



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: ROMERO JULIO C. & ROMERO JORGE O. S 2360-103013/14

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-103013 año 2014, caratulado "**ROMERO JULIO C. & ROMERO JORGE O. S**".

Y RESULTANDO: A fojas 980/1008, la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEFSC N° 2357, de fecha 04 de mayo de 2016, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "ROMERO JULIO C. & ROMERO JORGE O. SOCIEDAD DE HECHO" (C.U.I.T. 30-56836150-0), en relación a su actuación como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al período enero a diciembre de 2010.

En su artículo 3° establece los montos de las percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos un millón seiscientos ochenta y dos mil trescientos treinta con 07/100 (\$ 1.682.330,07), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 y los recargos del artículo 59 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, concordantes de años anteriores y modificatorias)

Por el artículo 4° establece el monto de percepciones recaudadas y no depositadas, que totalizan la suma de Pesos dieciocho mil trescientos setenta y cuatro con 06/100 (\$ 18.374,06).

Aplica, por su artículo 5°, una multa equivalente al sesenta por ciento (60%) del monto del gravamen omitido, de conformidad con lo normado en el artículo 61

segundo párrafo del Código citado. Asimismo por el artículo 6° aplica una multa equivalente al trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen recaudado y no depositado al Fisco por los períodos detallados, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción de Defraudación Fiscal, prevista y penada por el artículo 62 inciso b) del mismo Código.

Por el artículo 10, dispone que atento a lo normado por los artículos 21 incisos 2) y 4), 24 y 63 del Código Fiscal, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido, sanciones e intereses, los Sres. Julio Cesar Romero Y Jorge Osvaldo Romero, ambos en carácter de socios integrantes de la sociedad de hecho.

Contra dicho acto, a fojas 1/24 del Alcance N° 2, que corre agregado como fojas 1042, se presentan los Sres. Julio César Romero y Jorge Osvaldo Romero, por derecho propio y en representación de la firma "ROMERO JULIO C. & ROMERO JORGE O. SOCIEDAD DE HECHO" con el patrocinio letrado del Contador Público Jorge A. Liberman e interponen recurso de apelación contra la Disposición Delegada referenciada (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 1051, el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal y a fojas 1053 se deja constancia de la adjudicación de la presente causa para su instrucción a la Vocalía de 7ma nominación, quedando radicada en la Sala 3ra.

A fojas 1058, teniéndose por agregado el expediente N° 2360-0344213/16 como foja 1057, se corre traslado a la Representación Fiscal por el término de 15 días con remisión de las actuaciones a efectos que conteste agravios y en su caso oponga excepciones. A fojas 1059/1069 obra el respectivo escrito de réplica.

Finalmente, a fs. 1075 se hace saber que la Sala III ha quedado definitivamente integrada por el Dr Angel Carlos Carballal, a cargo de la Vocalia Instructora conjuntamente con el Cr. Rodolfo Damaso Crespi y el Dr. Pablo German Petraglia en carácter de conjuez. (Conf. Ac Ord n.º 61/23 y Ac Ext. n.º 102/22). En cuanto al ofrecimiento probatorio traído en el recurso bajo análisis, se dispone rechazar la informativa por innecesaria para la resolución de la causa y testimonial ofrecida, por resultar improcedente. Por último, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículo 126 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que, mediante el recurso interpuesto, la apelante comienza su relato haciendo un relato de los antecedentes y hechos de la causa. Deja planteada, como excepción de previo y especial pronunciamiento, la nulidad

absoluta del procedimiento, basado en la inobservancia de este, y en particular, la violación a las disposiciones contenidas en los arts. 21 y 24 último párrafo del Código Fiscal de la Provincia.

Considera que la Firma se encuentra excluida de actuar como Agente de Percepción en las operaciones de cigarrillos con cita de la DN 1/2004, artículos 320, 321, 339, 340 y 341. Menciona que el art. 344 de dicha Disposición solamente fija las alícuotas que corresponden para cuantificar el impuesto que debe percibirse. Cita también Informe Técnico Tributario N° 048/2009, 049-09, 045-11, 035-13 y Resolución Normativa 2/2013.

Expresa que no se ha incurrido en la conducta que ARBA reprocha, en tanto que los montos depositados se condicen con los saldos resultantes de las declaraciones juradas. Subsidiariamente plantea la doble imposición y por ende el enriquecimiento ilícito por parte de la ARBA. Agrega que es ella quien debería llevar a cabo su cometido apelando tan sólo al análisis de su base de datos.

Impugna la metodología de la liquidación describiendo que el Fisco la practica 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" (DN B 70/2007) sobre el total de precio de la operación sin discriminar que medida del precio es atribuible a la actividad desarrollada en la Provincia de Buenos Aires, siendo esto a la postre, lo que debería ser afectado por regímenes de recaudación.

En otro punto de agravio, se queja sobre el monto sujeto a percepción, específicamente de la venta de cigarrillos. Expone que de la lectura de los artículos 342 de la DN 1/2004, art. 148 inc.a) del Código de la materia, 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 (pasible de percepción).

A continuación, realiza la impugnación por arbitraria superposición con los impuestos internos, en el caso quien soporta el impuesto interno sobre el que se aplican las percepciones, no es el consumidor final sino el comerciante minorista, que se ve obligado a pagar las percepciones que no puede trasladar a su cliente. Considera que el contribuyente de derecho (fabricante) y el contribuyente de hecho (consumidor) quedan indemnes ante el reclamo del erario provincial.

Reclama que el ajuste abarca percepciones omitidas a contribuyentes incluidos en el universo de "sujetos no categorizados", es decir clientes que no acreditan su calidad

de responsables inscriptos, responsables no inscriptos, o de exentos o no alcanzado, con relación al IVA, o a su condición de pequeños contribuyentes inscriptos en el Régimen simplificado. En el caso de los "sujetos no categorizados" tendrían una situación fiscal más bien precaria, pero legalmente tolerada, en función de lo dispuesto por el art. 191 inc. b) del Código Fiscal y por ello se apliquen las mismas alícuotas previstas para la venta de cigarrillos en la Ley Impositiva vigente para el período 2011. Expresa, resulta improcedente la responsabilidad solidaria que se pretende imputar al agente dado que los contribuyentes a los cuales se habría omitido percibir durante el período fiscal 2010 ingresaron el impuesto reclamado en autos. Cita arts. 21 y 24 del Código de la materia e Informe N° 208/06.

Alega violación de las Normas Federales (23.548, 26.674, 19.800 y 26.467), de la Constitución Nacional (art. 75 inc. 19) y violación a los principios de razonabilidad, no confiscatoriedad y a ejercer industria lícita. 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.

En cuanto a la pretensión fiscal de aplicar recargos, entiende que se trataría de una flagrante violación al principio del derecho penal denominado "non bis in idem", en tanto si se enrostra al contribuyente en la figura omisiva del art. 61 del Código Fiscal, no puede aplicarse por el mismo hecho la penalidad del art. 59 del mismo cuerpo legal.

Impugna la responsabilidad solidaria atribuida a los integrantes del órgano de administración por el sólo hecho de integrar formalmente parte del mismo. Cita caso "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio" y demás Jurisprudencia.

Ofrece prueba informativa, testimonial y hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. En primer lugar, da tratamiento al planteo de nulidad opuesto adelantando su improcedencia ante la evidencia de haberse respetado el debido proceso, manteniéndose resguardado el derecho de defensa del agente y de los responsables solidarios. Expresa que surge de los considerandos de la Disposición el sustento fáctico y legal que brindan fundamento a la causa del ajuste. Al respecto remarca que no hay nulidad por la nulidad misma, es decir que las nulidades no existen en el interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio. Cita jurisprudencia.

Respecto al planteo nulitivo sustentado en la falta de participación en el

procedimiento de determinación de oficio de los contribuyentes directos del impuesto, refiere que resulta impropia tal interpretación. Recuerda que la firma fue fiscalizada en su carácter de Agente de Recaudación y es quien debe cumplir con la función recaudatoria asignada por el Fisco, siendo suya la carga probatoria. Pretender que la Agencia realice una verificación sobre cada uno de los clientes desvirtuaría la esencia del régimen en cuestión. Cita jurisprudencia.

A continuación se refiere a la obligación de actuar de la Firma como Agente de Recaudación en operaciones de comercialización de cigarrillos, remitiendo a lo dicho por el juez administrativo fojas 990 vta., 992 y sgtes. a las cuales remite.

Respecto a los Informes de Técnica Tributaria N° 48/2009, 49/2009, 45/2011 y 35/2013 traídos por los quejosos, responde que los mismos no devienen aplicables en tanto responden a consultas de un interesado en particular sobre el tema. Asimismo, respecto al Informe N°49/2009 sobre el que entienden, estar comprendidos, señala que no aclaran cuál de las operaciones ajustadas comprende operaciones de ese tipo; y en referencia a la Resolución Normativa N° 02/2013, en el que se exponen los criterios de determinación de la alícuota del Padrón General, indica que los antecedentes allí establecidos, no desvirtúan la alícuota aplicada.

En cuanto al planteo relativo a que la Firma aplicó erróneamente las alícuotas de percepción respecto de determinados contribuyentes, remite a lo expuesto por el a quo a fojas 993 vta. En igual sentido remite a fojas 994 vta. donde el juez administrativo se refiere al cuestionamiento relativo a que no se depositaron los períodos 6, 9 y 12 del año 2010. Concluye que se verifica que en los meses señalados el Agente de Recaudación no ingresó los importes percibidos e incurrió en defraudación fiscal.

En relación al ajuste practicado con clientes que a juicio del apelante han ingresado el impuesto, responde que la Agencia procedió a disponer mediante Disposición Delegada SEFSC N° 4139/15 (fojas 167/178), la Apertura a Prueba de las actuaciones, términos a los cuales remite en honor a la brevedad, declarando inadmisibile la prueba informativa y ordenando una Medida para Mejor Proveer, cuyo resultado luce a fojas 994 vta. y sgte.

Aclara que el apelante no ha logrado desvirtuar que la totalidad de los sujetos pasibles de percepción (no efectuada) hayan ingresado el impuesto. Concluye que a la Agencia le basta acreditar que el Agente ha omitido actuar, permaneciendo en cabeza del obligado la carga probatoria posterior. Es el mismo Agente quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación, lo cual no se halla acreditado en autos. Cita jurisprudencia. Agrega que no le asiste razón al recurrente en cuanto a que el Fisco se encuentra en mejores condiciones operativas y

procesales para probar que los sujetos no percibidos ingresaron el impuesto correspondiente. Ello, en tanto no se puede trasladar la carga probatoria de las defensas del Agente, ya que la Agencia solo puede chequear del sistema de información la presentación de las declaraciones juradas de los sujetos no percibidos y el pago del impuesto en forma global, no así si las respectivas operaciones que se encuentran registradas en los correspondientes libros contables.

En referencia a la queja sobre la liquidación que no considera el desarrollo de sujetos no percibidos en otras jurisdicciones, trae a colación que la inclusión de contribuyentes en el Padrón Web obedece entre otras razones a la realización de actividades en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires. Al momento de elaborarse el padrón, la Autoridad de Aplicación evalúa una serie de circunstancias entre las cuales se encuentra la calidad de contribuyente de Convenio Multilateral. Menciona el mecanismo a través del cual los sujetos pueden manifestar su disconformidad con las alícuotas de percepción o retención consignadas en el mismo. Cita Resoluciones Normativas 051/09 y 064/10, pudiendo obtener el contribuyente, un certificado de exclusión del mencionado padrón. Con relación al planteo relativo a la detracción de percepciones impositivas, IVA débito fiscal e Impuestos Internos, remite a lo dicho a fojas 997 y sgtes. por el a quo. Cita incisa 1) del artículo 342 de la Disposición Normativa Serie B N° 1/04 y jurisprudencia.

No obstante, con respecto al agravio que hace referencia a que el impuesto percibido no puede ser utilizado por los clientes como pago a cuenta, por lo que generan permanentes saldos a favor, indica que los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que acrediten la generación de saldos a su favor podrán requerir la evaluación de las alícuotas aplicables, conforme lo dispuesto por las Resoluciones Normativas 051/19 y 064/10.

Con referencia a la queja que invoca una supuesta superposición de las obligaciones del Agente de Percepción con los Impuestos Internos al consumo que gravan la venta de cigarrillos, consigna que el Régimen de Percepción instituido en ésta jurisdicción constituye una carga pública- no de mera colaboración-, una obligación de neto corte sustancial y el incumplimiento a cualquiera de sus obligaciones causa perjuicio al Fisco. Cita jurisprudencia y aclara que la postura fiscal es la tesitura plasmada por el art. 886 del Código Civil y Comercial – vigente desde el 1 de Agosto de 2015 – en cuanto establece la mora del deudor por el mero vencimiento de la obligación, más lo estipulado por el art. 1723 del mismo cuerpo legal, concluyendo que, tratándose de dar sumas de dinero (art. 765), incumplido ello, se configura la mora automática del deudor.

Relativo a las sanciones impuestas y su naturaleza penal, siendo que implica un cuestionamiento de la autonomía del Derecho Tributario, tiene presente que el

mismo puede apartarse de las normas del Derecho Penal y no por ello violentar los principios penales de personalidad de la pena, el debido proceso, etc. En tal sentido expresa que, debido a encontrarse configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributo, resulta procedente la aplicación de la multa dispuesta en el artículo 61 del Código Fiscal. Agrega que la figura de omisión definida por el citado artículo describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago del tributo a su vencimiento, consecuentemente la multa resulta procedente. Cita Acuerdo Plenario N° 20/09.

En cuanto a la solicitud de aplicación de la figura del error excusable, cita jurisprudencia de este Tribunal y destaca que ninguno de los requisitos allí establecidos se configura en autos.

En otro orden, relativo a la figura de la defraudación, resalta que el hecho generador de la sanción impuesta es no haber ingresado el impuesto previamente percibido o retenido o haberlo hecho fuera de término. Hace mención del art. 62 del Código Fiscal, figura que entiende, se verifica en autos y que el mismo recurrente avala en su líbelo. Cita jurisprudencia.

Entiende que tampoco resulta procedente el planteo relacionado a la inaplicabilidad de los recargos, en tanto devienen independientemente de la multa, por tratarse de institutos de diferente naturaleza. Cita jurisprudencia. En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, puntualiza que la Agencia ha circunscripto su proceder a la normativa vigente (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Señala que el instituto reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado.

Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. del impuesto. La ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, pudiendo acreditar que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social, circunstancia que se encuentra ausente en autos.

En cuanto a la mención del fallo "Fisco de la provincia de Buenos Aires c/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio", señala en primer lugar que la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, no declaró la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió la resolución del fallo que era la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos. En consecuencia, mal podría sostenerse que la misma haya declarado la inconstitucionalidad del art. 24 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia.

Finalmente solicita se tenga presente para su oportunidad el Caso Federal propuesto, se desestimen los agravios traídos y se confirme la resolución recurrida.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 2357/16 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

En este contexto, debe advertirse que se encuentran bajo tratamiento del Cuerpo otras dos actuaciones vinculadas con la misma firma, en el mismo carácter (agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos). Las mismas y estos actuados, al reconocer identidad de Litis, obtendrán la misma respuesta de este Instructor. Refiero al expediente 2360-0462965 del año 2012, en trámite ante esta misma Sala y el expediente 2360-0103014 del año 2014, en trámite por ante la Sala I.

1) En primer lugar deviene necesario abordar el planteo de nulidad realizado por la parte recurrente, sobre el que me cabe adelantar su rechazo.

Al respecto, entiendo que el cuestionamiento relativo a que no se ha dado participación a los contribuyentes directos (clientes de ROMERO JULIO C. & ROMERO JORGE O. S.H.) está dirigido a poner de manifiesto una supuesta violación del último párrafo del artículo 24 del Código Fiscal, en razón de considerar que al amparo de dicha norma la Autoridad de Aplicación debe extender la iniciación del procedimiento determinativo a todos los involucrados.

A efectos de dar respuesta al planteo, vale recordar que la norma citada, en lo que aquí interesa, establece que “Los responsables indicados en los artículos 21 y 22, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes....El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo”. Como puede fácilmente advertirse, una interpretación literal de la previsión legislativa transcrita indica que solo se obliga al Fisco a sumar a los procedimientos a “quienes se pretende obligar”, no resultando en autos la situación requerida por la Agencia, a tenor de lo que constituye el objetivo y razón de ser de un régimen de recaudación.

Tales sujetos alcanzan su función en virtud de la oportuna designación que realiza la Autoridad de Aplicación en el marco de la facultad que le confiere la ley para establecer el régimen de recaudación en la fuente que se trate, con la finalidad de concentrar, como es sabido, la recaudación de los múltiples sujetos que intervienen

en la cadena económica en cabeza de unos pocos, facilitando de este modo las tareas de fiscalización que le son inherentes. De coincidirse con ello, no puede admitirse que el legislador caiga en la contradicción de otorgar una herramienta a la Administración (actuales arts. 94, 202 y 203) que lleva ínsita la mencionada finalidad y, a la par, la obligue a promover el proceso para hacer efectiva la solidaridad del agente, que ha omitido actuar, en forma conjunta con los contribuyentes (clientes o proveedores).

En este marco de análisis, no puede sino concluirse que, del juego armónico de las diversas normas implicadas en el ordenamiento fiscal y por aplicación de elementales reglas de hermenéutica integral, el ámbito de aplicación de la estipulación en cuestión (último párrafo del art. 24 CF) no alcanza a los procedimientos que aquí se analizan, pudiendo afirmarse –por el contrario- que la misma está concebida cuando la solidaridad que pretenda atribuirse está dirigida a involucrar a los sujetos a que se refiere, entre otros, el típico supuesto que contemplan los incisos 1 y 2 del art. 21 del CF (los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, los integrantes de los órganos de administración de sociedades), conclusión que se corrobora ni bien se repara en la única causal de exoneración que se prevé en su segundo párrafo (“se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan 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...”), extremo que, por cierto, solamente encuentra cabida en la relación entre aquellas personas y el contribuyente, toda vez que no armoniza, por incompatibilidad, con la actividad que tienen que desplegar los agentes de recaudación, en su rol, con sus eventuales compradores o vendedores de bienes, respecto de los cuales no se advierte cuál sería el supuesto en que éstos (sujetos pasivos de los gravámenes, aquí clientes de la firma de autos) los podrían colocar (a los agentes) en la imposibilidad de cumplimiento, pues si se trata de retenciones deben limitarse a amputar una parte del pago que debe efectuar y, en materia de percepciones, la hipotética conducta renuente del contribuyente (cliente) a adicionar el plus de impuesto al precio de la adquisición del bien o prestación del servicio debería obstar -lisa y llanamente- a que se realice la operación.

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

Por lo demás, considero que ha existido total respeto al debido proceso, no advirtiéndose vulneración al derecho de defensa de los aquí apelantes, toda vez que se ha motivado el rechazo o procedencia de las medidas probatorias ofrecidas, pudiéndose descartar un proceder arbitrario o caprichoso de la Autoridad Fiscal en la valoración de la idoneidad o pertinencia de las mismas. Es menester en este

contexto, ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten a su entender inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código Procesal Civil y Comercial de aplicación supletoria al Código, que, además, rige esta materia.

Debe tenerse en cuenta, además, que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (cfr. Fallos: 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) y, por tanto, debe considerarse que no se ha violado el derecho de defensa (cfr. Fallos: 300:1047).

Por su parte, ha tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense 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 la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-11-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109,902, sent. de 27-VI2012)... Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa “Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/ accidente de trabajo”, sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, “Salas, Humberto”, resol. de 18-XI-2015; e.o.) ...” (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, “Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, Sentencia del 3 de mayo de 2018).*

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 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.

2) 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 el agente de autos 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 "Pedro Balestrino E Hijos SACI", Sentencia del 18 de febrero de 2021, Registro 2273 y "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 N° 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 (www.rentas.gbagov.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 Nº 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 solo 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 N° 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 N° 10/2009 se concluyó que: “De conformidad con lo establecido en el artículo 322 inciso c) de la Disposición Normativa Serie “B” N° 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 "ROMERO JULIO C & ROMERO JORGE O. S.H." 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.

3) 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.

El planteo se relaciona con la inexistencia de obligación ya que sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron "percibidos".

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar que a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen con la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193). En esa misma línea *"...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación solo si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)..."* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) cf DGI"). Siendo entonces una obligación sustantiva la que alcanza a estos sujetos, de lo hasta aquí dicho se desprende además que, el conocimiento de los plazos para realizar el depósito de lo

recaudado es obligación específica del agente de percepción, así como la de actuar en los casos, formas y condiciones, contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda Contencioso Administrativa").

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico N° 208/2016, que en sus párrafos se pronuncia señalando que *"...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida..."*. Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: *"... que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía detraer la percepción..."*.

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

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien 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 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, 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. El obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

En torno a ello, ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: *“...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema - inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe*

que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa -un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones...” (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).

No altera lo dicho, cualquier especulación que pueda hacerse sobre eventuales maniobras fraudulentas por parte de los clientes de la empresa si se tomaran estas percepciones omitidas, extremo que podría disparar acciones fiscales, infraccionales y hasta penales sobre los mismos, mas no sobre la empresa de autos, mucho menos como fundamento para exigirle el pago de este impuesto.

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

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad 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 (fs. 26/33 del Alcance de fs. 1042 y CD obrante a fojas 967/968 - R-341).

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 particular situación, así como en la cantidad de clientes a relevar, lo que amerita a 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.

4) Con relación a la impugnación de la metodología y conformación de liquidación del monto sujeto a percepción, observo que dado que esta cuestión fue controvertida 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 en virtud de lo dispuesto por el artículo 342 de la DN B 01/04, analizando las circunstancias de hecho que permitan concluir cual de ambos métodos previstos en los incisos 1) y 2) del citado artículo fue la voluntad o decisión personal del agente de recaudación de optar en las operaciones en que actuó en dicha calidad y su aplicabilidad al caso de tratarse. A fojas 999 luce la contestación a la tarea realizada donde se fundamenta que: *“en el caso en concreto, el perito de oficio constató que en la venta a monotributistas, la base imponible considerada por la firma de marras para el cálculo de la percepción INCLUYE EL IVA”. A su vez en respuesta a la medida para mejor proveer dispuesta el perito informó que “...procedió a analizar la conformación del monto sujeto a percepción de algunas de las operaciones según el Libro IVA Ventas aportado por el contribuyente a fs. 52 donde la firma actuó como agente de recaudación (por ejemplo el cliente Eyherabide Carlos, CUIT: 20-08511451-8, facturas B0003-00429905...) y se determina que ha optado por utilizar el método previsto en el inciso 2 del artículo 342 de la Disposición Normativa 01/2004; es decir que en el caso de las facturas tipo “B” emitidas por el contribuyente, la base imponible sujeta a percepción incluye el IVA. Se deja constancia que dicha situación también fue confirmada por el inspector actuante al momento de realizar el ajuste original (ver informe final fs. 82) ...siguiendo el criterio adoptado por el contribuyente fiscalizado, la base imponible (sujeta a percepción) está conformada por los conceptos impuesto interno cigarrillos, varios e IVA éste último sólo en el caso de venta a sujetos no categorizados como responsables inscriptos en el IVA;”*. No encontrando nada que objetar al proceder del Fisco el planteo no tiene acogida favorable.

Ahora bien, respecto del Impuesto Interno, 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 detrarse, 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 detrarse, 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 inscritos 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) En cuanto a la defraudación fiscal endilgada, la parte recurrente niega haber

incurrido en dicha conducta.

Debo dejar aclarado que el artículo 62 del Código Fiscal contempla bajo la genérica denominación “defraudación fiscal”, en sus dos incisos, ilicitudes diferentes: el inciso a) contempla la realización, por parte de los contribuyentes, responsables o terceros, de cualquier hecho, omisión, simulación, ocultación o maniobra con el propósito de producir la evasión total o parcial de obligaciones fiscales y el inciso b) el mantenimiento en su poder de impuestos retenidos o percibidos por los agentes de recaudación, después de haber vencido cierto plazo en que debieron ingresarlos al Fisco. Resulta importante advertir al apelante que la defraudación del Agente de Recaudación se constituye por un elemento material u objetivo, consistente en el mantenimiento del dinero fiscal en su poder luego de vencido cierto plazo fijado para su depósito, y que la retención o percepción se pueda imputar al agente. La infracción prevista en el inciso b), más arriba citado, no requiere la concurrencia de las circunstancias enunciadas en el inciso a) de la misma norma. (En idéntico sentido S.C.J.B.A.: B 62.652, “Banco de La Pampa”, del 30- 9-2009; “Safontas de Schmidt” del 18-5-2011, y recientemente en la causa B 63.340, caratulada “Renault Argentina S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Demanda contencioso administrativa” del 27-05-2015).

Desde antiguo la Suprema Corte de la Provincia tiene dicho que la defraudación fiscal del Agente de Recaudación del Código Fiscal establece al menos una presunción “juris tantum” de la intencionalidad nacida de la omisión del depósito en tiempo oportuno, del impuesto retenido o recaudado (S.C.B.A., Causas B 49.133, “La Perseverancia del Sur”, Sentencia del 19-08-1986; Causa B 49.344, “Giles Cereales S.R.L.”, Sentencia del 16-09-1986; Causa B 49.181, “Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada”, Sentencia del 28-11-1986).

Por su parte, al interpretar una norma sustancialmente análoga (art. 37 inc. "b" del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, t.o. 1981) la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que la presunción de culpabilidad prevista en la norma debe ser entendida como un régimen probatorio característico de la figura tributaria que se regula. Por ello, y en la medida en que sea castigado únicamente aquél que tenga la posibilidad real de ajustar su conducta al mandato legal, no se afecta el principio nulla poena sine culpa ("Fallos" 312:149).

A su vez, no advierto la concurrencia de causal exculpatória alguna ante el incumplimiento incurrido, dado que el apelante en esta instancia solo reitera lo argumentado en el descargo sin acompañar prueba fehaciente de sus dichos.

Del análisis de las actuaciones se observa que las diferencias reclamadas surgen de la información recabada por el Fisco del Libro IVA Ventas y detalladas en los

papeles de trabajo como "Percepción realizada" (fojas 64), y constatado con la base de datos y las DDJJ que lucen acompañadas a fojas 20/51 y 63.

Debo recordar que las sumas que el agente recauda, en concepto de impuesto de quienes realizan operaciones con su intervención (clientes y proveedores), no le son propias, sino que pertenecen al Fisco y a sus arcas deben ser ingresadas. No debe darse otro destino al dinero, mucho menos a gastos empresarios y además ese ingreso debe ser oportuno.

Por lo expuesto, y ante la conducta acreditada por el Fisco entiendo que se encuentra correctamente endilgada la Defraudación Fiscal; lo que así también declaro.

6) Que en cuanto a la queja vertida en torno a la aplicación de los intereses pretendidos por el Fisco, es preciso señalar que el artículo 96 del Código Fiscal vigente (y concordantes anteriores), establece que: *"La falta total o parcial 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 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, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual..."* 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).

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 declaro.

7) 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 N° 2275, ambas del 02/03/2021, a cuya lectura remito en honor a la brevedad).

8) En torno a la multa por Omisión 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 inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; 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.

9) Finalmente, en lo que respecta al instituto de la responsabilidad solidaria, vinculado 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 empresarial, 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”, supuestos en los que parecen no llegar ni la administración tributaria ni la justicia.

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. 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 el período fiscal determinado en autos, no ha sido discutida por la parte apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada y con la particularidad del tipo societario con el que tratamos. 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".

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.

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. Julio César Romero y Jorge Osvaldo Romero, administradores y únicos integrantes del sujeto pasivo de marras.

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 puediendo 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, remarcando nuevamente el tipo societario obligado en autos, no hace falta más que releer el contenido del recurso de apelación en tratamiento como asimismo el descargo oportunamente presentado por ambos socios, describiendo pormenorizadamente todo lo actuado por la firma tanto en el período de ajuste como durante todo el procedimiento de autos, alegando el por qué no se practicaron las percepciones reclamadas a la empresa e intentando defender su proceder, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad de hecho que integran, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

A ello se suma la suscripción por el Sr. Julio César Romero de las declaraciones juradas de la empresa en calidad de agente de percepción, con excepción de la correspondiente al mes de agosto/2010, suscripta por el Sr. Jorge Osvaldo Romero (vide fs. 20/51).

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 los Sres. Julio César Romero y Jorge Osvaldo Romero únicos integrantes de la sociedad de marras.

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 varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad de hecho, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la

personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata S.A.", fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto a fojas 1/24 del Alcance N° 2, que corre agregado como fojas 1042, por los Sres. Julio César Romero y Jorge Osvaldo Romero, por derecho propio y en representación de la Firma "ROMERO JULIO C. & ROMERO JORGE O. SOCIEDAD DE HECHO", contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2357/16 dictada por Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la citada Agencia a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación, conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III Punto 3) de la presente. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta en el acto apelado, solo en materia de multas y recargos. 4º) Confirmar, en lo demás, las Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multa por Omisión 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 controversia en esta instancia, corresponde establecer si –a partir de los agravios incoados por la parte apelante– la Disposición Delegada SEFSC N° 2357/16, se ajusta a derecho.

Así, debo señalar en primer término 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 (nulidad), 2 (alcance del sistema de exclusiones del régimen de percepción), 3 (ingreso del tributo reclamado por parte de los contribuyentes directos del gravamen), 4 (base de cálculo de la percepción), 5 (multa por defraudación fiscal; sin perjuicio de remitir a mi voto para la causa "MEDAMAX SA" –Sentencia de Sala III de fecha 31/8/21, Registro N° 4362– en lo estrictamente vinculado al análisis del elemento subjetivo de la infracción imputada y la influencia que, a su respecto, tienen los fallos "Tool Research Argentina S.A.I.C. c. Dirección General Impositiva" –CSJN, Sentencia del 27 de abril de 2010– e "Industrias Alimenticias Mendocinas S.A y otros

c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires S/ Recurso Directo Tribunal de Apelación Fiscal (411)” –Causa N° 15233 CCALP, Sentencia del 14 de julio de 2016–), **6** (intereses), **7** (recargos) y **8** (multa por omisión), de aquel; lo que así declaro.

Por lo demás, en relación con los agravios incoados por los apelantes contra la responsabilidad solidaria e ilimitada que se les extendió en autos de conformidad con lo dispuesto por los artículos 21 incisos 2 y 4, 24 y 63 del Código Fiscal vigente (punto **9** del voto de la instrucción), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los artículos 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 artículos 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 al recurso de apelación interpuesto por los Sres. Julio César Romero y Jorge Osvaldo Romero, por sus propios derechos y en representación de la firma "ROMERO JULIO C. & ROMERO JORGE O. SOCIEDAD DE HECHO", contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2357/16 dictada por Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Ordenar a la citada agencia que, en el plazo de noventa (90) días, practique una nueva liquidación del gravamen adeudado, conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, Punto 3, del voto de la Instrucción. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida a los apelantes mediante la disposición apelada. **4)** Confirmar en lo demás, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición recurrida, debiéndose aplicar los intereses, la multa por omisión y los recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

VOTO DEL DR. PABLO GERMAN PETRAGLIA: Que por sus fundamentos adhiero al voto del Dr. Ángel Carlos Carballal.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: **1°)** Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto a fojas 1/24 del Alcance N° 2, que corre agregado como fojas 1042, por los Sres. Julio César Romero y Jorge Osvaldo Romero, por derecho propio y en representación de la Firma "ROMERO JULIO C. & ROMERO JORGE O. SOCIEDAD DE HECHO", contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2357/16 dictada por Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a la citada Agencia a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación, conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III Punto 3) de la presente. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta en el acto apelado, solo en materia de multas y recargos. **4°)** Confirmar, en lo demás, las Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multa por Omisión y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Providencia

Número:

Referencia: "ROMERO JULIO C. & ROMERO JORGE O. S." - 2360-103013/14

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2024-13163841-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el N° 4709.