GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2025-12650856-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Viernes 11 de Abril de 2025

Referencia: "NANNI DISTRIBUIDORA S.A.” - 2360-0186841/14

AUTOS Y VISTOS: El expediente 2360-0186841-2014 caratulado "NANNI DISTRIBUIDORA S.A.”.

Y RESULTANDO: A fojas 257/276, el Departamento de Relatoria III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dictó la Disposición Delegada SEFSC Nº 1207, con fecha 24 de julio de 2017, mediante la cual determinó las obligaciones fiscales de la firma "NANNI DISTRIBUIDORA S.A.” (CUIT 30-52545519-6) en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General), correspondientes al año 2013.

Por su artículo 3° estableció que las diferencias adeudadas al Fisco por haber omitido parcialmente actuar en tal carácter totalizan la suma de Pesos un millón doscientos setenta y siete mil setecientos cincuenta y cuatro con treinta y un centavos ($ 1.277.754,31), suma que deberá abonarse con más los recargos del artículo 59 inciso f) del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y sus modificatorias) y los accesorios establecidos en el artículo 96 del citado plexo normativo. Aplicó asimismo una multa equivalente al cuarenta y cinco (45%) por ciento del monto del gravamen omitido, por haberse constatado la infracción prevista en el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código.

Por último, declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago de los gravámenes adeudados, intereses y sanciones, de los Sres. Ernesto José Nanni, Alberto Pedro Nanni y Pablo Nanni, atento a lo establecido por los artículos 21 inciso 2) y 4), 24 y 63 del mismo plexo legal.

Contra dicho acto, a fojas 1/38 del Alcance Nº 2 que corre como foja 279 se presentan los Sres. Ernesto J. Nanni, por su propio derecho y en representación de "NANNI DISTRIBUIDORA S.A.", Alberto Pedro Nanni y Pablo Nanni, por sus propios derechos, todos con el patrocinio del Cr. Edgardo A. Crupi, he interponen recurso de apelación (artículo 115 del Código Fiscal).

A fojas 284 se elevaron las actuaciones a esta instancia de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

A fojas 286 se dejó constancia que la causa fue adjudicada para su instrucción a la Vocalía de 7ma. Nominación, radicándose en la Sala III.

A fojas 294, se dio traslado del Recurso a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días, con remisión de las actuaciones, para que conteste agravios y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su alegato a fojas 295/300.

A fojas 303/327 se presentan los apelantes y amplían el recurso de apelación interpuesto.

A fojas 331, se hace saber que la instrucción quedó a cargo del Dr. Angel C. Carballal, como vocal subrogante (Ac. Ext. 100/22), se tuvo por contestado el traslado a la Representación Fiscal y por agregado el escrito presentado por el Sr. Pablo Nanni. Asimismo, se informa que la Sala quedó finalmente integrada junto al Vocal Instructor, con el Cr. Rodolfo D. Crespi y el Dr. Luis A. Mennucci como conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24); se rechaza por innecesaria la prueba pericial ofrecida y se dictan autos para sentencia, los que se encuentran consentidos.

CONSIDERANDO: I.- Mediante el recurso de apelación interpuesto, los recurrentes plantean el erróneo encuadre del régimen de percepción. Citan el artículo 320 de la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004. Exponen que en complemento con el régimen general de percepción, existen varios regímenes especiales, los que se encuentran establecidos en el artículo 347 a 404 de la citada Disposición, teniendo estos regímenes prevalencia sobre el General.

Refirieren que de las probanzas obrantes en las actuaciones, quedó acreditado que la firma realiza entre sus actividades la venta al por mayor de los productos enunciados en el artículo 383 de la DN "B" 01/2004. Exponen que la causa se abrió a prueba y que se comprobó que la empresa realiza venta al por mayor de bebidas y en virtud de ello encuadra en las previsiones del Régimen Especial de Percepción de bebidas. Transcriben el Informe Técnico DPR Nº 221/02 en apoyo de su postura.

Alegan que la firma intentó inscribirse por todos los medios una vez advertida la situación de tener que actuar en el Régimen Especial, lo que no fue posible porque desde el año 2013 por Resolución 59/2012 la Autoridad de Aplicación derogó el aludido régimen. Solicitó la inscripción retroactiva desde el período 2011 hasta su derogación.

En otro punto de agravio y subsidiariamente plantean que no corresponde realizar cargos por aquellas operaciones correspondiente a la venta de cigarrillos, toda vez que dichas operaciones se encontraban excluidas por el artículo 322 inciso c) de la Disposición Normativa “B” 01/2004.

Refieren que de la comparación de la redacción del artículo 322 de la referida disposición, antes y después de la reforma introducida por la Resolución Normativa 02/2013, se advierte que la actividad de “venta mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos”, ya no se encuentra nominada como actividad excluida de sufrir percepciones de ingresos brutos. En atención a los intereses, exponen que al no existir obligación tributaria adeudada al Fisco, el reclamo deviene abstracto. Agregan que el interés previsto es confiscatorio y por ende contrario a la Constitución Nacional.

Aluden que los recargos devienen abstractos, atento a la inexistencia de una obligación principal. Agregan que dada su naturaleza penal, es improcedente aplicar recargos conjuntamente con la sanción del artículo 61 del Código Fiscal, infringiendo el principio constitucional del “non bis in idem”.

Respecto de la multa sostienen que resulta inaplicable toda vez que en el caso de autos no se registran los elementos objetivos y subjetivos para su configuración. Subsidiariamente plantean el error excusable.

Con relación a la responsabilidad solidaria de los directores, alegan que la situación debe regirse por lo dispuesto por la legislación nacional en materia de sociedades, en tanto los socios no tienen responsabilidad personal excepto un comportamiento individual reprochable, de no ser así, se infringiría el artículo 31 de la Constitución Nacional. Cita el antecedente de la SCBA “Rasso Francisco s/ sucesión y otros”.

Ofrecen prueba pericial contable. Hacen reserva del caso federal.

II.- A su turno la Representación Fiscal, alega en primer término, que el agravio vinculado al erróneo encuadre de la actividad de la firma como agente de percepción no puede prosperar, en tanto la firma se encuentra inscripta en el Régimen General de Percepción en el período verificado en autos, y en el marco del mismo presentó las declaraciones juradas y pagos correspondientes.

En atención a los agravios respecto del artículo 322 punto c) y 344 de la DN B 01/2004, y como ya se expidió el juez administrativo a fojas 269 de las presentes, esta Agencia aplica la normativa vigente en la materia, dejando constancia que no le corresponde a la firma las exclusiones que alega.

Añade que las actuaciones fueron abiertas a prueba (fojas 129/140) disponiéndose la admisibilidad de la informativa. Asimismo se ordenó la realización de una medida para mejor proveer.

En dicho marco refirió que se efectuó el informe de pericia a fojas 244/246 en el que se propicia la ratificación del ajuste de autos. Concluyó que subsisten diferencias a favor del Fisco provincial por percepciones omitidas de realizar o realizadas en defecto, en el período verificado en las presentes. Expuso además que los apelantes no produjeron la prueba informativa en su totalidad en el término establecido.

Apuntó que a la Agencia le basta probar que la firma omitió actuar como agente de recaudación y que la carga probatoria posterior no puede sino estar en cabeza del obligado bajo riesgo de desvirtuar los fundamentos y objetivos de estos regímenes, siendo el mismo agente quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar la falta de percepción, lo cual no se halla acreditado en autos.

En atención a los intereses aplicados, destacó que se fundan en la procedencia del ajuste, por lo que corresponde su aplicación.

En orden a la inaplicabilidad de los recargos expuso que estos surgen directamente del artículo 59 del Código Fiscal, y se aplican ante el retardo del cumplimiento de la obligación a su vencimiento, con prescindencia además de la imposición de la multa, por ser institutos de diferente naturaleza jurídica.

En lo que respecta a la multa por omisión alegó que la firma incurrió en la infracción tipificada en el artículo 61 del Código Fiscal y que para su configuración no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados.

Agregó que la firma de autos no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, ni manifestó error excusable alguno.

Con atención al planteo sobre la responsabilidad solidaria de los integrantes de órgano de administración, advirtió que reconoce su fuente en los artículos 21, 24 y

63 del Código Fiscal, y se encuentra en cabeza de quienes si bien no resultan obligados directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel.

Refirió que la aludida presunción 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 existencia no obsta a la toma de decisiones administrativas respecto del pago del tributo.

Apuntó que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. No es subsidiaria, ni posee beneficio de excusión, encontrándose los responsables en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda.

III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC Nº 1207/2017 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

Cabe señalar de manera preliminar que la ampliación del recurso de apelación que luce agregada a fojas 303/328, no puede a mi criterio ser considerada, en tanto su tratamiento se encuentra vedado a este Cuerpo. Ello así, toda vez que la ampliación fue presentada habiendo excedido el plazo legalmente previsto para la presentación del recurso de Apelación (previsto en el artículo 115 del Código Fiscal), no invocándose la existencia de hechos nuevos que habiliten el tratamiento de aquella ni razón alguna por la cual se habría visto impedido de introducir en su escrito recursivo, los argumentos incorporados a posteriori.

Aclarado lo que antecede cabe señalar que los apelantes centran su queja en la incorrección del ajuste fiscal en el entendimiento que el régimen por el que le corresponde actuar a la firma es el Especial de Percepción por la comercialización mayorista de bebidas y no por el “Régimen General” como pretende el Fisco.

Al respecto considero del caso aclarar que es el propio juez administrativo el que en el acto aquí apelado refiere *“...la contribuyente efectuó sus percepciones por el Régimen General (07), lo cual es convalidado por la fiscalización como el régimen aplicable...”*.

Sobre el punto recuerdo que mediante la Resolución Normativa Nº 059/2012 se derogó el régimen especial de percepción relativo a la Venta de cervezas y otras bebidas. Por ello desde el 1º de marzo de 2013, los agentes debían cumplir sus deberes de conformidad con las normas previstas para el régimen general de

percepción, en los siguientes términos *“Artículo 1º: Establecer que, a partir del 1º de marzo de 2013, las industrias elaboradoras de cervezas, bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados y, en general, quienes elaboren, fabriquen, fraccionen, abastezcan o intervengan en la comercialización mayorista de dichos tipos de bienes, deberán actuar de acuerdo con las normas que regulan el Régimen General de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos contenidas en la Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/04 y modificatorias, en tanto no resulten modificadas por las previsiones específicas que se disponen en esta Resolución...”*.

En consecuencia, para el período objeto del ajuste, y tal como los propios apelantes reconocen en el escrito de apelación, el Régimen Especial de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para la actividad de venta de bebidas, se encontraba derogado al 1° de marzo de 2013. De allí que tal como exponen los quejosos, frente a los intentos por darse de alta en el aludido régimen, no lograron realizarlo, conservando su inscripción como agente de percepción bajo Régimen General, tal como venía actuando.

Consecuentemente, advirtiendo que la firma de marras se encontraba inscripta bajo el mencionado régimen general y actuaba en tal calidad, va de suyo que esto le generaba la obligación sustantiva de actuar en tal calidad en todas sus operaciones, extremo que cumplió de manera deficiente, en tanto se determinan operaciones en las que omitió hacerlo. Sin perjuicio de ello, surge del artículo 2° del acto apelado que sí realizó percepciones en un sinnúmero de operaciones, por un valor más de tres veces superior al omitido.

En tal sentido, la doctrina de los actos propios enseña que, la adopción de un temperamento discrecional importa ausencia de gravamen atendible, ya que nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos ejerciendo una conducta incompatible con otra anterior deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz (Fallos: 285:410 y sus citas; 297:27; 299:89; 305:568; 307:599, 635 y 1582; 308:1175 y 2405; 310:884; 315:369 y 317:655).

Aclarado lo anterior, considero del caso dejar plasmado el procedimiento seguido por la Autoridad de Aplicación por el cual verificó inconsistencias en la actuación de la firma de autos como Agente de Percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos, Régimen General. Este se realizó sobre base cierta, siendo los motivos de ajuste: a) omisión de base imponible y percepción de impuesto para los períodos 01/2013 a 12/2013, por la detección de no haber actuado como agente de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos respecto de las ventas de cigarrillos y productos de tabaco, b) omisión de la base imponible y percepción de impuesto por la detección de diferencias originadas en la no consideración total de la base imponible sujeta a percepción, para las ventas denominadas por el

contribuyente como varios, c) incorrecta aplicación de la alícuota según padrón, d) aplicación de percepciones negativas correspondientes a notas de crédito.

En el descargo los apelantes se defienden manifestando que la firma realiza entre sus actividades la venta de bebidas y que tal operatoria es al por mayor, con lo cual sostiene que el Régimen que le corresponde es el Régimen Especial quedando exceptuado de actuar por Régimen General.

Mediante Disposición Delegada SEFSC Nº 6333/2016 (fojas 129/140) el Fisco procedió a abrir la causa a prueba donde entre otras cuestiones solicito verificar si la firma realiza la actividad "Venta al por mayor de bebidas" a partir de los registros de la firma, la documental agregada, la informativa y demás documentación que considere.

Y concluyó que: *"...habría indicios previos al periodo fiscalizado que confirmarían las compras de bebidas de reventa. Que sin embargo, el Agente verificado no se encuentra inscripto en el Régimen Especial que la norma prevé al respecto, sino que efectúa percepciones por el Régimen General, presentando las declaraciones juradas y pagos correspondientes, y surgiendo las omisiones que fueron oportunamente notificadas a la contribuyente, que se encuentra dada de alta como Agente de Percepción por el Régimen General desde el año 1980, según surge de la base de datos de esa Agencia…".* A su vez agrega que: *"...por otra parte, de la consulta a la base de datos se verifica que no incluye en sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ingresos por la venta de bebidas … por lo expuesto, si bien habría indicios que presumen la existencia de la actividad de venta de bebidas, al haber actuado la contribuyente como Agente de Percepción por el Régimen General, se ratifican los ajustes efectuados y notificados. Adicionalmente se aclara que la firma de marras no se inscribe para actuar como Agente de Percepción del Régimen Especial luego del descargo presentado…".*

Ahora bien, en cuanto al planteo subsidiario respecto de las operaciones correspondientes a la venta de cigarrillos, entendiendo que dichas operaciones se encontraban excluidas por el artículo 322 inciso c) de la Disposición Normativa "N" 01/2004, 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 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 muchas 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 a los apelantes 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.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 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 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 Nº 02/2013 citada por los apelantes, 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).

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, considera las distintas actividades realmente desarrolladas/declaradas por cada contribuyente y demás indicadores obrantes en la base de datos del Organismo, determinando qué porcentaje 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 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 (sus modificatorias y complementarias), no cabe duda que la firma de autos omitió actuar parcialmente como agente de percepción, lo que así declaro.

Respecto de la sanción impuesta, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c. D.G.").

Y este sentido, comparto lo sostenido por la Sala II de este Cuerpo en el antecedente “Destilería Argentina de Petróleo S.A”, Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable *"...requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que —en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal....”*. Por el contrario, en el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo, al verificarse que arbitrariamente decidió no realizar percepciones o realizarlas indebidamente en determinadas operaciones.

No se visualiza en consecuencia eximente alguno para la omisión en que incurriera, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado.

En lo que tiene que ver con los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y en cuanto a la aplicación del principio penal del “non bis in idem” debo señalar que, tal como se ha expedido la Sala II en autos RODASER S.R.L. del 19/12/2013, su rechazo se impone pues así resulta de la estricta aplicación de la norma involucrada, de la cual no existe el mínimo resquicio que permita el apartamiento del juzgador en el marco de competencia jurisdiccional -acotada- que tiene asignada este Tribunal (conf. Art. 12 del CF y 14 de la Ley Orgánica TFA).

En efecto, éstas últimas únicamente autorizan a aplicar la jurisprudencia que hubiera declarado la inconstitucionalidad de las normas tributarias, en la medida que ella emanara del máximo tribunal nacional o provincial. De más está decir que no es éste el caso de autos, toda vez que no existen precedentes de tales Órganos que hayan arribado a semejante conclusión, respecto de la normativa aquí cuestionada. Como conclusión, corresponde rechazar el planteo de inconstitucionalidad traído a esta instancia, lo que así declaro.

Ahora bien, más allá de cerrarse la discusión del punto en este ámbito del modo anteriormente expuesto, no puedo dejar de mencionar que ello no implica disentir abiertamente con los argumentos que expone, cuando le atribuye a ambos (multa y recargos) carácter represivo, en tanto coincido con tal caracterización, más no con la consecuencia que postula. Así, debo señalar que le asiste razón en cuanto pregona el carácter sancionatorio de los recargos, postura que a su vez fue sostenida en la sentencia de la Sala II, “NEW PHARMA S.A.” del 16/8/2007, entre muchos otros.

No obstante, y ahora a modo conjetural, ello no importa una violación del principio non bis in idem, en tanto entiendo (tal como se expuso en “FURFURO S.A.”, Sala I del 19/8/2010) que la doble persecución constitucionalmente vedada es aquella que se efectúa en forma sucesiva (un mismo hecho ya juzgado y castigado), mas no cuando se trata de aplicación simultánea de penalidades (conf. argumento del Dr. Boggiano en causa “Moño Azul S.A.”, CSJN del 15/4/93), doctrina ésta que se verifica en autos.

En consecuencia, se confirma la procedencia de las sanciones dispuestas, lo que así voto.

En cuanto a los intereses aplicados se advierte que el Código Fiscal ha establecido los resarcitorios en su artículo 96, que establece: *“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...”*.

De la norma transcripta surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se *“...devengará sin necesidad de interpelación alguna...”*.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación al sentenciar la causa “Citibank N.A. c/ D.G.I” (01/06/2000), en referencia al régimen nacional en la materia, análogo al establecido en el Código Fiscal de la Provincia, dijo: *“...Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del Artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del derecho tributario en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (Artículo. 1° de la ley 11.683 t.o. en 1998 y fallos 307:412, entre otros) que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los*

mencionados intereses (Fallos 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciados han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes, en el ya citado de Fallos 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas...”.

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

En cuanto a la responsabilidad solidaria endilgada a los administradores sociales, refiero a lo sostenido en autos “DISTRIBUCION MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro Nº 4425 de esta Sala (entre muchos otros), donde recordé el fundamento estrictamente recaudatorio de este instituto, vinculado a quien asume la administración de la empresa. 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, esde clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

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 TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA 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 determinado en autos, no ha sido discutida por los apelantes y se acredita con la documentación societaria agregada a fs. 23/39 (Estatuto Social y actas de asamblea y directorio). Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *"...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes"*.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Ernesto J. Nanni, Alberto Pedro Nanni y Pablo Nanni, integrantes del directorio de la empresa familiar.

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.

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, en tanto se evidencia de manera palpable el elemento subjetivo requerido por la propia Suprema Corte.

Ello así en tanto observamos que los Sres. Nanni se presentan no solo por la firma, sino además por su propio derecho, tanto en oportunidad de descargo (Alcance de fs. 128) como en el recurso de apelación en tratamiento (Alcance de fs. 279), describiendo en primera persona los agravios sobre lo determinado y defendiendo lo actuado por la firma, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad que administran.

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

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo

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

En ese sentido dejo expresado mi voto.

POR ELLO, VOTO: **1°)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/38 del Alcance Nº 2 que corre como foja 279, por los Sres. Ernesto J. Nanni, por su propio derecho y en representación de "NANNI DISTRIBUIDORA S.A.", Alberto Pedro Nanni y Pablo Nanni, por sus propios derechos, todos con el patrocinio del Cr. Edgardo A. Crupi, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 1207/2017, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 4° del acto apelado, solo respecto del pago de las sanciones dispuestas en sus artículos 5° y 7°. **3°)** Confirmar en lo demás la Disposición atacada, en cuanto ha sido materia de agravios. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase para la prosecución de su trámite.

VOTO DEL CR. RODOLFO DAMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, los cuales comparto en lo sustancial, adhiero al criterio resolutivo propuesto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, con exclusión –no obstante– de lo resuelto en punto a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes.

Con respecto a esta última parcela del pronunciamiento, advierto que, dado el tenor de los agravios incoados contra su procedencia, 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 Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; 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, 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 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.

En tal sentido, dejo expresado mi voto.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por los Sres. Ernesto J. Nanni, por su propio derecho y en representación de la firma "NANNI DISTRIBUIDORA S.A.", Alberto Pedro Nanni y Pablo Nanni, por sus propios derechos, todos con el patrocinio del Cr. Edgardo A. Crupi, contra laDisposición

Delegada SEFSC Nº 1207/17, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el artículo 4 de la citada disposición. **3)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, el acto apelado.

VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI: Conforme ha quedado expuesta la controversia, acompaño la propuesta del Vocal Instructor Dr. Angel C. Carballal, con excepción a lo resuelto en punto a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes, respecto de lo cual, adhiero a la solución brindada por el Cr. Rodolfo Crespi. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por los Sres. Ernesto J. Nanni, por su propio derecho y en representación de la firma “NANNI DISTRIBUIDORA S.A.”, Alberto Pedro Nanni y Pablo Nanni, por sus propios derechos, todos con el patrocinio del Cr. Edgardo A. Crupi, contra laDisposición Delegada SEFSC Nº 1207/17, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el artículo 4 de la citada disposición. **3)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, el acto apelado. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.04.09 11:39:03 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.04.09 13:51:05 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MENNUCCI Luis Alejandro
Date: 2025.04.11 15:03:21 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Luis Mennucci
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2025.04.11 15:20:40 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 GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.04.11 15:20:41 -03'00'

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número: PV-2025-12651510-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Viernes 11 de Abril de 2025

Referencia: "NANNI DISTRIBUIDORA S.A.” - 2360-0186841/14

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-12650856-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4890.

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.04.11 15:22:59 -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 GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.04.11 15:23:00 -03'00'