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

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2023-49436862-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 30 de Noviembre de 2023

Referencia: TABACALERA NECOCHEA SRL - 2360-44349/13

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-44349 del año 2013, caratulado **"TABACALERA NECOCHEA SRL"**.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las actuaciones con los recursos de apelación obrantes a fojas 1/9, 12/20 y 22/55 del Alcance N° 6 que corre agregado como fojas 1281, respectivamente interpuestos por el Sr. Marcelo Raúl Bauer, por derecho propio, con el patrocinio de la Cra. Marta Marina Elía; por el Sr. Carlos María Torres, por derecho propio, con el patrocinio del Cr. Jorge Armando Tripiana y por el Sr. Lucinio Salvador García, por derecho propio y en carácter de socio gerente de la firma TABACALERA NECOCHEA S.R.L., en representación asimismo de los Sres. Roberto Alejandro Mogensen y Marcelo Rubén Merzario, con el patrocinio del Cr. Jorge Armando Tripiana, todos contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1749 dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 01 de abril de 2016. Que por la citada Disposición, obrante a fs. 1060/1085, la Autoridad de Aplicación determina las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe (CUIT 30-65456585-2) en relación a su actuación como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción) por el período enero a diciembre de 2010.

En su artículo 3° se establecieron los montos de las percepciones no efectuadas, no ingresadas y adeudadas al Fisco, que totalizaron la suma de Pesos novecientos setenta y cinco mil trescientos ochenta y dos con setenta y dos centavos ($975.382,72), suma que debe abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 y los recargos del artículo 59 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, correlativos de años anteriores y modificatorias), calculados a la fecha de su efectivo pago. Asimismo, por el artículo 4° se le aplicó a la firma una multa por Omisión,

equivalente al 75% (setenta y cinco por ciento) del monto establecido precedentemente, atento haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código. Por el artículo 6° se estableció una multa de Pesos cuatro mil ochocientos ($4.800) ante el incumplimiento al deber de presentación de las declaraciones juradas mensuales, de acuerdo a lo establecido en el artículo 60, párrafos 6 y 7 del Código Fiscal. Y finalmente, en el artículo 9° se estableció que configuran la calidad de responsables solidarios e ilimitados con la firma de autos, por el pago de las diferencias determinadas, recargos e intereses, como asimismo por las multas impuestas, los Sres. Lucinio Salvador García, Roberto Alejandro Mogensen, Marcelo Rubén Merzario, Marcelo Raúl Bauer y Carlos María Torres, conforme los artículos 21 incs 2) y 4), 24 y 63 del referenciado plexo legal, socios gerentes de la empresa durante distintos momentos del período ajustado.

A fs. 1288 se elevan los actuados a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal). A fs. 1290, se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación, radicándose en la Sala III. Que a fs. 1299/1300, por sentencia de fecha 01 de Junio de 2017, Registro N° 3765, se declara formalmente inadmisible el recurso presentado por el Sr. Marcelo Raúl Bauer, por derecho propio, continuando el trámite de las actuaciones para el resto de los apelantes.

A fs. 1305 se ordena dar traslado de ley a la Representación Fiscal (artículo 122 del Código Fiscal), para que conteste agravios. Obra fojas 1306/1316 el pertinente escrito de responde. Que a fs. 1320 la instrucción resuelve atender el ofrecimiento probatorio traído en los recursos presentados, teniéndose por agregada la documental acompañada y ordenando el libramiento de oficios a los clientes de la empresa de marras, difiriendo el proveimiento de la pericial contable ofrecida a las resultas de la anterior. A fs. 1324/1399 obra constancia del libramiento de los oficios mencionados y a fs. 1801/1989, la respuesta de cada uno de los clientes oficiados. A fs. 1990, se presenta el Sr. Lucinio Salvador García por derecho propio y en representación de la firma TABACALERA NECOCHEA S.A. y de los Sres. Roberto Alejandro Mogensen y Marcelo Rubén Merzario, solicitando el pronto despacho de los actuados, y la disposición de medida para mejor proveer, citando antecedentes de este Cuerpo en apoyo del requerimiento. Que a fs 1997, en uso de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inc. a) apartado 3 del Decreto Ley N° 7603/70, como medida para mejor proveer se resuelve requerir ARBA/ REPRESENTACIÓN FISCAL para que en el término de treinta (30) días verifique en su base de datos e informe, si los contribuyentes oficiados a fs. 1324/1770 (clientes de la empresa de autos), han presentado DDJJ y pagado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las posiciones correspondientes a 2010 (enero a diciembre). Paralelamente, se dispone el rechazo de la prueba pericial contable ofrecida, por innecesaria para la resolución de la causa. A fojas 2002/2013 se agrega la respuesta brindada por el Organismo Fiscal.

Que a fs 2014, se hace saber la integración final de la Sala en atención a la designación del Dr. Jorge Saverio Matinata, en carácter de conjuez (Ac. Ord. 59/22 y Ac. Ext. 102/22) habida cuenta la vacancia de la Vocalìa de la 7ma. Nominación. Asimismo, se tiene por cumplida la medida

ordenada a fojas 1997 y se dispone el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), providencia que se encuentra consentida.

<u>Y CONSIDERANDO:</u> I.- A) Recurso de Apelación interpuesto por el Sr. Lucinio Salvador García por derecho propio y en representación de la firma TABACALERA NECOCHEA S.A. y de los Sres. Roberto Alejandro Mogensen y Marcelo Rubén Merzario: Luego de reseñar los antecedentes del caso, señalan los siguientes puntos de agravios. 1) Nulidad de la Disposición con sustento en: a) la falta de tratamiento de las defensas interpuestas al momento del descargo; b) arbitraria e intempestiva finalización del período probatorio durante el proceso determinativo. Desarrollan que si bien el Fisco abre a prueba para la producción de la informativa ofrecida, lo hace por un escueto plazo, sin considerar la cantidad de contribuyentes a oficiar y que no tuvo en cuenta la ampliación del plazo en razón de la distancia; c) arbitraria valoración de la prueba aportada, vinculada a los contribuyentes del régimen de "ARBANET", que según entienden en dicha documentación se acreditaba el pago reclamado a TABACALERA, única prueba posible dado que son contribuyentes que no tienen obligación de llevar libros, con lo cual, entienden inaplicable el Informe ARBA N° 208/2006. Entienden que el actuar fiscal les provocó un grave daño a su derecho de defensa, a ser oídos y a obtener una decisión fundada. Citan jurisprudencia 2) Plantean una errónea aplicación de los artículos 318, 319 y 320 de la Disposición Normativa N° Serie "B" N° 1/2004 la cual excluye como sujetos pasibles de sufrir percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a aquellos contribuyentes cuya actividad sea la comercialización de cigarrillos -tanto minoristas como mayoristas- sin hacer reparos en cuanto a la proporción en relación a la totalidad de las actividades realizadas por el contribuyente. Analiza el artículo 344 de la DN citada, la que fue modificada por las DN 70/07 y 74/07 por las cuales se incorpora un "padrón de alícuotas por sujeto". Entienden que dichas normativas jamás tuvieron la finalidad de modificar los elementos y notas del régimen de recaudación, sino que dicha disposición tuvo por objeto determinar la alícuota a aplicar para la determinación del importe que corresponde retener o percibir en todas aquellas operaciones en las cuales resultaría aplicable el régimen. Consideran arbitraria la conclusión del juez administrativo respecto de los Informes Técnicos Tributarios N° 48/09 y 49/09. A su entender, la correcta interpretación de las normas vigentes es la aplicación del art. 322 inciso c), en forma independiente a lo dispuesto en el art. 344, donde este último debe ser aplicado siempre que se verifiquen los demás requisitos objetivos y subjetivos que exige todo régimen tributario para surtir efectos.

3) Sostienen que la correcta base imponible de imposición para la percepción ante la venta de cigarrillos es la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta de estos, conforme lo establece el artículo 191 inc. b) del Código Fiscal. Por lo tanto, siendo la firma Agente de Percepción responsable solidario por deuda ajena, debe aplicarse la misma base de imposición que la prevista para el obligado principal (minorista). 4) Alegan la exclusión de la base de imposición de los impuestos internos correspondientes por aplicación del artículo 184 inc. a) del citado cuerpo legal. 5) Inexistencia de responsabilidad solidaria: Abordan el tratamiento de este punto expresando que una vez probado el pago del impuesto por parte de los contribuyentes a los

cuales debería haberse practicado la percepción, se extingue automáticamente la responsabilidad de la firma. Al acreditarse la extinción de la obligación principal queda extinguida la obligación solidaria, caso contrario se estaría generando un enriquecimiento sin causa del Fisco Provincial. Alegan que han demostrado que los contribuyentes habían abonado el impuesto mediante prueba documental. Hacen mención al principio, en materia de prueba, que establece que quien alega un hecho debe probarlo. Sin embargo, expresan que el mismo cede en situaciones complejas de probar donde cobra relevancia el "concepto de la carga dinámica de la prueba", que haría recaer en quien se halla en mejor situación de aportar los elementos tendientes a obtener la verdad objetiva, el deber de hacerlo. Citan jurisprudencia. Sostienen que no se inició el procedimiento determinativo contra el deudor principal de la obligación. Realizan un análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal y aseguran que de ningún modo el Agente de recaudación se podría transformar en responsable sustituto del pago del gravamen del contribuyente, exonerando a éste de toda responsabilidad de responder por el pago del Impuesto en cuestión. 6) Falta de configuración del tipo infraccional: Refutan que estén dadas las condiciones para la acusación de la comisión de la infracción prevista y penada por los artículos 61 segundo párrafo y 60 sexto párrafo del Código Fiscal. En la figura de la omisión, se exige la presencia del elemento subjetivo, vale decir, la culpa, la cual no se encuentra en el caso particular, habiendo obrado la empresa con diligencia, cuidado y previsión. Citan jurisprudencia. 7) Recargos: Solicitan dejar sin efecto la sanción aplicada a la empresa en tanto consideran que la misma es de naturaleza penal y atento la inexistencia de un obrar culposo. Por lo que la pretensión de gravar con recargos implicaría una violación al principio non bis in idem. 8) Violación de normas federales y de la Constitución Federal: Plantean que el régimen de percepción que objetan implica la violación de las garantías constitucionales de razonabilidad (arts. 28 y 33 de la C.N); no confiscatoriedad en materia tributaria (arts. 4, 17 y cc. de la C.N) y conculca el derecho de trabajar y ejercer toda industria ilícita (art. 14 de la C.N). Sostienen que la pretensión del Fisco Provincial de gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos los impuestos internos se traduce en una violación a la obligación asumida por la Provincia en la Ley de Coparticipación Federal. 9) Impugnan la pretensión de responsabilidad solidaria e ilimitada atribuida y manifiestan que los administradores, como responsables solidarios, pueden eximirse de responsabilidad en la medida que demuestren que se encontraban imposibilitados de cumplir en tiempo y forma con sus obligaciones fiscales formales o materiales. Agregan que el Fisco imputa a los Socios Gerentes por el sólo hecho de revestir el carácter de integrantes del órgano de administración de la Firma. Plantean violación de principios constitucionales (derecho de defensa, de propiedad, principio de razonabilidad). Citan el caso "Fisco de la Provincia de Bs. As. c/ Rasso Francisco" y demás jurisprudencia. Acompañan y ofrece prueba documental, informativa y pericial. Hacen reserva del Caso Federal. **B)** Recurso interpuesto por el responsable solidario Carlos María Torres obrante a fojas 12/20 del Alcance Nº 6 que corre agregado como fojas 1281: Adhiere a los planteos expuestos en el recurso de apelación de la firma recurrente. Hace hincapié en el agravio referente a la extensión de responsabilidad solidaria, reiterando la defensa realizada en el recurso por la Firma. También hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación del Fisco, luego de describir los agravios de los apelantes, dada su similitud, efectúa un tratamiento conjunto. En primer lugar, menciona que algunos de los planteos constituyen una reiteración de los esbozados en la instancia previa de descargo. Respecto a los planteos de nulidad articulados por los quejosos a lo largo del libelo recursivo, destaca que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz. Indica que en el acto en crisis se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado, exponiéndose las circunstancias que dieron origen a los ajustes practicados y las normas aplicables a los mismos, explayándose el juez administrativo respecto de tal metodología en los considerandos del acto apelado. Advierte que surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado a la Firma, de manera tal que brinda apoyo a la causa de ajuste. En cuanto a la alegada falta de tratamiento de las defensas propuestas y del rechazo de las pruebas ofrecidas, aclara que tales manifestaciones vislumbran una mera disconformidad sin argumentos ni fundamentaciones con el proceder de la Agencia, la cual actuó conforme a derecho, analizando la prueba ofrecida y ordenando abrir la causa a prueba mediante el dictado de la Disposición SEFSC Nº 138 de fojas 291/300, teniéndose por agregada la documental, rechazando la pericial contable y considerándose admisible la prueba informativa. Destaca que como complemento de la medida para Mejor Proveer se designó un perito de oficio. Remite a fojas 378/379 y sostiene que el a quo actuó en el marco del artículo 384 del Código Procesal Civil y Comercial. Cita jurisprudencia. Abordando las quejas de fondo en lo atinente a lo normado por los artículos 322 y 344 de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/04, remite a lo expuesto por el a quo a fojas 379 vta. y 380 en honor a la brevedad. Luego, en lo que respecta a los agravios vinculados con el gravamen de orden federal, puntualmente a que la pretensión fiscal implica una arbitraria superposición con los Impuestos Internos, y que la base de imposición para la percepción ante la venta de cigarrillos debe computarse la diferencia entre el precio de compra y de venta, transcribe lo expresado a fojas 380 vta. por el juez administrativo. Lo mismo realiza en relación con el análisis de la Ley 24.674 que modifica la Ley de Impuestos Internos en fojas 381. En orden a los planteos vinculados a que la responsabilidad de la Firma como Agente de Percepción es una responsabilidad solidaria con el contribuyente principal y que demostró que los contribuyentes habían abonado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, recuerda que al ser fiscalizada en su carácter de Agente de Recaudación, es quien debe cumplir la función recaudatoria asignada y es suya la carga probatoria de causal de exculpación, que en el particular se constituye por el ingreso del gravamen por el contribuyente directo. Agrega que el Agente actúa a nombre propio, y no por el contribuyente-cliente sujeto pasivo. De tal manera, no puede eximirse de la prestación sino por justa causa. Como resultado de la actividad probatoria llevada a cabo, y en tanto el Agente no probó que la totalidad de los clientes a los cuales omitió percibir ingresaron el impuesto, concluye en la existencia de diferencias a favor del Fisco reflejadas en el formulario de ajuste R-341. Respecto a la sanción por omisión impuesta, manifiesta que habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, siendo procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código de la materia. Cita Plenario Nº 20/09. Agrega

que la figura fiscal está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, donde resulta inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. Concluye que, la aplicación de la multa deviene procedente en razón de que, atento que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el ingreso del tributo, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, es responsable. Cita jurisprudencia. Respecto a la multa por incumplimiento a los deberes formales, refiere que la Firma sólo cita la norma aplicable, sin expresar agravio concreto que le cause perjuicio. En cuanto al cuestionamiento de los recargos, explica que los mismos constituyen una medida accesoria de la obligación del Agente, que implica un agravamiento de su obligación, configurada por la falta de cumplimiento en término del ingreso del gravamen, que de algún modo resarce al Fisco el ingreso extemporáneo de la obligación. Frente al cuestionamiento de la autonomía del Derecho Tributario, al traer como sustento la aplicación de normas del Derecho Penal, tiene presente que el Derecho Fiscal tiene sus reglas propias, de ahí que el sistema sancionatorio en materia tributaria puede, de algún modo, apartarse del Derecho Penal, en especial respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo de la figura penal. En referencia a la violación del principio "non bis in idem" transcribe lo manifestado por el Tribunal Fiscal en autos "MINIPHONE S.A. del 05/05/05, cuyo Registro lleva el Nº 485, de Sala I, en cuanto sostuvo que de ningún modo debe atribuirse a los recargos la misma naturaleza jurídica que a las multas. Advierte que, en torno a la queja que invoca una supuesta superposición de las obligaciones como Agente de Percepción con los Impuestos Internos al consumo que gravan la venta de cigarrillos, y la vulneración de normas de orden federal y de la Constitución Nacional, que el presente régimen de percepción constituye una carga pública. Se trata de una obligación de neto corte sustancial y el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones causa perjuicio al Fisco, impidiendo el ingreso del tributo con anterioridad a la fecha en que lo haría, si el contribuyente directo efectuara sus pagos en las fechas que correspondería, de no mediar la intervención del Agente. Cita artículos 94, 202 y 203 del Código Fiscal y jurisprudencia. A su turno y en torno a la extensión de la responsabilidad solidaria endilgada, manifiesta que el instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto como sujetos pasivos directos del tributo, por especial calidad que reviste o posición que ocupa, el Fisco puede reclamarle la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena. Reitera que no existe responsabilidad subsidiaria en la normativa bonaerense. La ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables conforme art. 24 del Código Fiscal. Agrega que queda en cabeza de los responsables desvirtuar la presunción legal que sobre ellos recae. En torno a la insinuación de la inaplicabilidad del régimen de responsabilidad solidaria, por la supuesta declaración de inconstitucionalidad de las normas del decisorio de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, en el caso "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso, Francisco. Sucesión y otro s/ Apremio", señala que la SCJBA no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los

presentantes. Así la mayoría no declaró la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió 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. Finalmente solicita se confirme la resolución recurrida, y se tenga presente la reserva del Caso Federal para la oportunidad procesal que corresponda.

III.- <u>VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL</u>: Conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si la Disposición Delegada SEFSC Nº 1749/16, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), se ajusta a derecho. Dada la identidad de los agravios esgrimidos en estas actuaciones a los ya resueltos por el suscripto mediante Sentencia de esta Sala III, en autos "Tabacalera Necochea S.R.L.", de fecha 25 de julio de 2023 (Registro N° 4613), y anteriormente Sentencia de la Sala II del 10 de marzo de 2022 (Registro 3173), es que voy a dar por reproducidos los fundamentos allí expresados.

1) En primer lugar, debo adelantar el rechazo que han de tener los distintos planteos de nulidad incoados. Considero que ha existido total respeto al debido proceso, no advirtiéndose vulneración al derecho de defensa de los aquí apelantes, toda vez que se ha motivado el rechazo o procedencia de las medidas probatorias ofrecidas, pudiéndose descartar un proceder arbitrario o caprichoso de la Autoridad Fiscal en la valoración de la idoneidad o pertinencia de las mismas. Es menester en este contexto, ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten a su entender inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código Procesal Civil y Comercial de aplicación supletoria al Código, que además, rige esta materia. Debe tenerse en cuenta, además, que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (cfr. Fallos: 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) y, por tanto, debe considerarse que no se ha violado el derecho de defensa (cfr. Fallos: 300:1047; 305:831). Por su parte, ha tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense que: *"...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI 2014 y P. 109.962, sent. de 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-11I-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). Este mismo criterio sostuve como vocal instructor en Sala I, en autos "ELEKTRA DE ARGENTINA S.A.", Sentencia del 4 de abril de 2019, Registro 2175, entre otros. Es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación. Por las consideraciones hasta aquí expuestas, corresponde rechazar sendos planteos de nulidad, lo que así declaro.

2) En cuanto a los agravios vinculados al ajuste propiamente dicho y al alcance otorgado al sistema de exclusiones de percepción, regulado por la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 (y sus modificatorias), sobre todo en relación a la específica actividad ejercida por la empresa apelante y las normas reglamentarias que ella involucra, merece recordarse que este Cuerpo ha emitido opinión respecto al momento en que tales normativas hicieron operativo el cambio de sistema, comenzando el régimen de "padrón" que modifica sustancialmente el alcance, oportunidad y cuantía de las percepciones a realizar. Así, en recientes precedentes de la Sala I que integro (Autos "Pedro Balestrino E Hijos SACI", Sentencia del 18 de febrero de 2021, Registro 2273 y "Cerealera Azul SA", Sentencia del 3 de junio de 2021, Registro 2306), tuve oportunidad de recordar cuál ha sido el criterio mayoritario de este Cuerpo sobre el tema en cuestión, es decir, la incidencia que sobre los supuestos de exclusión previstos en la reglamentación, produjo la introducción del denominado "sistema de padrón", en el funcionamiento de los regímenes de recaudación. Sostuvo la Sala III de este Cuerpo: *"...Así, la apelante arguye la inexistencia de responsabilidad por las percepciones emitidas, en tanto las mismas no fueron efectuadas en razón de lo establecido en el artículo 322 inc. c) de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004, que refiere a que quienes realicen la actividad de "Comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos", se encuentran "excluidos" como sujetos pasibles de percepción ... La apelante señala que mediante el dictado de las Disposiciones Normativas N° 70/07 y 74/07, la Agencia realizó modificaciones al artículo 344 de la DN B 01/2004, creando un padrón de alícuotas para sujetos pasibles de retenciones y percepciones, teniendo como único objetivo informar la alícuota a aplicar para la determinación cuantitativa del importe que corresponde retener o percibir en todas aquellas operaciones por las cuales resulten aplicables los regímenes recaudatorios pertinentes. Del acto recurrido se evidencia... que es en virtud de las mencionadas disposiciones, conjuntamente con lo previsto en los artículos 318 y 320 de la Disposición*

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

(Disposiciones Normativas "Serie" B 70/07 y 74/07 y RN 48/08), se introdujeron modificaciones al Régimen de Recaudación, incorporándose en primer lugar un sistema de padrón en el cual se incluyó a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y se indicó la alícuota que se aplicará al percibir el agente, como así también aquella que corresponde aplicar en los casos en que el sujeto a percibir no se encuentre en el citado padrón o se trate de un sujeto exento o desgravado, excluido de percibir o que realice actividades no pasibles de percepción del tributo ... la nueva redacción del artículo 344 de la DN B 01/04 no solo modificó el régimen de alícuotas, sino que con ello también varió el régimen de exclusiones, en tanto que si bien las previsiones del artículo 322, en el que se establece la exclusión de ciertos contribuyentes como sujetos pasibles de percepción resulta aplicable, ello se encuentra condicionado a que la actividad, por la cual se lo excluye, represente más del 30% de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades declaradas. Sentado lo expuesto y conforme lo establecido en las normativas citadas, entiendo que el Agente de autos se encontraba obligado a percibir a los clientes que desarrollaban la actividad señalada en el artículo 191 inc. b) del Código Fiscal T.O. 2011 (actividad de comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos) ... En referencia a la modificación realizada por Resolución Normativa Nº 02/2013 citada por el apelante, toda vez que el ajuste efectuado en las actuaciones es respecto al periodo fiscal 2008, entiendo que la misma no tiene incidencia para modificar el tratamiento fiscal en el presente, sin embargo, resulta útil para confirmar la interpretación realizada precedentemente; lo que así declaro..." (Del Voto de la Dra. Carné, en autos "Copimo S.R.L.", Sentencia del 15 de diciembre de 2017, Registro 3927 y, en igual sentido, en autos "Copimo S.R.L.", Sentencia del 29 de diciembre de 2017. Registro 3947). Previamente, la misma Sala sostuvo en un antecedente de la misma firma: *"...Que ello así, he de advertir que el marco legal que regulaba la actuación del Agente de Recaudación en el período bajo tratamiento (2010), daba cuenta de las variaciones introducidas respecto del régimen de alícuotas, como así también del sistema de exclusiones, toda vez que los sujetos previstos en el artículo 322 (excluidos de percepciones), se encuentran condicionados a que la actividad por la cual se los excluye, represente más del 30% de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades declaradas. Que en este orden, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en distintos pronunciamientos que una norma posterior, puede derogar o modificar una ley anterior en forma expresa o en forma tácita (cfr. Fallos: 3071398; 308:439, 715; 325:2394 entre otros). En tal sentido, advierto que los cambios al régimen alicuotario y al sistema de exclusiones de sujetos pasivos, resultan ser plenamente aplicables, sin ser tachada la aplicación del modificado art. 344 de la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004, de irrespetuosa del orden legal establecido ya que, de lo contrario, se estaría consagrando la inamovilidad del orden legislativo y la posibilidad de que el legislador de hoy condicione u obligue, en un sentido determinado, al del futuro. Que vale agregar, en referencia a las exclusiones en el contexto del nuevo régimen, lo sostenido por la ARBA ante la consulta realizada por la Cámara de Productores Agrícolas y Ganaderos quien encontrándose en disconformidad con la inclusión de sus representados en los padrones del régimen general de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos con alícuotas diferentes a cero, pide la*

exclusión de los mismos como sujetos pasibles del citado régimen basando su pretensión en lo dispuesto en el artículo citado. Así, mediante el Informe Nº 10/2009 se concluyó que: "De conformidad con lo establecido en el artículo 322 inciso c) de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/04 y mods... deben quedar excluidos como sujetos pasibles de la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del régimen general aquellos sujetos que desarrollan las actividades a que se refiere el artículo 165 inciso c) del Código Fiscal (T.O. 2004 y mods.) Ello así, en tanto y en cuanto los ingresos constitutivos de la base imponible atribuible a tales actividades representen más del treinta por ciento de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades desarrolladas por el mismo sujeto, conforme lo declarado en su última declaración jurada (conf. artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" 1/04 y mods.)"..." (Del Voto de la Dra. Navarro, en autos "Copimo S.R.L.", Sentencia del 17 de noviembre de 2017. Registro 3908). Que, conforme se señala en la disposición impugnada, la normativa no deja en manos del agente de percepción la responsabilidad de apreciar si cada sujeto es o no pasible de percepción, sino que es la propia Agencia la cual, al momento de la confección del Padrón de Alícuotas, considera las distintas actividades realmente desarrolladas/declaradas por cada contribuyente y demás indicadores obrantes en la base de datos del Organismo, determinando qué porcentaje de los establecidos por la norma le corresponde asignar a cada contribuyente, debiendo limitarse el Agente a aplicar las alícuotas indicadas por aquella nómina. En consonancia con todo lo expuesto, en tanto el sujeto pasible de recaudación no cuente con un certificado de exclusión válido expedido por la Administración que lo libere de la recaudación, se comprende que el agente debe practicar la percepción correspondiente, aplicando sobre el monto de la operación - determinado conforme el artículo 342 de la Disposición N° 1/2004 en estudio-, la alícuota que para el sujeto de que se trata prevea el padrón suministrado por la Autoridad de Aplicación. Por consiguiente, de la lectura armónica de los citados artículos de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 (modificatorias y complementarias), no caben dudas que la firma de autos omitió actuar como agente de percepción, lo que así declaro. No puede obviarse advertir a esta altura, que buena parte de los agravios traídos por los apelantes apuntan a la crítica de medidas generales (legales o reglamentarias) de política o administración tributarias, extremo no "judiciable" ni sujeto a revisión de este Cuerpo. Muchos otros se dirigen al análisis de la situación fiscal de sus clientes frente al tributo, lo que resulta ajeno a las valoraciones que este Tribunal puede realizar en autos. Paralelamente, respecto a los diversos **planteos de inconstitucionalidad** esbozados, corresponde señalar que su análisis se encuentra expresamente vedado a este Cuerpo (artículo 12 del Código Fiscal y artículo 14 del Decreto Ley 7603/70).

3) Respecto al planteo vinculado con la base imponible sujeta a impuesto y a la inclusión del Impuesto Interno en el cálculo de la percepción, tal como me he expedido como vocal instructor en la Sala II, en autos "QUICK NESS S.R.L.", del 29/4/2022, Registro N° 3252, adelanto mi postura favorable al criterio fiscal, por las razones que seguidamente expondré. Comenzaré recordando que no ha de confundirse la forma de cálculo de una forma de pago a cuenta como es la percepción sufrida, con la forma de cálculo del impuesto propiamente dicho. El artículo 342 inc. 1 de la D.N. Serie "B" N° 01/2004, claramente dispone: "Monto sujeto a percepción. *"ARTÍCULO*

342.- La percepción debe calcularse aplicando la alícuota correspondiente respecto de alguna de las siguientes alternativas: 1) Sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente pudiendo detraerse, según corresponda, los siguientes conceptos: a) Las percepciones que se hubieren efectuado por aplicación de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales. b) Los conceptos a que se refieren los artículos 148 inciso a) y 149 inciso a) del Código Fiscal. 2) Sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente pudiendo detraerse, según corresponda, los siguientes conceptos: a) El Impuesto al Valor Agregado, cuando el adquirente, locatario o prestatario revista la condición de responsable inscrito ante dicho gravamen. b) El Impuesto Interno a que se refiere el Capítulo II del Título II de la ley nacional 24.674 (bebidas alcohólicas), cuando se trate de bienes vendidos a fabricantes o fraccionadores que utilicen los mismos en el desarrollo de sus actividades gravadas por el referido tributo nacional. c) El Impuesto Interno a que se refiere el Capítulo IV del Título II de la ley nacional 24.674 (bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados), cuando se trate de jarabes, extractos y concentrados vendidos a fabricantes que utilicen los mismos en el desarrollo de sus actividades gravadas por el referido tributo nacional. d) Las percepciones que se hubieren efectuado por aplicación de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales. e) Los conceptos a que se refiere el artículo 149 inciso a) del Código Fiscal." A su vez, el Código Fiscal, en su artículo 188 inc. a) señala: *"No integran la base imponible, los siguientes conceptos: a) Los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al Valor Agregado - débito fiscal-, impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural e impuestos para los fondos: Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a Tasa sobre el Gasoil y Tasa de Infraestructura Hídrica. Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales, con las limitaciones previstas en el artículo 217. El importe a computar será el de débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al Valor Agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que corresponda a las operaciones de la actividad sujeta a impuesto realizadas en el período fiscal que se liquida".* Agrega el artículo 189 inc. a) *"En los casos en que se determine por el principio general, se deducirán de la base imponible, los siguientes conceptos: a) Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida. A los fines de verificar la procedencia de estas deducciones, la Autoridad de Aplicación podrá disponer con carácter general o para determinados grupos o categorías de contribuyentes, regímenes especiales de información o la presentación de declaraciones juradas adicionales a las previstas por este Código."*. Por su parte, la Ley 24.674, al modificar la Ley de Impuestos Internos, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones, establece en el artículo 2°, bajo el Título I Disposiciones Generales que *"Los impuestos de esta ley se aplicarán de manera que incidan en una sola de las etapas de su circulación, excepto en el caso de los bienes comprendidos en el Capítulo VIII, sobre el expendio de los bienes gravados, entendiéndose por tal, para los casos en que no se fije una forma especial, la transferencia a*

cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo —de acuerdo con lo que como tal entiende la legislación en materia aduanera— y su posterior transferencia por el importador a cualquier título. En el caso de los impuestos que se establecen en los capítulos I y II del título II, se presumirá salida de fábrica o depósito fiscal implica la transferencia de los respectivos productos gravados. Dichos impuestos serán cargados y percibidos por los responsables en el momento del expendio... Los impuestos serán satisfechos por el fabricante, importador o fraccionador ...". Posteriormente, en el Título II, Capítulo I Tabaco, artículo 15 establece que *"Los cigarrillos, tanto de producción nacional como importados, tributarán sobre el precio de venta al consumidor, inclusive impuestos, excepto el impuesto al valor agregado, un gravamen del setenta por ciento (70%).".* En el caso, resulta que quienes revisten la calidad de sujetos pasivos de Impuestos Internos son los fabricantes o importadores de cigarrillos. El hecho de que por una cuestión de operatoria comercial, tanto la tabacalera o importadora como los distintos intermediarios en la cadena de comercialización de cigarrillos, discriminen impuestos internos en sus facturas, a los efectos de poder detraer este concepto de la base imponible del cálculo del Impuesto al valor agregado (conforme Decreto 692/98 art. 44), no los habilita a detraerlo de la base de cálculo de la percepción por cuanto en la única etapa en la cual incide, tal como lo expresa la propia Ley 24.674 en su artículo 2°, es en la primer transferencia la cual se produce con la venta de los cigarrillos de la tabacalera. Por lo expuesto, corresponde convalidar el criterio Fiscal; lo que así declaro.

4) Aclarado lo anterior, distinto es el enfoque que he de dar a la cuestión relativa al eventual pago del impuesto por parte de los contribuyentes directos involucrados en autos, como clientes de la firma apelante. Corresponde observar que, a fin de eximirse de su responsabilidad por las percepciones omitidas, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo o cualquier otra causal exculpatoria. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193). En esa misma línea *"...Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)..."* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos: "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI"). Y es allí donde gira la controversia, ya que el apelante manifiesta que bastaría con la acreditación por parte de Arba del pago por parte de los contribuyentes directos, basando principalmente su queja en la falta de acción en ese sentido por el Organismo Fiscal y ofreciendo prueba informativa sobre sus clientes,

producida y respondida en autos. Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención sufrida. En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido. Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación. Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por la misma ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el "debido" ingreso del impuesto "debido", para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga. Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre el riesgo que se asume ante una inidónea valoración de la prueba. Que el principio general aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la "teoría de las cargas dinámicas de la prueba", siendo insoslayable que la Autoridad de Aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras. Ya ha expresado este la Sala II de este Cuerpo:

"...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema -inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa, la que —como es sabido- procura evitar que una de ellas se apropie de un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones..." (del Voto del Dr. Lapine en autos "Muresco S.A."; Sentencia del 2/8/2018, Registro Nº 2689). No altera lo dicho, cualquier especulación que pueda hacerse sobre eventuales maniobras fraudulentas por parte de los clientes de la empresa si se tomaran estas percepciones omitidas, extremo que podría disparar acciones fiscales, infraccionales y hasta penales sobre los mismos, mas no sobre la empresa de autos, mucho menos como fundamento para exigirle el pago de este impuesto. Es necesario advertir a esta altura, que dadas las características propias de un régimen (general o especial) de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente "no percibido", da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la eventual actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo que puede y debe ser constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación. Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas devengadas de las operaciones auditadas en autos con clientes que presentaron declaración jurada y abonaron de corresponder el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación al período fiscal involucrado en estas actuaciones, conforme surge del informe producido por la propia Representación Fiscal a fojas 2003/2013. Corresponde ordenar, en consecuencia, que la Agencia de Recaudación practique una reliquidación de los ajustes efectivizados, detrayendo de la base de cálculo estimada, las operaciones referidas, lo que así declaro.

5) En cuanto al planteo efectuado sobre los recargos, recordando que su forma de cálculo se encuentra legalmente reglada, corresponde advertir nuevamente que está vedado a este Cuerpo cambiar las pautas y modalidades decididas por el legislador para su devengamiento y cálculo 8art. 12 CF). Sin embargo, me resulta necesario exponer, a pesar de no haber sido objeto de agravio y atendiendo a la naturaleza represiva del Instituto, que los recargos devengados en autos

de conformidad a lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, solo han de aplicarse sobre los importes subsistentes de reclamo, luego de la reliquidación que aquí se ordena. Ello atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890 (conforme criterio sentado en Sala I en "XEROX ARGENTINA ICSA", Registro N° 2277, reiterado entre muchos otros en "BOLDT S.A.", Registro Nº 2275, ambas del 02/03/2021, a cuya lectura remito en honor a la brevedad).

6) En torno a la multa aplicada, y en respuesta a la alegada inexistencia de infracción, teniendo en cuenta la norma que la regula (artículo 61 del Código Fiscal), este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del mismo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de conformidad con lo establecido en la mencionada normativa: *"El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción... Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto no retenido o percibido. No incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestra haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho. Tampoco se considerará cometida la infracción en los casos de contribuyentes que presenten la declaración jurada en tiempo oportuno, exteriorizando en forma correcta su obligación tributaria, aun cuando no efectúen el ingreso del gravamen adeudado en la fecha del vencimiento..."*. Así las cosas, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido, se debe resaltar –a su vez– que si bien es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; causa L. 269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771", fallada el 31/10/1997 -IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-). En orden a ello, la Corte sostuvo que *"...acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuesto y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas [excusas admitida por la legislación]"* (C.S.J.N., in re "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c. D.G.I", publicado en REVISTA IMPUESTOS, 1999-B-2175, P.E.T., 1999-645; Fallos 322:519). Y es en ese sentido, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera, la cual cabe destacar resultó total en todas las operaciones auditadas por la fiscalización.

7) En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron por convención societaria y bajo regulación legal la administración de la empresa, es

importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales. Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este "plus", endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario. Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados "paraísos fiscales" o similares, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia. Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales). No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA. Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas. Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver constitución societaria, memoria del directorio, actas de asamblea y directorio, balances de fs. 20/36, 39/63 y 134/137). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *"...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los*

actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes". Por último, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores "subsidiarios" del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste. Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Lucinio Salvador García, Roberto Alejandro Mogensen, Marcelo Rubén Merzario, Marcelo Raúl Bauer y Carlos María Torres socios gerentes y administradores de la firma, por el período en que cada uno ha ejercido la función. No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión", Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos "Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71.078) y "Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal en los casos que analizara la Corte. Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código ("Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas". El subrayado me pertenece). Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a admitir esta esta nueva doctrina, respecto de los Sres. Roberto Alejandro Mogensen y Marcelo Rubén Merzario, respecto de quienes no existe en autos, probanza alguna sobre su participación en la administración efectiva de la empresa, sobre todo en vinculación a lo tributario. Sin perjuicio de ello, la considero inaplicable al caso de los Sres. Lucinio Salvador García, Marcelo Raúl Bauer y Carlos María Torres autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte. Para ello, no hace falta más que releer el contenido de los recursos de apelación en tratamiento, como asimismo los descargos oportunamente presentados por derecho propio por los referidos Socios Gerentes (vide fs. 1/23, 848/870 y 873/895, respectivamente, todos del Alcance Nº 1 anexado a fs. 224, describiendo pormenorizadamente y en primera persona todo lo actuado por la empresa, tanto en el período de ajuste como durante todo el procedimiento de autos, alegando con total conocimiento de causa que no se practicaron las percepciones reclamadas (como clara decisión empresaria, ensayando

distintas explicaciones y fundamentos de naturaleza jurídica, contable y de política y administración tributarias) e invocando la ausencia de perjuicio fiscal, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad que administran, extremo objeto de impugnación fiscal en autos. De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que, por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos. En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad de hecho (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y casi 10 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 (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 a los recursos de apelación respectivamente interpuestos a fojas 12/20 y 22/55 del Alcance N° 6 que corre agregado como fojas 1281, por el Sr. Carlos María Torres, por derecho propio, y por el Sr. Lucinio Salvador García, por derecho propio y en representación de la firma TABACALERA NECOCHEA S.R.L., y de los Sres. Roberto Alejandro Mogensen y Marcelo Rubén Merzario, ambos con el patrocinio del Cr. Jorge Armando Tripiana, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1749 dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 01 de abril de 2016. **2°)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III punto 4) de la presente. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada a los Sres. Roberto Alejandro Mogensen y Marcelo Rubén Merzario, en el artículo 9° del acto apelado. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada a los Sres. Lucinio Salvador García y Carlos María Torres, exclusivamente en lo relativo al pago de las sanciones dispuestas en los artículos 4°, 6° y 7° del mismo. **5°)** Confirmar, en lo demás, la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multa por Omisión y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la presente controversia, corresponde establecer si, a partir de los agravios incoados por la parte apelante, la Disposición Delegada SEFSC N° 1749/16, se ajusta a derecho. Así, debo señalar en primer

término que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, en lo relacionado con los planteos nulificantes incoados (punto 1del Cons. III) y los agravios interpuestos contra la determinación y ajuste practicados (punto 2, sin perjuicio de recordar que senté posición al respecto en mi voto para la causa "T. Herrero S.A.C.I.", Sentencia de Sala II del 2/03/21, Registro N° 2973; y punto 4), la conformación de la base de cálculo de la percepción incluyendo el importe del Impuesto Interno (punto 3) y los recargos y la multa aplicados por la Autoridad de Aplicación (puntos 5 y 6; en el primer caso, con el alcance especificado por mi colega preopinante); lo que así declaro. Por el contrario, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos de conformidad con lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente (punto 7), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos "Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión" (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, "Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71078) y "Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021. Así lo sostuve en el precedente "Distribución Masiva S.A." (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de "economía procesal". Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el "subjetivo" –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter "subsidiario" del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–. Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado, concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional). Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por el Sr. Carlos María Torres, por derecho propio, y por el Sr. Lucinio Salvador García, por derecho propio y en representación de la firma TABACALERA NECOCHEA S.R.L. y de los Sres. Roberto Alejandro Mogensen y Marcelo Rubén Merzario, ambos con el patrocinio del Cr. Jorge Armando Tripiana, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1749/16 dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de noventa (90) días, practique una nueva liquidación del tributo en los términos descriptos en el Considerando III punto 4 de la presente. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los Sres. Roberto Alejandro Mogensen, Marcelo Rubén Merzario, Lucinio Salvador García y Carlos María Torres. **4)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

VOTO DEL DR. JORGE SAVERIO MATINATA: Adhiero en lo sustancial al criterio resolutivo propuesto por el Vocal instructor. La única excepción se vincula a los fundamentos expuestos para dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada, remitiéndome al voto expuesto en autos "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 bajo el marco legal de distribución territorial de competencias tributarias (arts. 16 y 75 inc. 2° de la Constitución Nacional y art. 103 inc. 1° de la Constitución Provincial), donde además el procedimiento administrativo establece presunciones por incumplimientos a obligaciones de hacer y dar que resultan rebatibles mediante prueba en contrario, las que deben ser desvirtuadas por la contribuyente y responsables. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación respectivamente interpuestos a fojas 12/20 y 22/55 del Alcance N° 6 que corre agregado como fojas 1281, por el Sr. Carlos María Torres, por derecho propio, y por el Sr. Lucinio Salvador García, por derecho propio y en representación de la firma TABACALERA NECOCHEA S.R.L., y de los Sres. Roberto Alejandro Mogensen y Marcelo Rubén Merzario, ambos con el patrocinio del Cr. Jorge Armando Tripiana, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1749 dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 01 de abril de 2016. 2°) Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III punto 4) de la presente. 3°) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada a los Sres. Roberto Alejandro Mogensen y Marcelo Rubén Merzario, en el artículo 9° del acto apelado. 4°) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada a los Sres. Lucinio Salvador García y Carlos María Torres, exclusivamente en lo relativo al pago de las sanciones dispuestas en los artículos 4°, 6° y 7° del mismo. 5°) Confirmar, en lo demás, la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multa por Omisión y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.11.24 13:17:31 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.11.24 13:49:43 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MATINATA Jorge Saverio
Date: 2023.11.29 18:47:29 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Jorge Matinata
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2023.11.30 11:32:53 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mercedes Sastre
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.11.30 11:33:03 -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-2023-49439569-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 30 de Noviembre de 2023

Referencia: "TABACALERA NECOCHEA SRL" - 2360-44349/13

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2023-49436862-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el N° 4670.

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: 2023.11.30 11:39:02 -03'00'

Mercedes Sastre
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.11.30 11:39:02 -03'00'