad formulados, adelanto que los fundamentos que se otorgan a los mismos no resultan idóneos frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en el acto determinativo dictado en autos. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo que se impugna.

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 25-11-2015). 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-I11-2007; 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 National s/accidentedé 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).

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en el acto de autos. 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", Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150).

A su vez, y en cuanto a la violación del derecho de defensa, sabido es que "...Si no se ha invocado ni acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto..." (S.C.B.A. en Causa B 57565; Sentencia del 10/05/2017; en autos "Rodríguez, Roberto José c/ Banco de la Provincia de Buenos Aires s/ Demanda contencioso Administrativo").

Observo que la Autoridad de Aplicación ha dado razones suficientes para proceder del modo en que ha conducido el procedimiento, respetando las etapas y exponiendo los antecedentes de hechos y las argumentaciones legales correspondientes, no violentando las garantías procesales, ni vicio alguno que invalide el acto dictado, por lo que no corresponde hacer lugar al agravio de nulidad incoado, lo que así en primer lugar, voto.

2) Resuelto lo que antecede, y alterando el orden de los agravios interpuestos, cabe continuar dando tratamiento al planteo de caducidad articulado por la parte respecto de las facultades del Fisco para reclamar las percepciones del periodo en cuestión. No siendo -explica- una obligación sustancialmente autónoma, vencido el plazo para la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto antes citado, de los distintos realizadores del hecho imponible susceptibles de sufrir percepciones, no corresponde que el Fisco reclame los pagos a cuenta, pues a su respecto operó la caducidad, toda vez que perdieron individualidad y se subsumieron en el impuesto determinado por el sujeto pasivo directo.

Adelanto que el reclamo no puede tener -a mi juicio- acogida favorable, ello así porque el Código

Fiscal no limita temporalmente la verificación de pagos a cuenta. En consecuencia, no es posible que sobre éstos opere la caducidad, toda vez que no se encuentra previsto este instituto procesal en la norma, teniendo en cuenta que para ello se establecen plazos prescriptivos de las acciones fiscales.

Sin embargo, he de aclarar que entiendo inoficiosa la postura de la Representación Fiscal, revisando la posibilidad de prescripción en autos, cuando la misma no fue planteada por la recurrente.

Por lo expuesto, y sin perjuicio de lo que expondré infra, la pretensión de la apelante debe ser desestimada, lo que así voto.

3) 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 ARBA no puede trasladar sus facultades y obligaciones de fiscalización y verificación al contribuyente, pretendiendo que sea éste quien acredite el cumplimiento o incumplimiento del contribuyente directo de la obligación reclamada como "responsable por deuda ajena".

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, Capitulo 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 389/390 fueron desarrollados los elementos que tuvo en cuenta la Agencia 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.

A esta altura debo aclarar que los planteos vinculados al supuesto demedro 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 "debido" 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 Nº 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 al período fiscal 2010 involucrado en estas actuaciones (vide papel de trabajo (CD) de fs. 317).

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 (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.

4) 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 Nº 2275, ambas del 02/03/2021, entre muchos otros, a cuya lectura remito en honor a la brevedad).

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

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

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

Y es en ese sentido, comparto lo sostenido por este Cuerpo (Sala II) en el antecedente "Destilería Argentina de Petróleo S.A", Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable "... requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que -en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal....". En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. No se visualiza (ni se alega siquiera) eximente alguno para la omisión en que incurriera durante todo el año 2010 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).

6) En cuanto a los intereses aplicados se advierte que el Código Fiscal ha establecido los intereses resarcitorios en su artículo 96, que establece: "La falta total o parcial de pago de las deudas por ... percepciones ..., que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago ... un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%). Dicho interés será establecido por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires ...".

De la norma transcripta surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. En relación con la constitución en mora del contribuyente, cabe puntualizar que se establece la mora automática. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se "..devengará sin necesidad de interpelación alguna...". El elemento subjetivo se refiere a la inimputablidad del deudor. Éste, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar que la misma no le es

imputable (v.gr. Caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor) lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida. Es decir, la ponderación del referido elemento subjetivo da lugar a la exoneración del contribuyente deudor en el punto que logre probar que la mora no le es imputable, circunstancia que no ha sido demostrada en autos (Conf. Sala 1 "Cimag S.R.L." de fecha 15/08/01, Sala II "Tren de la Costa S.A. del 5/12/02; Sala III in re "Micromar S.A. de Transporte S/ Concurso Preventivo" del 14 de abril de 2005, Registro 557).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación al sentenciar la causa "Citibank NA. c/ D.G." (01/06/2000), en referencia al régimen nacional en la materia análogo al establecido en el Código Fiscal de la Provincia, dijo: "...Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del Artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del derecho tributario en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (Artículo. To de la ley 11.683 to. en 1998 y fallos 307:412, entre otros) que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscrita a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciados han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que, pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su, actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes, en el ya citado de Fallos 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas...".

En virtud de lo expuesto, debe confirmarse los intereses de ley, lo que así se declara.

7) Corresponde el rechazo de su solicitud de regulación de costas puesto que – y ello cualquiera fuera la decisión del Cuerpo- no es una facultad con que la ley de creación ha dotado a este Tribunal.

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

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

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Pero, además, no creo indispensable cambiar la órbita estrictamente tributaria de la responsabilidad que analizamos, para acceder a aquella finalidad estatal, en tanto el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por el 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 de fs. 69/95).

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

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

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a 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, no hace falta más que releer el contenido del descargo presentado por derecho propio por la Sra. Damer en instancia determinativa (vide fs. 352/367), describiendo pormenorizadamente y en primera persona todo lo actuado por la empresa, tanto en el período de ajuste como durante todo el procedimiento de autos, alegando con total conocimiento de causa que no se practicaron las percepciones reclamadas (como clara decisión empresaria, ensayando distintas explicaciones y fundamentos de naturaleza jurídica, contable y de política y administración tributarias) e invocando la ausencia de perjuicio fiscal, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad que administra, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

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 (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, 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, VOTO: **1°)** Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación, presentado a fojas 421/440 por el Dr. Leonardo Javier Lew, en representación de la firma "AGROINDUSTRIAS QUILMES S.A." y de la Sra. María Teresa Damer, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 5369, de fecha 29 de Octubre 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 3) de la presente. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta por el artículo 10 del acto apelado, solo en relación a los recargos y multas dispuestos en sus artículos 6°, 7° y 8°. **4°)** Confirmar en las restantes cuestiones la Disposición citada, debiéndose aplicar intereses, recargos y multa sobre las resultas de la reliquidación ordenada.

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 Nº 5369/15, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor, Dr. Ángel C. Carballal, bajo los puntos 1) a 7) del considerando III de este último; lo que así en primer término 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. Angel Carlos Carballal en virtud de los fundamentos que expusiera en mi voto recaído en "Multibag SA", Registro 4630 de la Sala III, de fecha 22/08/23. Allí entendí a la responsabilidad solidaria como un elemento subjetivo del hecho imponible en la relación jurídica tributaria y en el circuito económico y como una carga pública personal establecida por ley (art. 16 de la Constitución Nacional y art. 103 inc. 1 de la Constitución Provincial), donde -además- el procedimiento administrativo establece presunciones rebatibles mediante prueba en contrario, no desvirtuadas por la contribuyente y sus responsables en marras. Así lo dejo expresado.

<u>POR ELLO, SE RESUELVE:</u> 1°) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación, presentado a fojas 421/440 por el Dr. Leonardo Javier Lew, en representación de la firma "AGROINDUSTRIAS QUILMES S.A." y de la Sra. María Teresa Damer, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 5369, de fecha 29 de Octubre 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 3) de la presente. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta por el artículo 10 del acto apelado, solo en relación a los recargos y multas dispuestos en sus artículos 6°, 7° y 8°. **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.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.11.13 13:25:02 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.11.13 14:44:25 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MATINATA Jorge Saverio
Date: 2023.11.22 00:27:32 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

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

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2023.11.23 12:13:08 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mercedes Sastre
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: 2023.11.23 12:13:13 -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

Providencia

Número: PV-2023-48479457-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 23 de Noviembre de 2023

Referencia: "AGROINDUSTRIAS QUILMES S.A." - 2360 0079100/13

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2023-48456741-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el N° 4663.

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: 2023.11.23 13:11:14 -03'00'

Mercedes Sastre
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: 2023.11.23 13:11:21 -03'00'