GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2023 - Año de la democracia Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2023-46392039-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 8 de Noviembre de 2023

Referencia: PANAMER S.A. N° 2360-0366984 /11

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0366984 del año 2011, caratulado: **"PANAMER S.A.".**

Y RESULTANDO: Que arriban las presentes actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 1285/1298, por el Dr. Julio C. Molina, en representación de "PANAMER S.A." y de los señores Alberto de Almeida, Adelaida Catanas de Almeida, Pablo de Almeida y Fernando de Almeida, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5892, dictada por el Departamento de Relatoria Area Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 26 de noviembre de 2015.

Mediante el citado acto, agregado a fojas 1262/1278, el Fisco determinó las obligaciones de la empresa de referencia (CUIT 30-64180368-1), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), por la omisión de efectuar percepciones correspondientes al período 2010 (enero a diciembre), ascendiendo a la suma de Pesos quinientos noventa y tres mil doscientos noventa con noventa y cuatro centavos ($593.290,94), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias). Asimismo, aplicó una multa del cincuenta y cinco por ciento (55%) del monto omitido, por haberse constatado la infracción por Omisión prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código, como así también los Recargos del sesenta por ciento (60%), conforme lo establecido por el artículo 59 inc. f) del mismo cuerpo legal.

Finalmente, estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos, de los Sres. Alberto de Almeida, Adelaida Catanas de Almeida, Pablo de Almeida y Fernando de Almeida, conforme lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del citado plexo normativo.

A fs. 1339 se elevan los actuados a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fs. 1341, se deja constancia de la radicación de la presente causa en la Sala III, adjudicándose su instrucción a fs. 1359 a la Vocalía de 8va. Nominación.

A fojas 1347 se tuvieron por acreditados los pagos intimados y se corrió traslado a la Representación Fiscal del recurso interpuesto (artículo 122 del Código Fiscal), cuyo escrito de réplica se encuentra agregado a fojas 1348/1353.

A fs. 1362, se proveyó el ofrecimiento probatorio y se tuvo por agregada la documental acompañada y se rechazó la pericial contable ofrecida por resultar innecesaria para la resolución de la causa. Finalmente, se dictó medida para mejor proveer en el marco de la informativa ofrecida por el apelante. Mediante la misma, se libró oficio a la ARBA /Representación Fiscal para que en el término de veinte (20) días, informe si los contribuyentes que no contestaron los oficio librados en el etapa de descargo, cuya información surge de los papeles de trabajo obrantes a fojas 1249/1251 y las empresas mencionadas en la misma providencia, han presentado las declaraciones juradas (DDJJ) y abonado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las posiciones correspondientes al período fiscal 2010 (enero a diciembre).

Finalmente, mediante providencia de fs. 1371, se hace saber que esta Sala ha quedado definitivamente integrada por el Dr. Angel Carlos Carballal, a cargo de la Vocalía instructora, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de Conjuez (Ac. Ordinario Nº 58/22 y Ac. Extraordinario Nº 102/22); se tiene por cumplida la medida ordenada a fojas 1362 consentida que fuera la integración de la Sala, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículo 126 del Código Fiscal t.o. 2011).

<u>Y CONSIDERANDO:</u> I.- En su escrito recursivo, el recurrente previo a exponer sus agravios, relata los antecedentes que precedieron al acto que cuestiona, con especial énfasis en la falta de motivación en la pretensión fiscal y en las circunstancias habidas en materia probatoria.

Así, exhibe, que el organismo fiscal expuso: *"...Que, con respecto a la prueba pericial contable ofrecida correspondió su rechazo en virtud de que lo solicitado en la misma resulta innecesario, toda vez que queda satisfecha prima facie con la medida para mejor proveer dispuesta por este organismo, en virtud de lo establecido por el art. 113, párrafo 8vo del Código Fiscal, Ley 10.397, T.O. 2011 y concordante de años*

anteriores....".

Dicha medida, consistió en que finalizada la etapa probatoria un Agente designado por el organismo recaudador analizaría la prueba documental acompañada por el apelante en su descargo, como así también, todo aquel elemento de prueba que se produzca e incorpore en el marco de la misma, tendiente a demostrar el carácter de los bienes comercializados y sí correspondía excluir dichas percepciones del ajuste. Entiende que ello, resulta insuficiente dado que únicamente se ha rectificado el ajuste respecto de ciertos casos. Solicita la nulidad de la disposición, por vulnerar su derecho de defensa, al no especificar el órgano recaudador el cálculo y procedimiento efectuado para la rectificación del ajuste practicado.

Entiende que tampoco se indicó la totalidad de los casos que dieron lugar a la rectificación en la determinación de oficio, señalando solo aquellos que supuestamente relacionó con operaciones de *"venta de bienes afectados como bienes de uso del adquiriente"*. Alega desconocer qué casos incluidos en la rectificación fueron relacionadas con el carácter de consumidor final del adquirente o de sujeto excluido por el art. 322 de la DN B 01/04. Tampoco los supuestos en los que se cumplen los recaudos establecidos en el informe 208/06 de la Gerencia General de Servicios de Técnica Tributaria y Catastral.

Manifiesta que el Fisco Provincial intentó satisfacer tal información mediante la inclusión de Formulario de Ajuste R-341 y la mención de una serie de casos, que supuestamente fueron excluidos del mismo, por corresponder a operaciones de adquisición de bienes efectuados como bienes de uso.

Declara que a todas luces tales especificaciones fueron insuficientes, desde que la mencionada planilla solo indica períodos y montos, no pudiendo divisarse qué operaciones fueron excluidas en cada oportunidad ni por qué motivo, ni por cuál monto fue atribuido a cada rectificación.

Entiende que el acto se encuentra viciado por haberse violado con los hechos descriptos, el elemento de motivación suficiente y que lo expuesto denota en una innegable arbitrariedad. Cita doctrina.

Halla incorrecta la determinación de deuda de operaciones realizadas con Mercedes Benz Argentina S.A. y Chrysler Argentina S.R.L, en orden a que las mismas se encontraban exentas de tributar, conforme los certificados de eximición del ISIB, que dice que acompañó a las actuaciones administrativas.

Entiende que sin perjuicio del carácter de exento de esas dos terminales, y al desconocimiento de si los certificados que la indujeron a pensar que ambas firmas se encontraban exentas, en algún momento perdieron su vigencia Panamer S.A.,

procedió a efectuar las consultas a las mismas, respecto a si habían abonado el ISIB resultante de las facturas involucradas en las operaciones bajo análisis, respondiendo ambas en forma afirmativa y efectuando cada una de ellas la nota y planilla que en Anexo Documentos "10.2" y "10.3" la firma acompañó en la etapa de descargo.

Entiende, que surge de manifiesto que ante la tenencia de los certificados de exención en cada una de las terminales y, ante la posterior confirmación del pago del ISIB objeto de autos, queda totalmente huérfano de causa el reclamo y pretendido ajuste de ARBA respecto de las percepciones no realizadas por parte de Panamer a Mercedes Benz Argentina S.A. y Chrysler Argentina S.R.L.

Manifiesta que el Fisco declaró que no correspondió efectuar el ajuste por no haberse acompañado copia de los registros contables en los que se encuentran registradas las operaciones de Panamer S.A. debidamente certificadas por escribano público o certificación contable expedida por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas correspondiente, donde se detalla específicamente las operaciones involucradas y de la foja del libro donde se encuentran asentadas, conforme se solicitó en la Disposición de Apertura a Prueba N° 2855/15, deviniendo en improcedente los argumentos expuestos por la firma respecto de los mencionados clientes. Entiende por ello, que la Agencia efectúa un rigorismo ritual manifiesto, en desmedro de su derecho de defensa y la búsqueda de la verdad material.

El quejoso concluye que el Fisco desconoció la prueba documental presentada en la etapa de descargo.

Solicita la aplicación de la "teoría de las cargas probatorias dinámicas", a fin de establecer la realidad jurídica, entendiendo que el Fisco se haya en mejor situación de aportar los elementos tendientes a obtener la verdad objetiva.

Establece, que la misma no debe solo llevarla a cabo el Organismo Recaudador durante la etapa de determinación de oficio, sino que también debe ser debidamente aplicada por este Tribunal, quien es garante en función de su especialidad de la legalidad de los actos administrativos.

Se agravia del rechazo de la prueba pericial contable ofrecía en instancia de descargo, que entiende no suplida por la medida para mejor proveer, la cual cree no fue dictada para conocer a la verdad de los hechos controvertidos, sino que por medio de la misma se incorporan requisitos adicionales que complejizan la carga de la prueba en cabeza del apelante. Y agrega que el requisito de acompañar copia certificada o una certificación contable, no constituye una exigencia de la normativa y que ni siquiera lo ha solicitado la propia área técnica del organismo.

Concibe incorrecto el tratamiento de los puntos 5.2 a 5.4 del descargo, es así que, cuestiona la falta de motivación suficiente en torno al rechazo de la prueba producida respecto de las operaciones que involucran bienes de uso, venta a consumidores finales, monotributistas, responsables inscriptos frente al IVA y sujetos exentos.

Señala la inexistencia de mora culpable para la aplicación de intereses, por ausencia de elemento subjetivo que habilite su aplicación. Sostiene que se ignoró la configuración del error excusable. Cita doctrina y Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación y del CSJN.

Solicita la revocación de la disposición en cuanto aplica a la suma ajustada intereses resarcitorios, no procediendo la aplicación de accesorios previstos en los casos donde no existe mora culpable del deudor.

Entiende que resulta irrelevante la sola comprobación de un presunto retardo en la satisfacción de la obligación, ya que resulta prescindible a la hora de evaluar la mora, el hecho que permita atribuir el elemento subjetivo de la conducta a los efectos de que aquel retardo abandone el estado virtual para pasar a un estado de existencia real.

Exhibe que la aplicación conjunta de la multa y los recargos, dado su carácter eminentemente penal, viola el principio del *non bis in ídem*. Sostiene que la pretensión del Fisco es ilegítima, irrazonable y desproporcionada, por cuanto por la misma conducta se pretende aplicar tres tipos de penalidades exorbitantes –recargos, intereses y multa-, siendo que en el presente no existe razón que legitime pretensión de diferencias a favor del Fisco, sin perjuicio de dejar de resalto la inconstitucionalidad y la lesividad a cualquier principio penal.

Entiende que, sin perjuicio de ello, a todo evento resulta de aplicación, lo establecido en la Resolución M.E. 126/06, en concordancia con el artículo 16 de la Ley N° 13.405 y de lo resuelto por la jurisprudencia. En ese orden se deberían disminuir los intereses y en consecuencia debería ordenarse la adecuación de los recargos.

Se agravia de la ilegitimidad de la sanción pretendida de la multa impuesta, sin que se encuentren los elementos exigidos para tener por configurada una infracción de indudable carácter penal, no encontrándose presente el elemento subjetivo. Cita jurisprudencia de la CSJN y doctrina.

Halla ilegítima e inconstitucional la atribución de responsabilidad solidaria efectuada, por ser contraria a normas de fondo que rigen en lo partículas a las personas jurídicas. Cita el fallo de la SCBA: *"Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso Francisco s/ sucesión y otros. Apremio"* y senda jurisprudencia en defensa de su postura en la que considera improcedente no solo extender la responsabilidad en

forma automática a los directores, por su sola condición de tales, sino también extenderla a quienes -como los señores Alberto de Almeida, Adelaida Catanas de Almeida, Pablo de Almeida y Fernando de Almeida- no tenían entre sus funciones, ni les era propio de su especialidad, el resolver el tratamiento técnico de los conceptos aquí analizados.

Revela que para que proceda la extensión debe observarse los requisitos de existencia de un incumplimiento de los deberes a cargo de director, apoderado, administrador y/o representante y la imputabilidad del incumplimiento a título de dolo o culpa, como ello no se acredita en las actuaciones solicita se deje sin efecto.

Ofrece prueba documental, la cual adjunta, ofrece las constancias de las presentes actuaciones administrativas, Pericial Contable e informativa.

Finalmente hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal comienza con el tratamiento, en primer lugar, de la nulidad incoada y fundada en la falta de causa y motivación de la resolución apelada, manifestando que la misma resulta improcedente, por haber sido el acto fundado en derecho y respetando todas las instancias de defensa y prueba respectiva.

Entiende que respecto al planteo efectuado por el apelante de la supuesta ausencia de detalles del cálculo de las operaciones ajustadas y correspondientes a percepción -respecto de las que involucran bienes de uso, venta a consumidores finales, monotributistas y responsables inscriptos frente al IVA- la normativa instituye a determinados sujetos como Agentes de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos considerando la magnitud de su actividad, circunstancia que evidencia asimismo, el desarrollo de un sistema contable idóneo y como tal debe contar con un asesoramiento adecuado para su cumplimiento, y finalmente dada la complejidad de los casos que llegan a V.E, es que la firma debe contar con patrocinio obligatorio, a fin de tener un conocimiento específico de la materia.

En tal sentido del informe de foja 1257 y papeles de trabajo obrantes a fojas 1249/1252, surge el análisis de la totalidad de las operaciones ajustadas en función de la prueba aportada y las respuestas de los oficios agregados a las actuaciones, determinando en cada caso si corresponde o no su exclusión y el motivo de la misma. Su resultado y el monto del ajuste, se detalla en los formularios R-341 (fojas 1254/1256), no pudiendo fundar un pedido de nulidad en la falta de entendimiento de los profesionales intervinientes.

Agrega que, en la Disposición de Apertura a Prueba, se tuvo por agregada la

documental acompañada, por admitida la informativa ofrecida y se rechazó la pericial contable propuesta, supliéndola con la producción de la Medida para Mejor Proveer que la propia disposición ordenó.

Que del resultado de la fiscalización efectuada y la actividad probatoria mencionada, se fundó el ajuste recurrido, lo que constituyó en definitiva la motivación del acto, elemento que no implica el acierto o desacierto de la interpretación y aplicación de la norma o de los métodos de cálculo utilizados, sino que se encuentra cumplidos en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunscritas de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado, dando origen al ajuste practicado.

En ese orden recuerda que para que se declare la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente contra la defensa. Cita jurisprudencia de la SCBA.

En cuanto al cuestionamiento del ajuste respecto de las operaciones concertadas con Mercedes Benz Argentina S.A. y Chrysler Argentina S.R.L, relata, que tal como expresa el a quo a foja 1267, el agente no acompañó en la instancia procesal oportuna como prueba documental las constancias de exención correspondientes a las firmas mencionadas y que sumado a ello, del padrón de ARBA surge que dichos contribuyentes tienen una alícuota declarada, por lo que no corresponde excluirlos del ajuste, por lo que también solicita el rechazo del agravio efectuado en este punto.Respecto de la aplicación de la teoría de las cargas probatorias dinámicas, concibe que se pretende que esa Autoridad de Aplicación asuma la propia defensa del administrado.

Manifiesta que a la Agencia le basta con acreditar que la firma ha omitido actuar como agente de recaudación, la carga probatoria posterior, no puede sino estar en cabeza del obligado, bajo riego de desvirtuar los fundamentos y objetivos de estos regímenes. Es el mismo agente quien debe demostrar que ha operado algún tipo de causal de exculpación para justificar su falta de percepción, lo cual en autos no se halla acreditado. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

En relación al rechazo de la prueba pericial propuesta, y a que la misma no ha sido suplida por la Medida para Mejor Proveer, sostiene que el apelante no formula un agravio concreto, ni expresa los fundamentos de su cuestionamiento, contraviniendo el artículo 120 del Código Fiscal.

Respecto a la aplicación de los intereses, expresa que debe reparase que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio

privado el Fisco ante la falta de ingresos en término de las percepciones, no requiriendo para ello la prueba de culpa.

Continúa diciendo, que esa es la tesitura plasmada por el artículo 886 del nuevo Código Civil y Comercial, en cuanto establece que la mora del deudor por el mero vencimiento de las obligaciones, agregando el artículo 1723, que cuando las circunstancias de la obligación surgen que el deudor debe obtener un resultado determinado, su responsabilidad es objetiva. Entiende que por ser esta una obligación de dar sumas de dinero, incumplido ello, se configura la mora automática del deudor, resultando innecesario la prueba de su culpabilidad, atento al carácter objetivo. Cita Jurisprudencia de la SCJBA.

En relación al cuestionamiento de la aplicación conjunta de la multa y recargos, manifiesta que los mismos constituyen una medida accesoria de la obligación del agente-en el caso de percibir el tributo-no cumple una finalidad represiva o aflictiva no tiene las características de una pena fiscal, pero sí constituye un agravamiento de la obligación del agente, configurada por la falta de cumplimento en término de la obligación principal a su cargo. En lo ateniente a la multa, de naturaleza represiva, sanciona la conducta del agente incumplidor y se configura con la realización de la conducta descripta por la norma, conteniendo, como toda sanción un doble carácter represivo y ejemplificante. Por ello, conteste lo sostenido por este Tribunal –conforme jurisprudencia que trascribe- entiende que no viola el principio del "non bis in ídem".

En relación a la multa, la Representación Fiscal manifiesta que la figura legal en examen responde a la aplicación lisa y llana de la normativa vigente, ya que basta que el Agente no ha llevado a cabo las percepciones por los montos que debería realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal para cuya configuración, se requiere como conducta típica la mera omisión de la percepción del tributo, conforme el artículo 61 del Código Fiscal.

Asimismo, agrega que es la propia norma, la que en el artículo 64 prevé las causales de eximición de acuerdo al momento en que se proceda a la regularización del tributo omitido, pero de manera alguna dispone su eximición, salvo que se compruebe la figura de error excusable, circunstancia no acreditada en autos. Cita Jurisprudencia de este Tribunal.

Respecto a la Responsabilidad Solidaria, resalta que el ordenamiento fiscal local ha dispuesto que, si el contribuyente no cumple con la obligación tributaria, responden en forma solidaria, ilimitada y no subsidiaria, los representantes legales, directores o administradores de la sociedad, en tanto el legislador ha entendido que ellos son los verdaderos ejecutores de la actividad de la empresa. Tratándose de una obligación a título propio por deuda ajena.

En cuanto a la aplicación del fallo: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio", señala que la SCJBA no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo, por el contrario, en dicha causa la mayoría, no declaro la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió-con el voto de la minoría-la resolución del fallo que ha sido la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Cita jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín y San Isidro.

En razón de lo expuesto, solicita se desestimen en su totalidad los agravios articulados, confirmándose el acto recurrido.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL: En este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por la recurrente y la contestación a los mismos realizada por la Representante Fiscal, a los efectos de decidir sobre las controversias que se plantean respecto del acto hoy apelado.

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

Recientemente he tenido oportunidad de expresarme en un caso muy similar al que aquí se presenta, donde se alegaba la nulidad del acto administrativo por supuesta falta de motivación (autos "Arca Distribuciones S.A.", sentencia del 29 de diciembre de 2017, Registro 2113 de la Sala I): *"... debe señalarse que de la lectura a la disposición apelada surge que la Autoridad de Aplicación —en el ejercicio de las potestades que le confiere el Código Fiscal— ha fundado adecuadamente el acto apelado, dando respuesta suficiente a las diversas cuestiones introducidas en la instancia de descargo; consecuentemente, se verifica la existencia de los elementos constitutivos formales para sustentar la parte dispositiva del mismo...".*

Por su parte, la Suprema Corte bonaerense ha pronunciado que: "... en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-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).

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausenci de motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (en igual sentido en autos "Frigorífico Penta S.A", Sala I, Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150).

En cuanto a las supuestas deficiencias sobre el tratamiento probatorio otorgado por el juez administrativo actuante y la consecuente arbitrariedad del acto, puede adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que protegen al contribuyente de marras.

Asimismo, tal como expresé in re "Industrias Guidi S.A.C.I.F.", del 23/11/2017, Reg. 2098: "... En efecto, ... el hipotético gravamen que le habría ocasionado l denegación de esa prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito..." (C.S.J.N, Sentencia del 16 de diciembre de 2008, en autos "Formosa, provincia de (Banco de la Pcia. De Formosa) c/ Dirección General impositiva s/ impugnación de la resolución 604/99 (DV RRRE). En igual sentido me he expresado en autos "Arca Distribuciones S.A.", Sentencia del 29 de diciembre de 2017, Registro 2113 de la Sala I.

En ese último aspecto, entiendo que el problema cardinal se suscita en la correcta interpretación de la prueba que, a su parecer, y del modo en que están apreciadas por la Administración Fiscal, conllevarían a la declaración de nulidad de la referida Disposición atacada.

La propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido: "... *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 19.366-1) c/ D.G..").

Asimismo resulta necesario ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código Procesal (conf. Doctrina de Sala III in re "Auditoría Especial-Contribuyente Camino del Abra S.A.", sentencia del 15/05/03, entre otras).

De hecho, repasando las estrictas razones dadas por el juez administrativo no solo no se visualiza el perjuicio alegado, sino que se observa de las constancias de autos el dictado de la Disposición de Apertura a Prueba Nº 2855 (fs. 873/876) por la cual se abre a prueba la causa, ordenándose de manera parcial la producción de las distintas medidas ofrecidas, denegándose otras y proponiéndose medidas para mejor proveer, todo ello de conformidad a las facultades que acuerdan al mencionado funcionario el artículo 113 del Código Fiscal.

Y como colorario de la actividad probatoria desarrollada, se llega a la rectificación del ajuste original, en los casos y por los motivos detallados no solo por el juez administrativo en los considerandos del acto apelado, sino además en los papeles de trabajo anexados a fs. 1249/1253, e Informe de fs. 1257, dando cuenta de haberse detraído del ajuste originario las operaciones acreditadas como "compra de bienes de uso" o "por consumidor final" o "por sujeto excluido", o bien por acreditarse los extremos del Informe N° 208/06.

En tal contexto, no se reconoce en autos afectación alguna a la defensa del apelante, quien ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas.

Por las razones expuestas, corresponde establecer que las cuestiones en análisis no son de aquellas que ameritan una declaración de nulidad, lo que así Voto.

2) Entrando al análisis de las cuestiones sustantivas, vinculadas al ajuste efectuado, corresponde que explore la figura del Agente de Recaudación, señalando al respecto que *"...El agente de retención es aquel sujeto a quien la norma le atribuye el deber de practicar retenciones sobre los fondos de que dispone por deudas tributarias de terceros, cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal con la consecuente obligación de ingresar al Fisco los importes retenidos en el término y en las condiciones establecidas. Se justifica la retención en el deber de colaboración que se le impone a un sujeto distinto del contribuyente por estar interpolado en la relación jurídica tributaria, pues dicha circunstancia le permite amputar el tributo en la fuente..."* (S.C.B.A., causa I. 2321, "Itoiz, Damián y otros c/Municipalidad de Junín s/Inconstitucionalidad Ordenanza 4201", sent. del 29-II-2012). Esta definición jurisprudencial puede transpolarse perfectamente hacia el agente de percepción en lo que aquí interesa, aunque en tal caso la vinculación ha de darse con su cliente, contribuyente directo del impuesto, a quien le adiciona al precio y recauda el tributo cuando le cobra por un bien vendido o un servicio prestado.

Tratamos entonces con una obligación sustantiva, surgida de la Ley. Está fuera de debate la condición de agente de percepción de la firma de autos durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capitulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B Nº 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de actuación durante el mismo.

De lo hasta aquí dicho se desprende que es obligación específica del agente actuar en los casos, forma y condiciones contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa", sent. del 18-V-2011).

En tal contexto, el principal argumento de defensa aquí presentado, se relaciona con la inexistencia de obligación ya que, si bien cuestiona que al presentante no le correspondía percibir, sostiene que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron "percibidos".

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar que a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la

normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193). En esa misma línea *"...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)..."* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) cf DGI").

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico N° 208/2006, que en sus párrafos se pronuncia señalando que *"...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida...".* Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: *"... que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía detraer la percepción...".* Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, la actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención.

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del

contribuyente, o alguien qué por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo.

Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación.

Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el "debido" ingreso del impuesto "debido", para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Recordemos que constituye un elemento sustancial para efectivizar cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, que la obligación fiscal se encuentre adeudada.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba. Que el principio general, aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la "teoría de las cargas dinámicas de la prueba", siendo insoslayable que la Autoridad de aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras. El obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

En torno a ello, ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: "...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema - inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa -un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones..." (del Voto del Dr. Lapine en autos "Muresco S.A."; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).

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

Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que "...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad..." (fundesi.com.ar/la-carga dinámica de la prueba y los- Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se consideró razonable requerir a la propia Agencia de Recaudación (vide fs. 1362) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados que se involucran tanto en los considerandos del acto apelado, como en el cuerpo del recurso en tratamiento, como aquellos objeto de Litis. A fs. 1367/1370, responde su Representación Fiscal detallando el grado de cumplimiento de cada una de las empresas o personas humanas involucrados en el ajuste.

Analizando la situación planteada, a la luz de lo informado por la propia Autoridad Tributaria, no puede obviarse advertir sobre lo paradojal de la misma: no se observa sentido alguno en acreditar la registración contable de las operaciones por parte de los clientes, si estos ya han abonado per se el impuesto, ya que aún en el caso de no haber incluido la compra en sus libros, mal podría requerirse al agente de autos el pago de una obligación ya satisfecha, ratificando un inaceptable supuesto de

enriquecimiento sin causa para el Erario Público. Y, si no existen constancias de pago, tampoco se amerita acreditar la registración contable ya que, aun habiéndolo hecho, igual se debe mantener el reclamo de pago sobre el agente que incurrió en omisión.

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

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas con respecto a los clientes que declararon y/o abonaron el impuesto, de acuerdo al informe de fs. 1368/1370, así como de los accesorios y sanciones que se aplicaran por tales omisiones.

Por lo demás, en torno a las operaciones realizadas con las firmas Mercedes Benz Argentina S.A. y Chrysler Argentina S.R.L., tal como surge del propio papel de trabajo producido por la fiscalización actuante (vide fs. 1251), ambas empresas dieron debido cumplimiento a sus obligaciones como contribuyentes directos del impuesto, por lo que corresponde detraer también las percepciones omitidas en las mismas.

3) En torno a los accesorios y sanciones aplicadas (intereses del artículo 96; recargos y multa por Omisión, artículos 59 y 61 del Código Fiscal), corresponde su confirmación, aunque aplicando todos sobre la porción de reclamo subsistente, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado a través de mi voto en autos "XEROX ARGENTINA ICSA", Registro N° 2277, reiterado en autos "BOLDT S.A.", Registro Nº 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, y en "HECAMESUR S.A.", Sentencia del 5 de abril de 2022, Registro 2388, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

Con respecto a la supuesta inconstitucionalidad que observa el apelante ante la coexistencia de intereses, recargos y multa, recordando las limitaciones que la legislación vigente impone a este Cuerpo (artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley N° 7603/70), debe advertirse que el legislador ha diseñada tal

coexistencia a partir de la naturaleza claramente resarcitoria de los intereses previstos por el artículo 96 del Código Fiscal y represiva de recargos y multa, sin agravio alguno al principio nom bis in ídem, al penarse de manera principal y accesoria una misma conducta, más que reprochable por cierto.

No debemos obviar a esta altura, la clara decisión empresaria de no realizar las percepciones que le resultaban obligatorias a la firma de autos, sin que merezca tal omisión, siquiera una explicación razonable en autos.

Recordemos asimismo que durante el período objeto de reclamo en autos, ya regía plenamente en esta jurisdicción el sistema de "padrón", que obligaba a los agentes a sujetar la percepción y su cuantía a los listados publicados al efecto por la Agencia de Recaudación, sin necesidad de dilucidar nada más allá para definir si correspondía o no practicarla. Tal extremo termina de descartar cualquier error que pretenda alegarse como eximente.

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

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

Es así que, en concordancia con <u>la autonomía del derecho tributario</u> (extremo

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

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado con la documentación societaria agregada a fs. 220/224. Merec 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".*

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

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Alberto de Almeida, Adelaida Catanas de Almeida, Pablo de Almeida y Fernando de Almeida.

Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por los apelantes, advierto 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 acatar esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, donde no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte, al no verificarse o evidenciarse actuación específica alguna de los miembros del directorio en autos.

Dejo en claro mi disidencia (al menos parcial) con los precedentes en cuestión, y el análisis caso por caso que realizaré sobre los supuestos que se sometan a juzgamiento de este Tribunal.

Por ende, entiendo que corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el caso concreto de autos, lo que así declaro (en igual sentido, en autos "THYSSENKRUPP FORTINOX S.A.", Sentencia del 29 de abril de 2022, Registro 4521 de la Sala III, en autos "HECAMESUR S.A.", Sentencia del 5 de abril de 2022, Registro 2388 de la Sala I, entre otras).

5) Que en cuanto a la reserva del Caso Federal para recurrir ante la CSJN por vía del artículo 14 de la Ley 48, el mismo deberá tenerse presente para la etapa procesal oportuna.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1285/1298, por el Dr. Julio C. Molina, en representación de "PANAMER S.A." y de los señores Alberto de Almeida, Adelaida Catanas de Almeida, Pablo de Almeida y Fernando de Almeida, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5892, dictada por el Departamento de Relatoría Area Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 26 de noviembre de 2015. **2)** Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 2) de la presente. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 9° del acto apelado. **4)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses y sanciones, sobre las diferencias resultantes de la liquidación

ordenada.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia bajo estudio, debo adelantar que adhiero a lo resuelto por mi colega y Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal.

Ello así, destacando que comparto en lo sustancial los argumentos expuestos en su voto, salvo en lo relativo a la impugnación formulada contra la responsabilidad solidaria e ilimitada que les fuera extendida por el Fisco a los señores Alberto de Almeida, Adelaida Catanas de Almeida, Pablo de Almeida y Fernando de Almeida, sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal, toda vez que, si bien coincido con que la misma debe ser dejada sin efecto, entienndo que tal temperamento resolutorio debe adoptarse –en rigor– por aplicación al caso de la doctrina fijada por el la SCJBA en autos "Toledo, Juan An-tonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión" (C. 121.754), sentencia de fecha 30 de agosto del 2021 mediante la cual declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado en sendos fallos posteriores ["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, Sebas-tián 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].

En tal sentido me expedí en la causa "Distribución Masiva SA" (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a sus fundamentos sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos desde la óptica del principio de "economía procesal".

Advertí entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad, al funcionar, en su aplicación, en clave objetiva (al requerir únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma en cuestión para la extensión de responsabilidad) y al permitir efectuar el reclamo del pago de la deuda determinada de manera concomitante con el contribuyente. 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–.

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, dejo sin efecto la responsabilidad

extendida a los apelantes sobre la base de los referidos artículos del Código Fiscal; lo que así declaro.

En tal sentido, dejo expresado mi voto.

VOTO DEL DR. FRANCO OSVALDO LUIS GAMBINO: Que por sus fundamentos, adhiero al voto del Dr. Ángel Carlos Carballal.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1285/1298, por el Dr. Julio C. Molina, en representación de "PANAMER S.A." y de los señores Alberto de Almeida, Adelaida Catanas de Almeida, Pablo de Almeida y Fernando de Almeida, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5892, dictada por el Departamento de Relatoria Area Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 26 de noviembre de 2015. **2)** Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 2) de la presente. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 9° del acto apelado. **4)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses y sanciones, sobre las diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.10.30 10:15:09 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.11.01 13:06:03 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GAMBINO Franco Osvaldo Luis
Date: 2023.11.08 09:29:34 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Franco Osvaldo Luis Gambino
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2023.11.08 10:35:00 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Pro Secretario
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.11.08 10:35:13 -03'00'

G O B I E R N O DE LA P R O V I N C I A DE B U E N O S A I R E S
2023 - Año de la democracia Argentina

Providencia

Número: PV-2023-46397661-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 8 de Noviembre de 2023

Referencia: PANAMER S.A. N° 2360-0366984 /11

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2023-46392039-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el N° 4658.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2023.11.08 10:47:43 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Pro Secretario
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.11.08 10:47:48 -03'00'