LA PLATA, en la fecha del registro.----------

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0301678 año 2016, caratulado "FRIGORIFICO GENERAL BELGRANO S.A.".----------

Y RESULTANDO: A fojas 275/285, el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEFSC Nº 3771 de fecha 23 de noviembre de 2017, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "FRIGORIFICO GENERAL BELGRANO S.A." (C.U.I.T. 33-70961940-9), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación al período fiscal 2013, por el ejercicio de la actividad de: "Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne" (Código NAIIB 151110). En su artículo 4º establece las diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto, que ascienden a la suma de Pesos dos millones ciento setenta y nueve mil doscientos cuarenta y seis con cuarenta centavos ($ 2.179.246,40), la que deberá abonarse con los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias). En el artículo 4º aplica una multa equivalente al 25% del impuesto adeudado, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción por Omisión prevista y penada por el artículo 61 primer párrafo del citado Código. Mediante el artículo 5º, aplica a la firma una multa equivalente a Pesos seiscientos ($600) ante el incumplimiento al deber de presentar la DDJJ anual correspondiente al período 2013 de acuerdo a lo establecido en el artículo 60, párrafo 6º del Código Fiscal. Finalmente, en el artículo 8º dispone que, atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del Código Fiscal, resulta responsable solidaria e ilimitadamente con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y por la multa que pudiera corresponder el Sr. Vicente Enrique Paderni en carácter de presidente de la sociedad.----------

------Contra dicho acto, a fs. 365/377 se presenta la Dra. Cecilia C. González Zanoni en representación de "Frigorífico General Belgrano S.A." y del Sr. Vicente Paderni, con el patrocinio de la Dra. Celina del Rosario Aguirre, e interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).----------

------A fojas 391 el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las

actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.----------

------A fojas 393 se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de la 8va. Nominación, quedando radicada en la Sala 3ra. ----------

------A fojas 399 se corre traslado a la Representación Fiscal para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 400/401 el Fisco articula cuestión previa y a fojas 402/408 luce agregado el escrito de réplica.----------

------A fojas 421/425, por Sentencia de fecha 29/04/22, N° de Registro 4524, la Sala hace lugar a la cuestión previa opuesta por la Representación Fiscal, declarando extemporáneo el Recurso interpuesto por la Dra. Cecilia González Zanoni como apoderada de la firma, continuando el trámite de las actuaciones, con el recurso interpuesto en representación del Sr. Vicente Paderni.----------

------Finalmente, mediante providencia de fojas 480, se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada por el Dr. Ángel Carlos Carballal, a cargo de la Vocalía instructora, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Jorge Saverio Matinata en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ord. Nº 59/22 y Ac. Ext. N° 102/22); se provee asimismo el ofrecimiento probatorio propuesto por la apelante y consentida que fuera la integración de la Sala, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículo 126 del Código Fiscal T.O. 2011).------

Y CONSIDERANDO: I.- Que, mediante el recurso interpuesto la parte apelante comienza oponiendo la excepción de nulidad de la notificación electrónica de la disposición de inicio. Al respecto, señala que no se ha entregado copia papel de la resolución en su domicilio fiscal, constituyéndose el supuesto de falta de notificación fehaciente de un trascendente acto previo, conculcándose la garantía de defensa en juicio, circunstancia que -destaca- cobra mayor relevancia al encontrarse imputados en el delito de evasión simple.----------

------Asimismo entiende vulnerado el elemento "causa" del acto administrativo, debido a que en ningún momento se expone sobre la condición de PYME que detenta la firma, antecedente relevante en el caso en función de las exenciones. Agrega que el acto administrativo impugnado carece de una

adecuada motivación y fundamentación del derecho aplicable, debido a que no hace referencia a las normas del Pacto Fiscal.----------

------Continúa su recurso explicando que la Ley Nacional 25.300 creó la categoría jurídica económica "pyme" mientras que la ley especial Nº 13.850 generó la exención subjetiva para éstas en orden a lo dispuesto por el Pacto Fiscal (art. 53), pero que, por razones de recaudación, las leyes 14.200, 14.333, 14.394, 14.553, 14.653, 14.800 y 14.880, sin derogar la exención subjetiva creada, la han desnaturalizado, ya sea desactualizando o reduciendo los montos. Advierte que el llamado Pacto Fiscal II tiene mayor jerarquía que el derecho local, no siendo posible su derogación unilateral por las partes.----------

------Finalmente, manifiesta que se está imputando al responsable solidario por el mero cargo, sin prueba de su subjetividad. Cita jurisprudencia.----------

------Acompaña prueba documental y ofrece prueba informativa.----------

II.- Que, a su turno, la Representación Fiscal comienza por el tratamiento de la nulidad planteada. Así, en cuanto al cuestionamiento de no haber recibido una copia de la disposición de inicio Nº 1743 mediante notificación en el domicilio fiscal, aclara que ha precluido la instancia procedimental para dicho planteo en tanto el presente remedio recursivo se limita a la revisión de la disposición determinativa final Nº 3771.----------

------Sin perjuicio de ello, tiene en cuenta lo dispuesto por el art. 33 del Código Fiscal. Aclara que dicha previsión legal se complementa con la R.N. Nº 07/14 mediante la cual se reglamentó la constitución del domicilio electrónico en forma obligatoria para los contribuyentes y/o responsables, en materia tributaria y catastral. De esta forma, concluye que a la luz de las normas citadas, la notificación efectuada en el domicilio electrónico de la disposición de inicio resultó plenamente válida y eficaz, habiendo cumplido la Agencia con el paso procedimental de manera correcta.----------

------Advierte que la eficacia de tal modalidad se ve confirmada con la notificación de acto en crisis al mismo domicilio electrónico y la consecuente presentación en tiempo y forma del remedio recursivo en conteste. Entiende que lo expuesto le quita validez y consistencia al planteo traído.----------

------Luego, en punto al argumento nulitivo fundado en la ausencia de causa y

motivación, señala que tal alegación no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculo utilizados -cuestionamientos que considera no deberían aplicarse por vía del recurso de nulidad-, sino por el contrario, dichos elementos se encuentran cumplidos en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado.----------

------Interpreta que, de considerar tales cuestionamientos como un pedido de inconstitucionalidad, tal situación resulta una cuestión vedada a la presente instancia revisora, conforme expresa prohibición del art. 12 del Código Fiscal.---

------Luego, en cuanto a la cuestión de fondo planteada, con fundamento en el Pacto Federal II -que aplicó las leyes 11.490 y 11.518-, la Ley 13.850 y la Ley Nacional de Pyme 23.500, resalta que la sanción de la Ley 13.850 (art. 5) modificó el escenario imperante en materia de exenciones. Recuerda que el art. 110 del Código Fiscal dispone que las exenciones son otorgadas en tanto no cambien las condiciones que motivaron y generaron su procedencia. Cita lo resuelto sobre el punto por el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Nº 1 de La Plata en un antecedente de la firma.----------

------Aclara que la inteligencia que la parte apelante pretende otorgarle al art. 75 inc. 18 y 19 de la Constitución Nacional, implicaría una desnaturalización del concierto alcanzado entre las potestades nacionales y las facultades tributarias locales. Destaca que las provincias conservan su autonomía, reservándose para sí todos los poderes no delegados expresamente.----------

------En cuanto a la prueba informativa ofrecida, postula su improcedencia en virtud de lo dispuesto en el art. 116 del C.F. atento a no haber sido presentada en la instancia de descargo.----------

------En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Alega que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de

manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión.----------

------Finalmente, solicita se desestimen los agravios traídos.----------

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 Nº 3771 de fecha 23 de noviembre de 2017 dictada por ARBA, ello en los agravios subsistentes, que no han sido oportunamente tratados por la Sala, al momento de decidir sobre la cuestión previa opuesta por la Representación Fiscal.----------

1) A tal fin, comenzaré por dar respuesta al planteo invocado por la parte apelante, quien manifiesta que el Acto en crisis carece de motivación y causa, lo que se traduce en un planteo de nulidad. ----------

------Estimo oportuno enfatizar que del acto determinativo apelado, puede extraerse perfectamente el razonamiento seguido por el Juez Administrativo para arribar a la determinación del tributo y el fundamento de su decisión, no incurriendo de esta manera en inobservancia del debido proceso legal, ni en un supuesto de arbitrariedad. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo impugnado.----------

------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 8-11I-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por*

objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ..." (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).----------

------Es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de causa y motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación.----------

------Paralelamente, en materia probatoria, no puede admitirse el rechazo a la informativa ofrecida como causal de nulidad, en tanto tal calidad de Pyme de la firma de marras no resulta objetada en autos y, como se fundamentará infra, deviene innecesaria tal acreditación para la resolución de la causa.----------

------A todo evento, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido ante similares circunstancias: *"...En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este Tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)..."* (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: "Hidroinvest S.A. (TF 19.366-I) c/ D.G.I.").----------

------Por último, tampoco resulta audible la alegada falta de copia de la Disposición de Inicio de procedimiento, a la luz de las constancias de materialidad de la notificación al domicilio fiscal electrónico de fs. 265/266.-------

------No puede observarse entonces desmedro alguno a las garantías procesales de los apelantes, ni vicio alguno que invalide el acto dictado, por lo que no corresponde hacer lugar al planteo de nulidad incoado; lo que así también declaro.----------

2) En relación al fondo de la cuestión, advierto que, no se encuentra controvertido en el presente, el desarrollo por parte de "FRIGORÍFICO GENERAL BELGRANO S.A." de la operatoria fiscalizada, los ingresos que obtiene por la misma, el porcentaje de apropiación de monto sujeto a imposición bajo el régimen del Convenio Multilateral por parte de la Agencia de Recaudación local ni las atribuciones del Organismo.----------

------Con ánimo de dilucidar la controversia, se vislumbra que el apelante discrepa fundamentalmente con el Fisco respecto a la calidad de exento que reuniría la firma en virtud de su condición de "pyme". El contribuyente ha presentado ante el organismo de contralor las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos fiscalizados -ver papel de trabajo de la fiscalización obrante a fs. 175-, sin declarar base imponible sujeta a impuesto para la actividad de tratas, considerándose como exenta del pago de la gabela.----------

------Sobre el particular, resulta esencial recordar que con la finalidad de la uniformidad de las políticas públicas en pos del crecimiento común y la reactivación de las economías locales y nacionales, con fecha 12 de agosto de 1993, la Nación y las provincias suscribieron el Pacto Federal para la Producción, el Empleo y el Crecimiento. Entre otros compromisos, los signatarios asumieron modificar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, preceptuando beneficiar con la dispensa de tributación a la actividad primaria.---

------Rememoro también que la Provincia de Buenos Aires ratificó el Pacto supra citado, mediante la sanción de la Ley Nº 11.463 y, en cumplimiento de los compromisos allí asumidos, sancionó -entre otras- la Ley Nº 11.518, declarando exentas del tributo de tratas a diversas actividades.----------

------Los requerimientos para acceder al beneficio de dispensa en el pago del tributo fueron variando en el tiempo. La manda legal originalmente sujetó la procedencia de la exención al cumplimiento de los requisitos de la petición por parte del interesado, acreditando la inexistencia de deudas referidas a todo tributo provincial o bien haberse acogido a planes de regularización fiscal y estar cumpliendo puntualmente con los mismos; que el establecimiento industrial esté ubicado en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires y estar alcanzado por el beneficio dispuesto por Decreto nacional 269/93. Muchos de estos requisitos se fueron modificando o extinguiendo, salvo la exigencia de establecimiento en Provincia de Buenos Aires, extremo ininterrumpidamente vigente desde el año 1994.----------

------A la postre, la Provincia sancionó la Ley Nº 13.850 (B.O. 29-07-2008), en un contexto económico y productivo totalmente distinto al que inspirara el acuerdo federal mencionado, suspendiendo las exenciones entonces dispuestas, excepto para las actividades de producción primaria y de bienes, que se desarrollen en establecimiento ubicado en la Provincia de Buenos Aires y el total de ingresos gravados, no gravados y exentos, obtenidos por el contribuyente en el período fiscal anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia, no supere la suma de pesos sesenta millones ($ 60.000.000). ----------

------La misma norma se mantuvo para períodos fiscales posteriores y, en particular para el período fiscal 2013, la Ley impositiva Nº 14.394, fijó el monto en cuestión en la suma de $ 40.000.000 (artículo 29).----------

------Precisado lo anterior, de las constancias de la causa obrante a fojas 12/51 (Estados Contables al 30 de junio de 2012, 2013 y 2014, respectivamente), se aprecia que los ingresos detectados por la Autoridad de Aplicación superan holgadamente el monto estipulado para gozar del beneficio, lo cual no ha sido impugnado por el apelante ni acompañando prueba en contrario, con lo cual, entiendo que no le corresponde ser reconocido como exento.----------

------Por lo demás, las quejas traídas implican una crítica a distintas cuestiones de política tributaria, extremo no "justiciable" ni sujeto a evaluación de este Cuerpo, o bien directamente un planteo de inconstitucionalidad de leyes

tributarias, cuestión ajena al ámbito de competencia del Tribunal, conforme expresa manda del artículo 12 del Código Fiscal y artículo 14 del Decreto Ley Nº 7603/70, notando además que la apelante no agrega precedente jurisprudencial alguno como respaldo a su planteo.----------

------Sin perjuicio de ello, recuerdo que en autos "FRIDECO S.A", 26 de marzo de 2019, de Sala I, entre otros, como vocal instructor, exprese que: *"Pocos Entes se encuentran más legitimados en nuestro país para analizar esta cuestión, como la Comisión Federal de Impuestos, la que oportunamente se expidió sobre el alcance de estas especiales exenciones (Resolución General Interpretativa de su Comité Ejecutivo N° 35 del 23 de Octubre de 2014) interpretando con alcance general que se encuentra prorrogado el cumplimiento de los compromisos sujetos a plazo asumidos por la Provincia de Buenos Aires a través del Acto Declarativo Primero del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de Agosto de 1993 y que los actos cumplidos en consecuencia del ejercicio del poder de imposición local y que se refieran a los compromisos contemplados en el artículo 1°, pueden ser modificados por parte de la Provincia de Buenos Aires mientras se encuentre vigente la prórroga de los mismos'. 'En los ricos considerandos del mencionado acto puede leerse: '...Que resulta necesario, antes de avanzar en lo que hace a esta interpretación, recordar que en todo cuanto hace al ejercicio del poder de imposición por parte de las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), en el marco de las leyes convenio de coparticipación impositiva y acuerdos o pactos complementarios o modificatorios de las mismas que incluyan cláusulas autolimitativas de aquellos que se han reservado –o se le han delegado en el caso de la CABA- a través de la Constitución Nacional (confrontar artículos 121, 129 de la C.N. y ccs.), debe estarse en lo pertinente a la tradicional jurisprudencia citada por la Resolución General Interpretativa N° 15 (B.O.: 27/05/1993), de esta Comisión, donde se precisa que: '...la Corte Suprema de Justicia, al expedirse en la causa "S. A. Compañía San Pablo de Fabricación de Azúcar v. Provincia de Tucumán", sentencia de fecha 6 de noviembre de 1961 (Fallos: 2251:180), dejó incluso establecido: 'Que toda vez que lo atinente a las atribuciones provinciales en materia impositiva es de orden*

estrictamente constitucional, los plausibles acuerdos que puedan alcanzarse por leyes del tipo de la invocada (se refería a la ley-convenio de unificación de impuestos Internos 12.139), deben interpretarse restrictivamente... Se trata de atribuciones propias de la soberanía conservada por los Estados provinciales, cuya limitación no puede ser sino estrictamente excepcional...'. Que en consonancia con ello y aplicando el principio de la interpretación literal como primera regla de la hermenéutica jurídica, resultaría indubitable entonces y en la línea descriptiva efectuada por la Corte -antes transcripta- que los compromisos asumidos por la Provincia de Buenos Aires... sujetos a cumplimiento antes del 31 de diciembre de 1995 han sido prorrogados hasta el 31 de diciembre de 2015... no resultando por ello exigibles las conductas que se encuentran suspendidas. Que, en segundo lugar, corresponde entonces interpretar si los actos consecuencia del ejercicio del poder de imposición local en materia alcanzada por los compromisos asumidos por el Acto Declarativo Primero del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, sujetos a plazo y prorrogados, que ya hubiesen tenido cumplimiento pueden ser motivo de alteración por parte de la Provincia de Buenos Aires...dejando a salvo que ello no se contraponga con lo acordado al respecto en las leyes convenio de coparticipación federal. Hacia el futuro, y a partir del acto correspondiente, entendemos que nada obsta a ello por estricta aplicación del criterio interpretativo restrictivo establecido por la Corte en el precedente "Compañía San Pablo" ya citado y nunca modificado. En efecto, si las prórrogas resultan como consecuencia de circunstancias que han justificado las mismas según la voluntad de quienes las han acordado, ello lleva también a interpretar que la autonomía provincial en materia de ejercicio de su poder de imposición no se encontraría limitada –tanto para eximir como para gravar un hecho imponible determinado– como consecuencia de un Pacto que, a más de no tener al contribuyente como parte...se encuentra prorrogado justamente en cuanto a los compromisos que afectan el ejercicio pleno de dicho poder... Que en otro sentido -y por el absurdo- baste con señalar que, de admitirse otro criterio, la interpretación además supondría que la Provincia de Buenos Aires –y toda otra jurisdicción que se encuentre en situación similar- habrían renunciado en el

Pacto Fiscal II al ejercicio pleno de su poder de imposición en las materias constitucionalmente reservadas. Que, en el mismo sentido y respecto de los contribuyentes, resulta indubitable que no podrían exigir aquella limitación al legítimo ejercicio del poder de imposición mientras los compromisos asumidos por los fiscos se encuentren suspendidos, en cuanto a su exigibilidad, como consecuencia de la voluntad de aquellos al prorrogar los mismos. Que interpretar esto de otro modo supondría no solamente admitir la renuncia al ejercicio de poderes de imposición de manera definitiva por parte de la Provincia de Buenos Aires...lo cual no resulta constitucionalmente admisible sino por vía de una reforma de la norma constitucional respectiva, sino –más concretamente– transformar el beneficio que del Pacto Fiscal II se derivase para los contribuyentes en derechos adquiridos irrevocablemente, lo cual repugna a la más elemental interpretación del poder de imposición como un aspecto del poder de 'imperium'del Estado... Incluso cabe concluir en que, aún cuando el beneficio para los contribuyentes hubiese ocurrido expresando la norma provincial pertinente que tal circunstancia tenía lugar en razón de los compromisos asumidos en el Pacto, ello no deja de ser una decisión unilateral que no encuentra su causa en primer lugar en un Pacto sino en el poder de imposición provincial que tiene en todo caso al acuerdo fiscal federal como antecedente circunstancial. Que, conforme a lo anterior, cabe reiterar que ni la Constitución Nacional ni la leyes convenio de coparticipación federal establecen la garantía de intangibilidad del régimen de un tributo local que asegure al contribuyente que lo que ha sido creado conforme al principio de legalidad no puede modificarse del mismo modo, ni que lo que ha sido modificado no puede, también por la ley respectiva, ser restablecido o modificado nuevamente...Que, por todo lo expuesto, resulta evidente que las prórrogas a que se ha sometido el cumplimiento de los compromisos sujetos a plazo asumidos por la Provincia de Buenos Aires –y toda otra jurisdicción que se encuentre en situación similar- en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, suspenden su exigibilidad en tanto aquellas prórrogas se encuentren vigentes. Que, en segundo término, resulta entonces razonable concluir en la legitimidad de los fiscos para modificar, en el marco de dichas prórrogas, el régimen tributario

local en las materias alcanzadas por los compromisos... ".----------

------De más está decir que la interpretación propuesta por este Organismo no solo puede aplicarse para la vigencia o derogación de un beneficio fiscal, sino para disponer condicionamientos para su acceso, tal como lo ha venido estipulando la legislación bonaerense desde 1994. Máxime considerando que la vigencia en lo que aquí interesa, del llamado Pacto Fiscal II, ha sido nuevamente suspendida a partir de la Cláusula V del Consenso Fiscal del 16 de noviembre de 2017.----------

------Asimismo, tal como lo alega la Representación Fiscal, la firma se presentó ante la justicia, tramitando en autos "FRIGORIFICO GENERAL BELGRANO S.A. y otro/a C/FISCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES S/PRETENSION DECLARATIVOA DE CERTEZA – OTROS JUICIOS " (Causa 28942): Resulta del caso dejar plasmado que el mismo ha sido resuelto por el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N°1 de La Plata y ratificado por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata (causa N° 20444) con fecha 3 de julio de 2018. De la lectura del fallo puedo extraer que *"...no existe el derecho adquirido a encontrarse exento del pago de un impuesto, de manera que el hecho de haber gozado ese beneficio con anterioridad, no obliga a la Provincia a su preservación a perpetuidad, no tanto por la clásica doctrina de que no existe un derecho adquirido al mantenimiento de un cierto régimen legal, sino porque equivaldría a suprimir los poderes locales que están irrevocablemente establecidos por la Constitución Nacional...".*----------

------En igual sentido ya he expresado mi opinión en diversos antecedentes, respecto a la potestad bonaerense de fijar límites, alcances y condicionamientos al beneficio de exención proveniente del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento (Leyes 11490 y 11518), como expresión propia del llamado Poder de Eximir (en autos "FRIDECO S.A", 26 de marzo de 2019, Registro N° 2171 de Sala I; "ENOD S.A.", del 13 de febrero de 2020, Registro N°2249 de Sala I y 27 de abril de 2022, Registro N°4511 de Sala III; "PRAXAIR ARGENTINA S.R.L." del 25 de marzo de 2021 con Registro N° 4259 y N° 4265 de Sala III; entre otros).----------

------Corresponde entonces declarar, a esta altura del debate, que la firma de autos no se encuentra alcanzada por el beneficio de exención de pago del tributo de marras, lo que así declaro.----------

3) Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Vicente Enrique Paderni, instituto 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. Este "plus", endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.----------

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

------Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la

TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).----------

------No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA.----------

------Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.----------

------Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (escritura constitutiva y actas de asamblea y directorio de fs. 64/95). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *"...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes".*----------

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

------Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Vicente Enrique Paderni.----------

------No pierdo de vista sin embargo, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25

años por el Código Fiscal (En autos "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión", Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos "Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71.078) y "Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21 , 24 y 63 del Código Fiscal.----------

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

------Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a considerar inaplicable esta nueva doctrina al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.----------

------Se encuentran agregados a fs. 12/50 los Balances Generales de la empresa (al 30 de junio de 2012, 2013 y 2014, respectivamente, suscriptos expresamente con la firma del Sr. Paderni en carácter de presidente. En tales documentos, puede observarse, no solo la descripción detallada de pasivos tributarios (fs. 22, 34 y 49), sino específicamente la Nota nº 4 a los Estados Contables de 2013 y 2014, en las que expresa: *"Resulta necesario afirmar que, sin perjuicio de que en los ejercicios comprendidos desde el mes de enero de 2011 inclusive hasta junio de 2013 la empresa ha reflejado en los estados contables y declaraciones juradas presentadas, que habría perdido la calidad de sujeto exento en el impuesto sobre los ingresos brutos de la Provincia de*

Buenos Aires a partir de dicho período, se ha realizado una consulta profesional especializada que ha puesto de manifiesto la contradicción normativa existente reflejada en las leyes 11490, 11518, 13656, 13850 y 14044 respecto a la vigencia de la situación de exento de la sociedad, por ello y ante la necesidad de disipar la cuestión planteada, se entabló acción judicial declarativa de certeza, ante los tribunales contencioso administrativos de la Ciudad de La Plata, con el objeto de declarar en forma definitiva la relación jurídica existente…" (ver fs. 33 y 48).----------

------Asimismo, es de destacar que desde el año 2009 se vienen desarrollando actuaciones tendientes a reclamar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias de la firma de autos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (expedientes 2360-59882/13, 2360-0285339/16 y 2360-0356134/11, entre otros), siendo claro que para el período fiscal 2013 el Sr. Paderni, como responsable de la administración de la empresa, se encontraba en total conocimiento de la pretensión fiscal, decidiendo no dar cumplimiento con la misma a pesar del marco legal y jurisprudencial detallado y conocido.----------

------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 al Sr. Vicente Enrique Paderni, en relación al pago del impuesto y sus accesorios.----------

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

------Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados de nuestro Máximo Tribunal provincial, para declarar a esta norma inoponible en el

caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Como se expresara, se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal y, en consecuencia, entiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.----------

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 365/377 por la Dra. Cecilia C. González Zanoni en representación del Sr. Vicente Enrique Paderni, con el patrocinio de la Dra. Celina del Rosario Aguirre, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3771/17 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta en el artículo 8° del acto apelado, solo respecto del pago de las multas aplicadas por los artículos 4° y 5°. **3°)** Confirmar en lo restante el citado acto en cuanto ha sido materia de agravio.----------

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en la presente instancia, a partir de los planteos y agravios incoados por el apelante contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 3771/17, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, salvo en lo específicamente relacionado con la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos.----------

------En este último sentido, dado el tenor de los agravios incoados por el recurrente, considero que 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".-

------Debo destacar, frente a la controversia bajo análisis, que en dicho voto advertí que, para decidir en el sentido en que lo hizo, el Máximo Tribunal hizo hincapié –precisamente y tal como lo ha hecho el apelante– 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 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 en este punto hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante; lo que así declaro.----------

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Dra. Cecilia C. González Zanoni, en representación del Sr. Vicente Paderni, con el patrocinio de la Dra. Celina del Rosario Aguirre, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 3771/17 dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida al Sr. Vicente Enrique Paderni mediante el artículo 8° del acto apelado. **3)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, el citado acto.----------

VOTO DEL DR. JORGE SAVERIO MATINATA: Adhiero al voto del Dr. Angel Carlos Carballal en virtud de los fundamentos que expusiera en mi voto recaído en "Multibag SA", Registro 4630 de la Sala III, de fecha 22/08/23. Allí entendí a la responsabilidad solidaria como un elemento subjetivo del hecho imponible en la relación jurídica tributaria y en el circuito económico y como una carga pública personal establecida por ley (art. 16 de la Constitución Nacional y art. 103 inc. 1 de la constitución provincial), donde además el procedimiento administrativo establece presunciones rebatibles mediante prueba en contrario, no desvirtuadas por la contribuyente y sus responsables en marras. Así lo dejo expresado.----------

POR ELLO SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 365/377 por la Dra. Cecilia C. González Zanoni en representación del Sr. Vicente Enrique Paderni, con el patrocinio de la Dra. Celina del Rosario Aguirre, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3771/17 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta en el artículo 8° del acto apelado, solo respecto del pago de las multas aplicadas por los artículos 4° y 5°. **3°)** Confirmar en lo restante el citado acto en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Dr. Ángel Carlos Carballal
Vocal Subrogante
(A.E. N.° 100/22)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

CARBALLAL Angel Carlos

Firmado digitalmente por CARBALLAL Angel Carlos
Fecha: 2023.09.26 13:38:31 -03'00'

Cr. Rodolfo Dámaso Crespi
Vocal Subrogante
(A.E. N.º 100/22)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

CRESPI Rodolfo Damaso

Firmado digitalmente por CRESPI Rodolfo Damaso
Fecha: 2023.09.26 14:23:05 -03'00'

Dr. Jorge Saverio Matinata
Conjuez
(A.O. N.º 59/22 A.E. N.° 102/22)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

MATINATA Jorge Saverio

Firmado digitalmente por MATINATA Jorge Saverio
DN: SERIALNUMBER =CUIL 20163964784, C=AR, CN=MATINATA Jorge Saverio
Razón:
Ubicación:
Fecha: 2023.10.14 13:28:10-03'00'
Foxit PDF Reader Versión: 12.1.2

REGISTRO N° 4655/17-10-23

Sentencia firmada conforme Ac. Ext. 96/20.

SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán

Firmado digitalmente por SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Fecha: 2023.10.17 10:21:57-03'00'