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-2023-50511002-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 7 de Diciembre de 2023

Referencia: PEDRO BALESTRINO E HIJOS S.A.C.I. Y 2360-0375275/11

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0375275 año 2011, caratulado "PEDRO BALESTRINO E HIJOS S.A.C.I. Y".

Y RESULTANDO: A fojas 1132/1170, la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEFSC Nº 5004 de fecha 27 de noviembre de 2014, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "PEDRO BALESTRINO E HIJOS S.A.C.I. Y A." (C.U.I.T. 30-53056739-3), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción) en relación al año 2009. En su artículo 3º establece el monto de las percepciones omitidas y adeudadas, que asciende a la suma de Pesos cuatro millones ochocientos noventa y nueve mil setecientos sesenta con un centavo ($ 4.899.760,01), la que deberá abonarse con los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 correlativos anteriores y modificatorias). En el artículo 4º dispone que atento a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, resultan responsables solidarios con el agente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, recargos e intereses y por la multa que pudiera corresponder, por el período 01/01/2009 al 05/01/2009 los Sres. Juan Carlos Balestrino, Carlos Hernán Balestrino, Guillermo Oscar Balestrino y Mónica Rosana Balestrino, y por el período 05/01/2009 al 31/12/2009 los Sres. Guillermo Oscar Balestrino y Juan Carlos Balestrino. Finalmente, aplica, por su artículo 5°, una multa equivalente al 30% (treinta por ciento) del monto no percibido y no depositado, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción por Omisión prevista y penada por el artículo 61 segundo párrafo del citado Código.

A fojas 1174/1184, la Dra. Marina Damiani, como gestora procesal de los Sres. Juan Carlos Ballestrino y Carlos Hernán Ballestrino (ratificada a fs. 1204),, y a fojas 1/16 del alcance Nº 5 que corre como fs. 1198, el Sr. Guillermo Oscar Balestrino, por derecho propio y como presidente de PEDRO BALESTRINO E HIJOS S.A." y la Sra. Mónica Rosana Balestrino, por derecho propio, ambos con el patrocinio del Cr. Jorge A. Liberman, interponen recursos de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 1207 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 1209 se deja constancia de la adjudicación de la Causa para su instrucción a la Vocalía de 7ma. Nominación, por lo que queda radicada en la Sala 3ra.

A fojas 1251 se corre traslado a la Representación Fiscal por el término de 15 días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 1252/1260 obra agregado el escrito de réplica.

A fojas 1285/1289, se detecta mediante registraciones del Sistema de Teleprocesamiento de Datos de la Agencia de Recaudación, la existencia de un acogimiento parcial del reclamo de marras al Régimen de Regularización reglamentado por la Resolución Normativa Nº 11/2021. Requeridas explicaciones a los apelantes, se presentan a fojas 1295 advirtiendo que mantienen los recursos oportunamente interpuestos.

Mediante providencia de fojas 1302, se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada por el Dr. Ángel Carlos Carballal, a cargo de la Vocalía instructora, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr Gustavo Antonio Mammoni en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ord. Nº 58/22 y Ac. Ext. N° 102/22); se provee asimismo el ofrecimiento probatorio propuesto por la apelante y consentida que fuera la integración de la Sala, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Que a fojas 1307 y en orden al escrito presentado por el Sr. Guillermo O. Balestrino a fojas 1306, en el cual manifiesta su disconformidad con el auto que provee la prueba, se le hace saber que conforme las normas aplicables (Código Fiscal, Ley Orgánica de este Cuerpo N.º 7603/70, Reglamento de Procedimiento del Tribunal y art. 377 del CPCCBA), esa decisión resulta irrecurrible.

Y CONSIDERANDO: I.- Que, mediante el recurso interpuesto a fs. 1174/1184, los

apelantes comienzan indicando que en el caso, no corresponde aplicar las percepciones debido a que las mismas atentan contra la libertad del trabajo. Afirman que si bien no se hicieron las percepciones, los terceros pagaron el tributo. Sostienen que el artículo 86 del C.F. establece la obligación de ingresar los intereses resarcitorios, pero nunca el tributo no percibido o no retenido. Señalan que es en ese sentido que la mora resulta sanción por incumplimiento culpable por parte del deudor, concluyendo que al no existir deuda ni mora imputable no se pueden reclamar los intereses. Citan doctrina respecto a la motivación de loas actos administrativos.

Respecto de la sanción aplicada, interpretan que en atención a la naturaleza penal, al no haber existido actitud dolosa y toda vez que se ha instruido un sumario sin determinar sobre que presunción se encuadra, no procede su aplicación.

Indican que ninguna de las personas a las que hace referencia la resolución atacada, administraba o disponía de los fondos sociales. Con cita del fallo "Brutti" alegan que la responsabilidad solidaria solo nace ante el incumplimiento del deudor principal.

Ofrecen prueba informativa y pericial contable. Hacen reserva del Caso Federal.

Finalmente solicitan se revoque la resolución apelada con expresa imposición de costas.

Mediante el recurso agregado a fs. 1/16 del alcance Nº 5 que corre como fs. 1198 lo apelantes comienzan advirtiendo que, en función de lo establecido por la normativa fiscal (C.F. y D.N. B01/04: arts. 320 a 322, 339 a 341), las ventas efectuadas por un sujeto que encuadre como "agente de percepción" en la provincia de Buenos Aires a un sujeto que desarrolle actividad comercial -mayorista y/o minorista- vinculada con cigarrillos no debe quedar sometida a ningún tipo de percepción.

Expresan que la actividad de distribución de cigarrillos y golosinas tiene un escaso margen de utilidad, siendo imposible que se obligue a la empresa a realizar esas percepciones sobre productos cuyos precios tiene un componente impositivo enorme.

Alegan que el Fisco pretende sortear la normativa involucrada recurriendo a la naturaleza de las exclusiones y el análisis abstracto que hace ARBA para definir el padrón de alícuotas, sin que se encuentre a lo largo del expediente administrativo razón técnica o jurídica alguna que avale la postura fiscal. Consideran que la emisión de los Informes técnicos Nº 48/09, 49/09, 45/2011 y la R.N. B 02/2013 apoyan su postura.

En subsidio, impugnan la pretensión fiscal por doble imposición, al tratarse de un

ingreso que, si bien su parte no pagó, debió hacerlo un tercero. Agregan que los impuestos encuentran su esencia jurídica en el "principio de legalidad", lo que importa la proscripción de recaudar más de lo que las normas disponen. Entienden que si el fisco persiste en su postura de pretender cobrarle a la firma las percepciones en debate, estará incurriendo en una violación flagrante y meridiana de la máxima señalada, lo que conforma una lisa violación de la carta magna provincial y Nacional.

Señalan que, a pesar de que el fisco está en mejores condiciones operativas y procesales para probar que todos los contribuyentes observados en el ajuste han tributado el impuesto, el contribuyente ha suplido dicha actividad aportando documentación y produciendo oficios, circunstancia que estiman desoída por el Fisco. Añaden que la prueba pretendida por ARBA es absolutamente excesiva y desmesurada en relación al objetivo probatorio.

Aclaran que han realizado un excesivo esfuerzo con la finalidad de probar que los contribuyentes directos han cumplido con sus obligaciones impositivas, de modo tal de dispensar a dichas operaciones de una doble tributación. Afirman que para el fisco no debería ser tan complejo verificar que todos sus clientes han cumplido con la exteriorización de su capacidad contributiva para así arribar a la conclusión que, de mantenerse pétrea en su postura determinativa ARBA, estaría obteniendo un enriquecimiento sin causa por cuanto percibiría dos veces los mismos impuestos.

En otro párrafo impugnan la metodología de liquidación de la pretendida acreencia por no considerar la medida correcta de la capacidad contributiva, en virtud de que la misma no contempla la real incidencia en la cuantificación de la actividad y del hecho imponible de los contribuyentes directos del impuesto sobre los ingresos brutos. Agregan que el Fisco practica liquidación presumiendo que los sujetos pasibles de las percepciones efectúan actividad en forma única e íntegra en la Provincia de Buenos Aires, pues para cuantificar la deuda aplican el porcentaje de percepción que surge del "padrón de alícuotas" sobre la totalidad del precio de la operación, sin discriminar que medida del precio es atribuible a la actividad desarrollada en la jurisdicción, siendo esto a la postre lo que debería ser afectado por regímenes de recaudación como el que aquí se debate.

Continúan criticando la pretensión fiscal por incluir en la misma ventas materializadas y entregadas en extraña jurisdicción (Santa Fe), es decir que, no hay sustento territorial alguno para pretender cobrar una percepción en una provincia ajena a aquella en la cual se materializó íntegramente el hecho imponible.

Luego, impugnan la conformación del monto sujeto a percepción en el caso particular de la venta de cigarrillos, al sostener que de la lectura armónica de los

artículos 342 inc. 1) de la D.N. B 1/2004y el art. 188 del actual Código Fiscal, surge que la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires corresponde realizarse siempre sobre el precio de la operación detrayendo percepciones impositivas de todo tipo, el IVA débito fiscal y los "impuestos internos", sin entrar a considerar la condición del sujeto adquirente.

Respecto de la aplicación de intereses resarcitorios señalan que en razón de que no existe obligación tributaria adeudada al estado provincial, el reclamo fiscal sobre este concepto deviene en abstracto. Subsidiariamente, dejan planteado que el interés previsto en las normas respectivas vigentes es altamente confiscatorio y como tal, su cuantía representa una violación flagrante a la Constitución Nacional.

Indican que igual suerte que los intereses sigue la multa que el Fisco pretende aplicar. En esencia, al no existir obligación en relación al capital, por no haberse incumplido norma alguna, no procede sancionar al contribuyente.

Interpretan que dicha infracción no es de aplicación automática y verbal, sino que al revestir naturaleza penal requiere someterse a la servidumbre de los principios del derecho penal común.

En la eventualidad de que no se compartan los argumentos expuestos, solicitan ponderar que de acuerdo al art. 61 3º párrafo del Código Fiscal, no será pasible de multa a aquel que hubiere omitido el cumplimiento de sus obligaciones frente al fisco por un "error excusable".

Con igual tesitura que lo expresado para los intereses, sostienen que no existiendo obligación fiscal, la discusión vinculada a los recargos deviene abstracta. Cita el informe de la D.T.T. 67/89, concluyendo que por dicho informe es el propio organismo el que reconoce la naturaleza sancionatoria de tales recargos.

Por otra parte, manifiestan que la pretensión fiscal de aplicar "recargos" importa una flagrante violación al principio del derecho penal común denominado "non bis in idem", que en términos técnicos garantiza que ningún sujeto puede ser penado mas de una vez por un mismo suceso. En este caso, aclaran, que ARBA pretende un "concurso" de sanciones compuesto por la multa omisiva tipificada en el art. 61 2º párrafo del Código Fiscal y por los recargos del art. 59 del mismo cuerpo normativo.

Respecto a la extensión de la responsabilidad solidaria plantean que mientras el Fisco pretende crear una obligación personal y solidaria de cada uno de quienes tuvieron participación en la administración social, no señala las conductas individuales que fundamentan la grave consecuencia.

Agregan que la responsabilidad no es de carácter objetivo, pues no basta la

circunstancia de que un sujeto ostente un cargo en la sociedad para que se configura la responsabilidad, agregando que del expediente administrativo no existe ningún tipo de análisis que permita presumir al Fisco la posible extensión de responsabilidad a los directores Guillermo y Mónica Balestrino. Por el contrario, aparece claramente que el fisco imputa la citada responsabilidad por el mero hecho de "formar parte" de un directorio.

Acompañan prueba documental y ofrecen informativa.

Ante la eventualidad que se rechacen los argumentos esgrimidos y se prosiga con la actuación administrativa, dejan introducida la reserva del caso federal, por discutirse la inteligencia a otorgarse a normas de carácter federal, derivadas de la propia Constitución Nacional (art. 14 ley 48).

II.- Que a su turno, la Representación Fiscal aclara en primer término, que procederá al tratamiento de ambos recursos en el mismo responde, en honor al principio de economía y celeridad procesal que rige el procedimiento administrativo.

Asimismo, destaca que los recurrentes reiteran los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados pormenorizadamente por el juez administrativo en los considerandos de la disposición en crisis.

Aborda en primer lugar la queja que refiere a la obligación de la firma de actuar como agente de recaudación en operaciones de comercialización de cigarrillos, indicando que el juez administrativo se ha expedido a su respecto a fs.1154/1155 vta. y remite a su lectura.

Sostiene que en torno a la cita, por parte de los recurrentes, de los Informes 48/2009 y 45/2011, los mismos no devienen aplicables, en tanto se refieren a consultas de un interesado en particular sobre el tema, siguiendo las circunstancias allí planteadas.

Concluye que yerran los apelantes en el análisis e interpretación de las normas aplicables al presente, por lo cual solicita que se rechace el agravio planteado a su respecto.

En cuanto a la queja referente al ajuste practicado por la fiscalización en base a operaciones con clientes, que a juicio de los apelantes han ingresado el impuesto no percibido en tiempo y forma, relata que, en búsqueda de la verdad material y del debido proceso, el juez administrativo dispuso la producción de una medida para mejor proveer -Disposición Delegada SEFSC Nº 3049/2013 de fs. 429/451- destinada a verificar si aquellos proveedores a los que se determinó "prima facie" percepciones omitidas, acreditaban los extremos requeridos por el Informe Nº

208/06. A fs. 1152/1153 se expone la escasa diligencia del Agente en Gestionar la prueba, concluye que no ha logrado desvirtuar el ajuste.

Concluye argumentando que, a esa Agencia le basta con acreditar que el agente ha omitido actuar como agente de recaudación, toda vez que la carga probatoria posterior, no puede sino estar en cabeza del obligado, bajo riesgo del desvirtuar los fundamentos y objetivos de esos regímenes. Añade que es el mismo agente quien debe demostrar que ha operado alguna causal del exculpación para justificar su falta de percepción, y que en estas actuaciones no se halla acreditado. Consecuentemente, agrega que la firma no ha desempeñado la carga pública de actuar en el marco legal que le compete en su carácter de agente. Postula que pretender que esa agencia realice una verificación sobre cada uno de los clientes de la firma, desvirtuaría totalmente la esencia misma del régimen en cuestión.

En lo referente al tratamiento de las percepciones determinadas a operaciones realizadas en extraña jurisdicción, recuerda que conforme la medida para mejor proveer citada, el agente fiscalizador procedió a la depuración de puntos de ventas de extraña jurisdicción, dejando únicamente los clientes/contribuyentes incluidos en el padrón, de conformidad con la normativa.

Trae a colación que la inclusión del contribuyente en el Padrón Web obedece, entre otras razones, a la realización de actividad en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires. Expresa que si bien los quejosos no discuten la norma aplicada por el juez administrativo, vuelven a reiterar lo argüido en el descargo sin sustentarlo mediante pruebas que evidencien el ejercicio de actividades exclusivamente en extraña jurisdicción de parte de los clientes no percibidos, demostrando sólo una disconformidad con el a quo.

Luego, con relación al planteo relativo a la detracción de percepciones impositivas, IVA débito fiscal e impuestos internos, cita el art. 342 de la R.N. B 1/2004 y concluye que, al no revestir los distribuidores de cigarrillos la condición de sujetos de derecho de los "impuestos internos" (conf. art. 2º párrafo 7 de la Ley N.º 24.674), no corresponde detraer dicho concepto de la base de cálculo de la percepción.

Menciona que este Tribunal Fiscal se ha expedido en la sentencia dictada en autos DICVA S.R.L., confirmando en ese caso el ajuste del monto sujeto a percepción establecido por la Agencia, refiriendo que obedece para los responsables inscriptos en IVA al total del importe neto gravado, más impuestos internos de cada operación y para los monotributistas, al total de importe neto gravado más IVA débito fiscal mas Impuestos Internos.

Por otro lado, relativo al rechazo por la aplicación de intereses, señala que siendo

que la firma de autos debía actuar como agente de percepción y que ha incumplido con esa obligación fiscal sustancial, concluye que corresponde la aplicación de los intereses impuestos. Ello así, pues dicha actitud causa perjuicio al Fisco, en tanto impide el ingreso de los respectivos fondos en forma anticipada al erario provincial, en relación al momento en el cual debiera efectuarlo el contribuyente directo de no mediar la intervención del agente, situación que amerita, conforme la normativa vigente, la aplicación de intereses y recargos.

Así, a su respecto aclara que los intereses establecidos en el artículo 96 del Código Fiscal (t.o. 2011), son de tipo resarcitorios, constituyendo una reparación pecuniaria por la privación de los fondos que se vio imposibilitado de disponer el Fisco, ante la falta de ingreso en término del impuesto.

Ratifica que esta es la doctrina seguida por los arts. 509 y 512 del Código Civil, en cuanto dichas normas establecen la mora del deudor por el mero vencimiento de la obligación, incumplida la cual, se presume la culpa del deudor. Cita jurisprudencia que avalan sus dichos.

Por su parte, pone de resalto que se ha acreditado que la firma incurrió en la infracción calificada como omisión de tributo, prevista en el art. 61 del Código Fiscal, que describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, con lo cual deviene procedente la multa impuesta al agente. Conteste a ello, reitera que se han expedido las Autoridades de este Tribunal Fiscal en el Acuerdo Plenario Nº 20/09.

Entiende que la figura fiscal en examen está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, donde resulta inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. La sola violación o incumplimiento de la manda normativa configura la ilicitud del accionar, independientemente del dolo o culpa del contribuyente.

Señala que tampoco deviene procedente el planteo relacionado con la alegada inaplicabilidad de los recargos, atento que éstos surgen directamente del art. 59 del Código Fiscal y se aplican ante el retardo del cumplimiento de la obligación a su vencimiento, con prescindencia de la imposición de la multa, por ser institutos de diferente naturaleza jurídica.

En lo atinente a la atribución de responsabilidad solidaria de los miembros del directorio, expresa que dicho instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal), y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten 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 aquél. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena.

Aclara que en virtud de tratarse de un instituto que no reviste caracteres de subsidiariedad, los presuntos responsables son traídos al procedimiento desde su inicio, a fin de que puedan ejercer las defensas que hacen a sus derechos en dicho marco, no requiriéndose por lo tanto el previo dictado de una resolución contra el obligado principal como ocurre en el ámbito Nacional (arts. 113 párrafo 2º del Código Fiscal).

Esgrime 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, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de culpabilidad, cuya ausencia se vislumbra en autos.

Añade que, la presunción prevista por la norma, se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad, una de cuyas funciones puede consistir en la representación legal frente a terceros, pero su inexistencia no obsta a la toma de decisiones administrativas respecto del pago del tributo, sustento tomado por la norma para establecer la atribución señalada. En adición sostiene que las constancias de marras acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea de que los sindicados responsables fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma. Apunta que caso contrario, cuentan con la posibilidad de acreditar en el marco de las actuaciones que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social, concluyendo que la prueba de tales circunstancias se encuentra ausente en las actuaciones administrativas.

Es por ello que son deudores solidarios e ilimitados, y así esa Autoridad Fiscal tiene facultad de demandar la totalidad de los gravámenes, multas y accesorios a cualquiera de los deudores u obligados o a todos conjuntamente, quedando entre ellos subyacente su derecho a repetirse los montos abonados.

Con relación al mantenimiento del planteo del caso federal, esboza que no siendo ésta la instancia válida para su articulación, se debe tener presente para la etapa procesal oportuna.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los recursos interpuestos, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC Nº 5004/14 dictada por ARBA, y en ese sentido se efectuará un tratamiento conjunto de los agravios planteados, procediendo a realizar un análisis diferenciado respecto de las quejas relativas a la responsabilidad solidaria.

De manera preliminar he de referenciar la reprochable conducta de los apelantes, quienes efectivizaron como se expusiera, un acogimiento parcial a un régimen de regularización (35 % del impuesto reclamado, aproximadamente), extremo que implica sin más el allanamiento a la pretensión fiscal y el desistimiento del recurso interpuesto, al menos sobre los importes incluidos en el referenciado plan. Sin embargo, intimados a hacerlo (vide fs. 1277/1280), ninguno de los mencionados dio cuenta de los conceptos reconocidos e involucrados en la regularización. Algunos ni se presentaron y quienes lo hicieron solo mencionaron mantener el recurso, sin dar explicación alguna de aquellos. Va de suyo que este accionar ha de condicionar las resultas de los recursos intentados.

1) En primer lugar y en cuanto al alcance otorgado al sistema de exclusiones de percepción, regulado por la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 (y sus modificatorias), sobre todo en relación a la específica actividad ejercida por la empresa apelante y las normas reglamentarias que ella involucra, merece recordarse que este Cuerpo ha emitido opinión respecto al momento en que tales normativas hicieron operativo el cambio de sistema, comenzando el régimen de "padrón" que modifica sustancialmente el alcance, oportunidad y cuantía de las percepciones a realizar. Así, en recientes precedentes de la Sala I que integro (Autos "Cerealera Azul SA", Sentencia del 3 de junio de 2021, Registro 2306, entre otros), tuve oportunidad de recordar cuál ha sido el criterio mayoritario de este Cuerpo sobre el tema en cuestión, es decir, la incidencia que sobre los supuestos de exclusión previstos en la reglamentación, produjo la introducción del denominado "sistema de padrón", en el funcionamiento de los regímenes de recaudación.

Sostuvo la Sala III de este Cuerpo: *"...Así, la apelante arguye la inexistencia de responsabilidad por las percepciones emitidas, en tanto las mismas no fueron efectuadas en razón de lo establecido en el artículo 322 inc. c) de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004, que refiere a que quienes realicen la actividad de "Comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos", se encuentran "excluidos" como sujetos pasibles de percepción ... La apelante señala que mediante el dictado de las Disposiciones Normativas Nº 70/07 y 74/07, la Agencia realizó modificaciones al artículo 344 de la DN B 01/2004, creando un padrón de alícuotas para sujetos pasibles de retenciones y percepciones, teniendo como único objetivo informar la alícuota a aplicar para la determinación cuantitativa del importe que corresponde retener o percibir en todas aquellas operaciones por las cuales resulten aplicables los regímenes recaudatorios pertinentes. Del acto recurrido se evidencia... que es en virtud de las mencionadas disposiciones, conjuntamente con lo previsto en los artículos 318 y 320 de la Disposición Normativa 01/2004, que la Autoridad de Aplicación consideró que el agente de autos, se encontraba obligado a actuar como tal respecto a la actividad de "Comercialización*

mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos", aplicando las alícuotas informadas en el Padrón de contribuyentes para cada uno de los periodos según lo establecido en el artículo 344 de la citada Disposición Normativa. La Agencia sostiene que el motivo del cambio efectuado fue para alcanzar el funcionamiento óptimo de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos Brutos, como así también de dotarlos de un mayor grado de simplicidad y certeza, incorporando un padrón con la totalidad de los contribuyentes del referido impuesto, donde establece la alícuota que el agente debe aplicar al percibir/retener a cada uno de ellos. Sentado lo expuesto corresponde analizar las normativas consideradas por la Agencia, para poder decidir si le asiste razón el apelante en cuanto al alcance de las mismas y de la aplicación del artículo 322 de la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004. Tal como surge de la primera de ellas, Disposición Normativa Serie B Nº 70/07, se sustituyó el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/04, por el siguiente: "Artículo 344.- A los fines de liquidar la percepción se deberá aplicar, sobre el monto determinado de conformidad al artículo 342, la alícuota que con relación a cada contribuyente en particular, se consignará en el padrón de contribuyentes que la Autoridad de Aplicación publicará en su página web (vwwv.rentas.gba.gov.ar) y al que deberán acceder los agentes de percepción a fin de cumplir con las obligaciones a su cargo. Se incluirá en el padrón a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre los ingresos Brutos. Con relación a aquellos que se encuentren desgravados, exentos o excluidos de la percepción, de manera total, se consignará una alícuota igual a cero..." ... Posteriormente con el dictado de la Disposición Normativa Serie "B" 74/07 se vuelve a modificar el citado artículo 344 de la "B" 01/04, estableciendo en lo que aquí interesa que: "...Con relación a aquellos contribuyentes que se encuentren exentos o desgravados en más del treinta por ciento de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades desarrolladas, declarada en la última declaración jurada vencida, se consignará una alícuota igual a cero (0). La misma alícuota se consignará con relación a aquellos contribuyentes excluidos de la percepción de manera total y a aquellos del régimen tributario especial para distribuidores de energía eléctrica". (Vigente a partir del 14 de noviembre de 2007). Ahora bien, en el año 2008 se procedió al dictado de una nueva disposición que vuelve a modificar lo establecido en las disposiciones ut supra desarrolladas, esta es la Resolución Normativa N° 48/08 (vigente a partir del 24 de abril de 2008). En sus considerandos, que entiendo atinado transcribir para comprender su articulado, manifiesta que "...resulta necesario dejar expresamente establecido que en el padrón al que se hace referencia en los artículos 344 y 411 Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/04 (texto según Disposición Normativa Serie "B" Nº 74/07) se consignará una alícuota igual a cero con relación a quienes realicen aquellas actividades que no son pasibles de la percepción o retención del tributo... por así encontrarse previsto en la normativa

aplicable, siempre que los ingresos constitutivos de la base imponible de las mismas representen más del treinta por ciento de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades desarrolladas por el contribuyente, conforme lo declarado en su última declaración jurada". Tal como surge de las normas mencionadas (Disposiciones Normativas "Serie" B 70/07 y 74/07 y RN 48/08), se introdujeron modificaciones al Régimen de Recaudación, incorporándose en primer lugar un sistema de padrón en el cual se incluyó a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y se indicó la alícuota que se aplicará al percibir el agente, como así también aquella que corresponde aplicar en los casos en que el sujeto a percibir no se encuentre en el citado padrón o se trate de un sujeto exento o desgravado, excluido de percibir o que realice actividades no pasibles de percepción del tributo ... la nueva redacción del artículo 344 de la DN B 01/04 no sólo modificó el régimen de alícuotas, sino que con ello también varió el régimen de exclusiones, en tanto que si bien las previsiones del artículo 322, en el que se establece la exclusión de ciertos contribuyentes como sujetos pasibles de percepción resulta aplicable, ello se encuentra condicionado a que la actividad, por la cual se lo excluye, represente más del 30% de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades declaradas. Sentado lo expuesto y conforme lo establecido en las normativas citadas, entiendo que el Agente de autos se encontraba obligado a percibir a los clientes que desarrollaban la actividad señalada en el artículo 191 inc. b) del Código Fiscal T.O. 2011 (actividad de comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos) ... En referencia a la modificación realizada por Resolución Normativa Nº 02/2013 citada por el apelante, toda vez que el ajuste efectuado en las actuaciones es respecto al periodo fiscal 2008, entiendo que la misma no tiene incidencia para modificar el tratamiento fiscal en el presente, sin embargo resulta útil para confirmar la interpretación realizada precedentemente; lo que así declaro..." (Del Voto de la Dra. Carné, en autos "Copimo S.R.L.", Sentencia del 15 de diciembre de 2017, Registro 3927 y, en igual sentido, en autos "Copimo S.R.L.", Sentencia del 29 de diciembre de 2017. Registro 3947).

Previamente, la misma Sala sostuvo en un antecedente de la misma firma: *"...Que ello así, he de advertir que el marco legal que regulaba la actuación del Agente de Recaudación en el período bajo tratamiento (2010), daba cuenta de las variaciones introducidas respecto del régimen de alícuotas, como así también del sistema de exclusiones, toda vez que los sujetos previstos en el artículo 322 (excluidos de percepciones), se encuentran condicionados a que la actividad por la cual se los excluye, represente más del 30% de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades declaradas. Que, en este orden, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en distintos pronunciamientos que una norma posterior, puede derogar o modificar una ley anterior en forma expresa o en forma tácita (cfr.*

Fallos: 3071398; 308:439, 715; 325:2394 entre otros). En tal sentido, advierto que los cambios al régimen alicuotario y al sistema de exclusiones de sujetos pasivos, resultan ser plenamente aplicables, sin ser tachada la aplicación del modificado art. 344 de la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004, de irrespetuosa del orden legal establecido ya que, de lo contrario, se estaría consagrando la inamovilidad del orden legislativo y la posibilidad de que el legislador de hoy condicione u obligue, en un sentido determinado, al del futuro. Que vale agregar, en referencia a las exclusiones en el contexto del nuevo régimen, lo sostenido por la ARBA ante la consulta realizada por la Cámara de Productores Agrícolas y Ganaderos quien encontrándose en disconformidad con la inclusión de sus representados en los padrones del régimen general de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos con alícuotas diferentes a cero, pide la exclusión de los mismos como sujetos pasibles del citado régimen basando su pretensión en lo dispuesto en el artículo citado. Así, mediante el Informe Nº 10/2009 se concluyó que: "De conformidad con lo establecido en el artículo 322 inciso c) de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/04 y mods... deben quedar excluidos como sujetos pasibles de la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del régimen general aquellos sujetos que desarrollan las actividades a que se refiere el artículo 165 inciso c) del Código Fiscal (T.O. 2004 y mods.) Ello así, en tanto y en cuanto los ingresos constitutivos de la base imponible atribuible a tales actividades representen más del treinta por ciento de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades desarrolladas por el mismo sujeto, conforme lo declarado en su última declaración jurada (conf. artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" 1/04 y mods.)"..." (Del Voto de la Dra. Navarro, en autos "Copimo S.R.L.", Sentencia del 17 de noviembre de 2017. Registro 3908).

Haciendo propio el criterio expuesto y recordando que este Vocal ha tachado de irrazonable algunas regulaciones e interpretaciones tendientes a restringir el alcance de las exclusiones en cuestión (Sala I, "SIDERCA S.A.I.C." del 3/9/2019), no puede dejarse de observar que tal postura no ha de repetirse en el caso de marras, en los que todos los sujetos involucrados han demostrado el carácter de contribuyentes del impuesto con ejercicio efectivo de al menos una actividad gravada en la jurisdicción, con un nivel de ingresos lo suficientemente importante, a la luz de las regulaciones de alcance general analizadas.

Que, conforme se señala en la disposición impugnada, la normativa no deja en manos del agente de percepción la responsabilidad de apreciar si cada sujeto es o no pasible de percepción, sino que es la propia Agencia la cual, al momento de la confección del Padrón de Alícuotas realmente desarrolladas/declaradas por cada contribuyente y demás indicadores obrantes en la base de datos del Organismo, determina que porcentajes de los establecidos por la norma le corresponde asignar a cada contribuyente, debiendo limitarse el Agente a aplicar las alícuotas indicadas por

aquella nómina.

En consonancia con todo lo expuesto, en tanto el sujeto pasible de recaudación no cuente con un certificado de exclusión válido expedido por la Administración que lo libere de la recaudación, se comprende que el agente debe practicar la percepción correspondiente, aplicando sobre el monto de la operación -determinado conforme el artículo 342 de la Disposición N° 1/2004 en estudio-, la alícuota que para el sujeto de que se trata prevea el padrón suministrado por la Autoridad de Aplicación.

Por consiguiente, de la lectura armónica de los citados artículos de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 (modificatorias y complementarias), no caben dudas que la firma "PEDRO BALESTRINO S.A.C.I.Y A." omitió actuar como agente de percepción, lo que así declaro. No puede obviarse advertir a esta altura, que buena parte de los agravios traídos por los apelantes apuntan a la crítica de medidas generales (legales o reglamentarias) de política o administración tributarias, extremo no "judiciable" ni sujeto a revisión de este Cuerpo.

2) Distinto es el enfoque que he de dar a la cuestión relativa al eventual pago del impuesto por parte de los contribuyentes directos involucrados en autos, como clientes de la firma apelante.

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

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

Y es allí donde gira la controversia, ya que el apelante manifiesta que bastaría con la acreditación por parte de Arba del pago por parte de los contribuyentes directos, basando principalmente su queja en la falta de acción en ese sentido por el Organismo Fiscal y ofreciendo prueba informativa sobre sus clientes.

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 sufrida.

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. 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 por la misma ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el "debido" ingreso del impuesto "debido", para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre el riesgo que se asume ante una inidónea valoración de la prueba. Que el principio general aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso 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 al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas devengadas de las operaciones auditadas en autos con clientes que presentaron declaración jurada y abonaron de corresponder el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a los períodos fiscales involucrados en estas actuaciones (vide papeles de trabajo en CD obrante a fojas 1127).

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.

Tal proceder encontrará como límite expreso, los importes incorporados por la firma al Régimen de Regularización reglamentado por la Resolución Normativa Nº 11/2021 (vide fs. 1285/1289), no procediendo detracción alguna por debajo de tales montos reconocidos y regularizados. Que tal excepcional solución se fundamenta en la particular situación procesal de autos, así como 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 fundamentos se entiende razonable.

3) En cuanto a los reiterados planteos de la inconstitucionalidad, debe recordarse que su tratamiento se encuentra vedado a este Cuerpo por expresa aplicación de los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70.

4) Ahora bien, con relación a la impugnación de la metodología y conformación de liquidación del monto sujeto a percepción, observo que dado que estas cuestiones fueron controvertidas en el escrito de descargo, la Autoridad Fiscal encomendó revisar estos puntos en la apertura a prueba, ordenando que el perito revea los montos sujetos a percepción. A fojas 1129 se aprecia que de la revisión de facturas B, se concluye que el método adoptado por el contribuyente fue el del inciso 1 del

art. 342 de la DN B 01/04 motivo por el cual se procedió a determinar el monto imponible sujeto a percepción de las facturas de venta tipo B, sin incluir el IVA, rectificando de este modo el monto imponible ajustado por el inspector actuante. Situación que se visualiza del CD con el ajuste obrante a fojas 1127. Distinto es el caso del Impuesto Interno, el que si se considera incluido en el cálculo de la percepción.

Así, y tal como me he expedido como vocal instructor en la Sala II, en autos "QUICK NESS S.R.L.", del 29/4/2022, Registro N° 3252, adelanto mi postura, favorable al criterio fiscal, por las razones que seguidamente expondré. Comenzaré recordando que no ha de confundirse la forma de cálculo de una forma de pago a cuenta como es la percepción sufrida, con la forma de cálculo del impuesto propiamente dicho. El artículo 342 inc. 1 de la D.N. Serie "B" N° 01/2004, claramente dispone: *"Monto sujeto a percepción. "ARTÍCULO 342.- La percepción debe calcularse aplicando la alícuota correspondiente respecto de alguna de las siguientes alternativas: 1) Sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente pudiendo detraerse, según corresponda, los siguientes conceptos: a) Las percepciones que se hubieren efectuado por aplicación de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales. b) Los conceptos a que se refieren los artículos 148 inciso a) y 149 inciso a) del Código Fiscal. 2) Sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente pudiendo detraerse, según corresponda, los siguientes conceptos: a) El Impuesto al Valor Agregado, cuando el adquirente, locatario o prestatario revista la condición de responsable inscrito ante dicho gravamen. b) El Impuesto Interno a que se refiere el Capítulo II del Título II de la ley nacional 24.674 (bebidas alcohólicas), cuando se trate de bienes vendidos a fabricantes o fraccionadores que utilicen los mismos en el desarrollo de sus actividades gravadas por el referido tributo nacional. c) El Impuesto Interno a que se refiere el Capítulo IV del Título II de la ley nacional 24.674 (bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados), cuando se trate de jarabes, extractos y concentrados vendidos a fabricantes que utilicen los mismos en el desarrollo de sus actividades gravadas por el referido tributo nacional. d) Las percepciones que se hubieren efectuado por aplicación de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales. e) Los conceptos a que se refiere el artículo 149 inciso a) del Código Fiscal."*

A su vez, el Código Fiscal, en su artículo 188 inc. a) señala: *"No integran la base imponible, los siguientes conceptos: a) Los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al Valor Agregado - débito fiscal-, impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural e impuestos para los fondos: Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a Tasa sobre el Gasoil y Tasa de Infraestructura Hídrica. Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los*

contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales, con las limitaciones previstas en el artículo 217. El importe a computar será el de débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al Valor Agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que corresponda a las operaciones de la actividad sujeta a impuesto realizadas en el período fiscal que se liquida." Agrega el artículo 189 inc. a) *"En los casos en que se determine por el principio general, se deducirán de la base imponible, los siguientes conceptos: a) Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida. A los fines de verificar la procedencia de estas deducciones, la Autoridad de Aplicación podrá disponer con carácter general o para determinados grupos o categorías de contribuyentes, regímenes especiales de información o la presentación de declaraciones juradas adicionales a las previstas por este Código."*

Por su parte, la Ley 24.674, al modificar la Ley de Impuestos Internos, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones, establece en el artículo 2°, bajo el Título I Disposiciones Generales que *"Los impuestos de esta ley se aplicarán de manera que incidan en una sola de las etapas de su circulación, excepto en el caso de los bienes comprendidos en el Capítulo VIII, sobre el expendio de los bienes gravados, entendiéndose por tal, para los casos en que no se fije una forma especial, la transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo —de acuerdo con lo que como tal entiende la legislación en materia aduanera— y su posterior transferencia por el importador a cualquier título. En el caso de los impuestos que se establecen en los capítulos I y II del título II, se presumirá salida de fábrica o depósito fiscal implica la transferencia de los respectivos productos gravados. Dichos impuestos serán cargados y percibidos por los responsables en el momento del expendio... Los impuestos serán satisfechos por el fabricante, importador o fraccionador ...".*

Posteriormente, en el Título II, Capítulo I Tabaco, artículo 15 establece que *"Los cigarrillos, tanto de producción nacional como importados, tributarán sobre el precio de venta al consumidor, inclusive impuestos, excepto el impuesto al valor agregado, un gravamen del setenta por ciento (70%)."*

En el caso, resulta que quienes revisten la calidad de sujetos pasivos de Impuestos Internos son los fabricantes o importadores de cigarrillos. El hecho de que por una cuestión de operatoria comercial, tanto la tabacalera o importadora como los distintos intermediarios en la cadena de comercialización de cigarrillos, discriminen impuestos internos en sus facturas, a los efectos de poder detraer este concepto de

la base imponible del cálculo del Impuesto al valor agregado (conforme Decreto 692/98 art. 44), no los habilita a detraerlo de la base de cálculo de la percepción por cuanto en la única etapa en la cual incide, tal como lo expresa la propia Ley 24.674 en su artículo 2, es en la primer transferencia la cual se produce con la venta de los cigarrillos de la tabacalera. Por lo expuesto, corresponde convalidar el criterio Fiscal.

Por último y respecto a las ventas materializadas y entregadas en otra jurisdicción, entiendo que también dicho punto fue revisado por el perito en la medida para mejor proveer dispuesta, donde cotejó que el agente fiscalizador depuró las operaciones de puntos de venta de extraña jurisdicción dejando únicamente los clientes incluidos en padrón, con lo cual no habiendo el apelante en esta instancia identificado cuales son las mismas, considero que la tarea realizada por el inspector luce acorde a las pautas normativas.

En orden a lo expuesto, los planteos introducidos no pueden prosperar; lo que así declaro.

5) Que en cuanto a la queja vertida en torno a la aplicación de los intereses pretendidos por el Fisco, es preciso señalar que el artículo 96 del Código Fiscal vigente (y concordantes anteriores), establece que: *"La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de sufijación, 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, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual. Cuando el monto del interés no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado constituirá deuda fiscal y será de aplicación, desde ese momento y hasta el de efectivo pago, el régimen dispuesto en el primer párrafo. La obligación de abonar estos intereses subsiste mientras no haya transcurrido el término de prescripción para el cobro del crédito fiscal que lo genera. El régimen previsto en el presente artículo no resultará aplicable a deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales originadas en diferencias imputables exclusivamente a errores de liquidación por parte de la Autoridad de Aplicación, debidamente".*

Así, dichos accesorios se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones

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

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

Paralelamente, se ha aceptado que la valiosa función del impuesto justifica; que las leyes contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa al interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública. Con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas lo que, por otra parte, no favorece a personas determinadas sino a la sociedad toda (SCBA, en autos: Gutiérrez, Jorge" del 13-3-2002; en autos "Waitz de Luque", del 08-03-2007 y en autos "Terrasa Hermanos S.A.", del 22-04-2009 y C.S.J.N., Fallos: 308:283; 316:42 -considerando 4°-; 323:3412). Y, asimismo, se consideró constitucional la delegación hecha a la autoridad administrativa para la fijación de las tasas, solución que no contradice al actual art. 76 de la Constitución nacional, siguiendo para ello las pautas de Fallos: 148:430; 286:325 y 307:2643.

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

6) En idéntico sentido, deviene inaceptable el planteo efectuado sobre los recargos ya que su forma de cálculo se encuentra legalmente reglada, siendo vedado a este Cuerpo cambiar las pautas y modalidades decididas por el legislador para su devengamiento y cálculo.

Sin embargo, me resulta necesario exponer, a pesar de no haber sido objeto de agravio y atendiendo a la naturaleza represiva del Instituto, que los recargos devengados en autos de conformidad a 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, a cuya lectura remito en honor a la brevedad).

7) En torno a la multa aplicada, y en respuesta a la alegada inexistencia de infracción, teniendo en cuenta la norma que la regula (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: *"El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción... Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto no retenido o percibido. No incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestra haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho. Tampoco se considerará cometida la infracción en los casos de contribuyentes que presenten la declaración jurada en tiempo oportuno, exteriorizando en forma correcta su obligación tributaria, aun cuando no efectúen el ingreso del gravamen adeudado en la fecha del vencimiento..."*.

Así las cosas, 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; causa L. 269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771", fallada el 31/10/1997 - IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-). En orden a ello, la Corte sostuvo que *"...acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuesto y la inexactitud de las declaraciones juradas*

presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas [excusas admitida por la legislación]" (C.S.J.N., in re "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c. D.G.I", publicado en REVISTA IMPUESTOS, 1999-B-2175, P.E.T., 1999-645; Fallos 322:519).

Y es en ese sentido, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera.

8) En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron por convención societaria y 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. 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, 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" o similares, 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 la apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver constitución societaria, memoria del directorio, actas de asamblea y directorio, balances). 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"*.

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

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Juan Carlos Balestrino, Carlos Hernán Balestrino, Guillermo Oscar Balestrino y Mónica Rosana Balestrino, integrantes del directorio social.

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 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° 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 oportunamente presentado (fs. 1/29 del Alcance de fs. 428), así como de los recursos de apelación en tratamiento, presentados por derecho propio por los Sres. Juan Carlos Balestrino, Carlos Hernán Balestrino, Guillermo Oscar Balestrino y Mónica Rosana Balestrino, alegando en primera persona y 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 administran, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

A esto puede agregarse la copia de los Balances (fs. 111/155) con la intervención del directorio social y las numerosas declaraciones juradas de impuestos, rubricadas por la Sra. Mónica Balestrino, ciyas copias se encuentran a fs. 97/157 del Alcance de fs. 428, entre otra documentación societaria.

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.

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

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados de nuestro Máximo Tribunal provincial, para declarar a 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. Como se expresara, se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal y, en consecuencia, entiendo 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 a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1174/1184 por la Dra. Marina Damiani, como gestora procesal de los Sres. Juan Carlos Balestrino y Carlos Hernán Balestrino (gestión ratificada a fs. 1204); y a fojas 1/16 del alcance Nº 5 que corre como fs. 1198, por los Sres. Guillermo Balestrino por su propio derecho y en representación de "PEDRO BALESTRINO E HIJOS S.A." y Mónica Rosana Balestrino, por derecho propio, con el patrocinio del Cr. Jorge Liberman, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 5004/14 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 de la presente. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta en el acto apelado, en materia de multas y recargos. **4)** Confirmar, en lo demás, la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multas y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la presente controversia, en función de los agravios incoados por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 5004/14, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal,

adhiero a lo resuelto por bajo los puntos 1 (sin perjuicio de recordar que senté posición al respecto en mi voto para la causa "T. Herrero S.A.C.I.", Sentencia de Sala II de fecha 2/03/21, Registro N° 2973) y 2 a 7 del Considerando III de su voto; lo que así declaro.

Por el contrario, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos de conformidad con lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA 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 citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal 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.

Así lo sostuve en el precedente "Distribución Masiva S.A." (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de "economía procesal".

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el "subjetivo" –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter "subsidiario" del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–. Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado, concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1,

18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación incoados por los Sres. Juan Carlos Balestrino y Carlos Hernán Balestrino, por sus propios derechos, con el patrocinio letrado de la Dra. Marina Damiani; y por los Sres. Guillermo Balestrino y Mónica Rosana Balestrino, ambos por sus propios derechos y el último en representación de la firma "PEDRO BALESTRINO E HIJOS S.A.", con el patrocinio profesional del Cr.. Jorge Liberman, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 5004/14, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de noventa (90) días, practique una nueva liquidación del tributo en los términos descriptos en el Considerando III de la presente. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el acto recurrido. **4)** Confirmar en lo demás, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición impugnada.

VOTO DEL DR. GUSTAVO ANTONIO MAMMONI: Que, tal como ha quedado delineada la presente controversia, debo señalar que comparto los fundamentos desarrollados y el criterio decisorio al que arriban los vocales que me anteceden en el orden de votación, en la forma que se indica: a) con el Dr. Carballal, respecto de los puntos 1 a 7 del Considerando III de su voto, con las aclaraciones y salvedades que se formulan en el presente; b) con el Cr. Crespi, en lo atinente a la responsabilidad solidaria e ilimitada que, sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal, la Autoridad de Aplicación ha extendido a los apelantes, con las consideraciones que se añaden en este voto.

Con relación al punto 1, último párrafo, del Considerando III, del voto del Vocal Instructor, debo señalar que los cuestionamientos podrán ser realizados en sede judicial, pero se encuentran fuera de la competencia de este Cuerpo, de conformidad a lo dispuesto en los arts. 12 del Código Fiscal y 14 del Dto. Ley 7603/70.

A su vez, destaco particularmente que la solución propiciada en los últimos tres párrafos del punto 2, del Considerando III, del voto del Dr. Carballal, resulta ser -a juicio del suscripto- la que mejor armoniza los intereses de la firma responsable y el Fisco bonaerense, a la luz de los principios de razonabilidad y justicia.

Con relación al punto 5, del Considerando III, del voto del Vocal Instructor, adhiero a

lo expuesto en los párrafos 1, 2, 3 y 5 de dicho punto, los que constituyen fundamentos que estimo suficientes para rechazar el planteo efectuado.

Por su parte, con relación a los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada que, sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal, el Fisco ha extendido a los apelantes, comparto lo expuesto por el Cr. Crespi en su voto, con las siguientes consideraciones.

Al respecto, estimo aplicable -en el marco de las facultad reconocida a este Tribunal mediante los 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70- el criterio expuesto por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en autos "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión" (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021), precedente en el cual tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado, precisamente, por los citados artículos del Código Fiscal.

En dicho fallo, frente a análogos agravios a los expresados por el apelante, nuestro Máximo Tribunal local, por mayoría, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense, advirtiendo que el mismo opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: "*...haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva*"), la cual –por lo demás– opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis, concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva, 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 provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 Inc. 22, de la Constitución Nacional).

Cabe resaltar en este punto, que en dicho fallo se meritó particularmente, no sólo el sistema delineado por la normativa local frente a su par federal, la Ley N° 11.683

(encontrando notorias diferencias en el plano subjetivo de la responsabilidad y poniendo de resalto el carácter subsidiario del régimen nacional), sino también, las diversas interpretaciones y soluciones bridadas por este Tribunal en aplicación del sistema creado por el Código Fiscal, todo lo cual me convence en la necesidad de aplicar la doctrina que dimana del referido fallo, la cual -resulta necesario advertir- ha sido ratificada por la Suprema Corte en los precedentes "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.

Consecuentemente, corresponde en este punto hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada 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.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación incoados por los Sres. Juan Carlos Balestrino y Carlos Hernán Balestrino, por sus propios derechos, con el patrocinio letrado de la Dra. Marina Damiani; y por los Sres. Guillermo Balestrino y Mónica Rosana Balestrino, ambos por sus propios derechos y el último en representación de la firma "PEDRO BALESTRINO E HIJOS S.A.", con el patrocinio profesional del Cr. Jorge Liberman, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 5004/14, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de noventa (90) días, practique una nueva liquidación del tributo en los términos descriptos en el Considerando III de la presente. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el acto recurrido. **4)** Confirmar, en lo demás, la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multas y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.12.06 14:47:06 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.12.07 13:33:07 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAMMONI Gustavo Antonio
Date: 2023.12.07 14:30:26 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Gustavo Antonio MAMMONI
Personal Administrativo
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2023.12.07 14:58:35 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: 2023.12.07 14:58:37 -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-2023-50511970-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 7 de Diciembre de 2023

Referencia: "PEDRO BALESTRINO E HIJOS S.A.C.I. Y" - 2360-0375275/11

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2023-50511002-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el N° 4675.

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: 2023.12.07 15:02:24 -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: 2023.12.07 15:02:24 -03'00'