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-2023-51780909-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 19 de Diciembre de 2023

Referencia: FRIGORIFICO DE LA COSTA S.A 2360-363390/11

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0363390/2011, caratulado **"FRIGORÍFICO DE LA COSTA S.A."**

Y RESULTANDO: Que a fojas 2/27 del Alcance Nº 3 que corre agregado como fojas 1264, se presentan el Dr. Emilio Sarmiento en carácter de apoderado de la firma FRIGORÍFICO DE LA COSTA S.A. y como letrado patrocinante del Sr. Héctor Miguel Di Doménico, quién se presenta por derecho propio, e interponen Recurso de Apelación contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6026/15 dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 2 de diciembre de 2015.

Que mediante la citada Disposición, obrante a fojas 1199/1218, se determinan las obligaciones fiscales de la firma referenciada, CUIT 30-68133504-4, en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondiente al período 2010 (meses de Enero a Diciembre). Por su artículo 3°, se establece los montos de las percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que totalizan la suma de Pesos un millón ciento sesenta y seis mil setenta y uno con cincuenta y seis centavos ($ 1.166.071,56), suma que deberá abonarse con más los accesorios del artículo 96 del Código Fiscal (Ley Nº 10.397, t.o. 2011, correlativos anteriores y modificatorias). En el artículo 4° se establece montos de percepciones efectuadas y no ingresadas al Fisco, que totalizan la suma de Pesos doscientos mil veintiocho con treinta y seis centavos (200.028,36), suma que deberá abonarse con más los accesorios citados.

Por su artículo 5°, se aplica una multa equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del monto del gravamen omitido, por haberse constatado la infracción prevista en el artículo 61, segundo párrafo, del Código Fiscal.

Por su artículo 6°, se aplica una multa equivalente al trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen recaudado y no depositado al Fisco, correspondiente a los períodos agosto a diciembre de 2010, por haberse constatado la infracción de "Defraudación Fiscal", prevista en el artículo 62, inciso b), del citado plexo legal.

Mediante el artículo 7°, se aplica a la firma una multa equivalente a la suma de Pesos dos mil cuatrocientos ($ 2.400), por haberse constatado la infracción prevista en el artículo 60 sexto párrafo del Código Fiscal, ante la falta de presentación de las DDJJ mensuales correspondiente a los períodos fiscales Enero a Junio del año 2010.

En el artículo 9°, se aplica a la firma un recargo equivalente al sesenta por ciento (60%) del monto del impuesto no ingresado al Fisco, atento a lo normado por el artículo 59 inc. f) del mencionado Código.

Por último, por su artículo 12 se declara la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago de los gravámenes determinados, intereses y sanciones, del Sr. Héctor Miguel Di Doménico, presidente del directorio social durante el período 01/01/2010 a 19/04/2010 , atento a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del citado plexo.

A fs. 1272 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del CF) y a fs. 1274 se adjudican para su instrucción a la Vocalía de la 9na. Nominación, radicándose en la Sala 3ra. En el mismo proveído se impulsa el trámite de las actuaciones.

A fs. 1279, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se da traslado a la Representación Fiscal del Recurso de Apelación articulado por el término de quince (15) días, para que conteste agravios y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del CF), obrando su alegato a fojas 1280/1289.

A fs. 1297 se hace saber que por Acuerdo Extraordinario Nº 88/2018, la instrucción de la causa estará a cargo de la Vocalía de 8va. Nominación, manteniéndose la radicación en Sala III.

A fs. 1302 se provee el ofrecimiento probatorio, teniéndose por agregada la documental acompañada al recurso y reconduciéndose la informativa ofrecida, ordenándose como medida para mejor proveer, requerir al Departamento de Representación Fiscal tenga a bien informar si los contribuyentes involucrados en el ajuste y detallados en Anexo han presentado sus declaraciones juradas y pagado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de las posiciones enero a diciembre de

2010. Se rechaza, por último, la pericial ofrecida por innecesaria para la resolución de la causa.

A fojas 1306/1312, obra la respuesta del Organismo Fiscal.

Finalmente, mediante providencia de fojas 1095, se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada por el Dr. Ángel Carlos Carballal, a cargo de la Vocalía instructora, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Jorge Saverio Matinata en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ord. Nº 59/22 y Ac. Ext. N° 102/22); se tiene por cumplida la medida ordenada a fojas 1302 y consentida que fuera la integración de la Sala, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículo 126 del Código Fiscal t.o. 2011).

CONSIDERANDO: I.- Mediante el recurso de apelación interpuesto, la parte apelante opone como primera cuestión de carácter previo, la excepción de prescripción de las facultades del Fisco en virtud de lo dispuesto por los artículos 4027 inc. 3) del Código Civil y 157 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

Afirma que la presente defensa de prescripción debe ser juzgada a la luz de los preceptos del Código Civil, por lo que requiere la declaración de inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal. Cita caso "Filcrosa S.A.", entre otros; doctrina y artículos 31 y 75 inc. 12 de la Constitución Nacional.

Entiende, por lo dicho, que los períodos 01 a 12/2010 se tornaron exigibles a partir de su vencimiento al mes siguiente de cada período (ello conf. Art. 3956 del Código Civil), y que, al no existir causales de interrupción o suspensión por no haber sido notificada la resolución de determinación de oficio hasta el 16/12/2015, el único período vigente es 12/2010.

En otro punto de expresión de agravios manifiesta que solicitaron a ARBA un especial tratamiento respecto del período probatorio, instando la acumulación de los seis (6) expedientes abiertos, por resultar de imposible cumplimiento el diligenciamiento de los oficios en el exiguo plazo de 10 días, lo que fue denegado, autorizando la prueba conjunta de tan sólo dos (2) de los expedientes: el 2360-356685/2011 y el 2360-363436/2011.

Expresa que no ha discutido su omisión de haber actuado como Agente de Percepción, sin perjuicio de lo cual disiente con la calidad y cantidad de sanciones aplicadas, con el método de cómputo, con la negativa a computar las notas de crédito y con la particularidad de exigir al Agente de marras el ingreso de un tributo cuando el contribuyente directo ya ha ingresado el mismo. Respecto de lo último manifestado indica que, si se negase la posibilidad de demostrar la existencia del ingreso por parte de los contribuyentes directos, el Fisco se vería beneficiado con un

doble ingreso, dando lugar al enriquecimiento sin causa del mismo.

Refuta que la inspección utiliza en toda la determinación el método de lo "devengado" sobre un Agente que no ha sido inscripto como Agente de Percepción y que tampoco ha declarado el método por el que optaba actuar. Asimismo, impugna la decisión de ARBA de excluir del ajuste las notas de crédito que fueran acompañadas al expediente administrativo en virtud de no poder ser comprobada la factura respectiva que anula, como también la aplicación del Informe Nº 34/2008 de la DDT, por lo que solicita su detracción. Entiende que en el caso no se efectuó la percepción con lo cual el citado informe no resulta aplicable y lo que se pretende es que no se dupliquen los montos de percepciones determinadas con facturas que han sido anuladas.

Solicita una nueva liquidación detrayendo de las facturas "B" emitidas el débito fiscal correspondiente, a los efectos de aplicar la alícuota de percepción, según lo establecido por el artículo 188 del Código Fiscal. Considera que es un error incluir el IVA para calcular la base imponible de las operaciones celebradas con monotributistas.

Con relación a la figura de defraudación endilgada, niega que la firma "*haya percibido montos en concepto de ingresos brutos de los clientes y luego no los depositara a la ARBA*". Explica que el concepto que figura en las facturas fue formalmente incluido atento la inscripción como agente de percepción, sin perjuicio de lo cual implicaba para los proveedores parte del precio de venta, y no un plus agregado al mismo a los efectos del pago a cuenta del tributo.

En torno a la aplicación de la multa infiere que para que un sujeto contribuyente resulte condenado no basta que se verifique el incumplimiento objetivo o material de la norma respectiva, siendo necesaria la presencia del elemento subjetivo evidenciada a través de un actuar culposo o doloso, el cual debe ser demostrado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Entiende, respecto a la solidaridad endilgada, que es absolutamente ilegítimo e improcedente responsabilizar de manera automática u objetiva por el solo hecho de ejercer una función en la persona jurídica sin analizar la actuación personal del imputado y de los socios respecto a las supuestas obligaciones incumplidas. Considera que se trata de una responsabilidad solidaria, por lo que corresponde admitir su procedencia con carácter restrictivo. Cita artículo 157 de la Ley de Sociedades y jurisprudencia (Caso "Raso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio"). Finalmente solicita se declare la inconstitucionalidad del artículo 21 del Código Fiscal, revocando la resolución en este aspecto.

Respecto a la aplicación de recargos expone que tanto la doctrina como la jurisprudencia han concluido que los mismos tienen naturaleza penal. Asimismo plantea que el Código Fiscal no prevé la posibilidad de que el sujeto pasivo tributario (imputado) pueda probar su inocencia, vulnerando las garantías constitucionales. Cita jurisprudencia y declara la violación al principio non bis in idem al aplicar los recargos conjuntamente con la multa por defraudación y la multa por omisión. Rechaza la extensión de responsabilidad de los recargos a los integrantes del órgano de administración, artículo 63 del Código de marras, encontrando limitada su aplicación a las sanciones de los artículos 60, 61 y 62 del mencionado texto legal, no así el supuesto del artículo 59.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial. Solicita beneficio de litigar sin gastos, conforme artículos 78 y sgtes. del C.P.C.C. de la Provincia de Buenos Aires. Hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, comienza su relato, y en cuanto al planteo de prescripción opuesto, adelanta que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532 confirman la postura asumida por la Agencia, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Cita Jurisprudencia.

Pone de resalto que, en materia de prescripción, devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal (T.O. 2011, modif. y ccs. ants.) que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año al que se refieren las mismas, siendo en el caso de los Agentes de Recaudación, el 1° de enero del año siguiente al vencimiento que las normas prevén para el ingreso de los importes omitidos de recaudar. En el particular, describe que el cómputo a los efectos de establecer la alegada prescripción comenzó a correr el 1° de Enero de 2011, para el período fiscal 2010, el cual se encontraba suspendido desde la fecha de intimación de pago del tributo operada con la notificación de la Disposición Delegada de marras que contiene la intimación al pago, practicada el 16 de Diciembre de 2015 (fojas 1261/1262), hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de

las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio. Cita jurisprudencia.

En torno a las inconstitucionalidades solicitadas, destaca que debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en esta instancia por disposición del artículo 12 del Código Fiscal.

En relación al pedido de unificación de los expedientes de la Firma, remite a lo expedido a fojas 1203 por el juez administrativo, ratificándolo en esta oportunidad, destacando que resultaría procedimentalmente más dificultosa en virtud del universo de clientes involucrados y respecto de los cuales giran las pruebas ofrecidas.

Advierte que a fin de arribar al ajuste cuestionado, existiendo hechos controvertidos, se dictó la Apertura a Prueba del procedimiento con fecha 29/07/2015 (fs. 530/536), destacando que el apoderado de la firma solicitó una prórroga de 30 días y el juez administrativo concedió la misma por 10 días hábiles y que conforme al informe pericial de fs. 1185/1190 se modificó parcialmente el ajuste.

Con relación al período probatorio concluye sosteniendo que los apelantes no han acreditado totalmente el efectivo ingreso del tributo reclamado por los contribuyentes directos y siendo suya la carga de la prueba, han actuado negligentemente respecto de la producción de la pericia contable admitida y no presentada.

En lo que respecta al cuestionamiento formulado en torno al método de lo devengado remite a lo expedido por el a quo a fojas 1208 y sgtes, observando que el Agente optó, al momento de la inscripción, por dicho método. Concluye, entonces que se trata de una disconformidad con el método aplicado sin ofrecer prueba que establezca el monto de las percepciones reclamadas siguiendo el método de lo percibido. Refiere a las quejas relacionadas con las notas de crédito y el monto de las operaciones celebradas con monotributistas precisando que el importe sobre el cual debe practicar el Agente las percepciones se ha determinado de conformidad con lo establecido en el artículo 342 de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 01/2004 y el tratamiento otorgado a las notas de crédito se ha realizado en concordancia con la Resolución Normativa Nº 10/2008.

Puntualiza que el Agente no ha arrimado prueba útil que avale su postura, por lo que su defensa se ciñe a manifestar sólo una discrepancia subjetiva con el ajuste efectuado.

Considera que, probada la falta de percepción resulta procedente la aplicación de la sanción por omisión impugnada. Cita artículo 61, segundo párrafo del Código de

marras y el Acuerdo Plenario N° 20/09 de este Cuerpo.

Agrega que para la aplicación de la multa no resulta necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción y que el Agente no puede eximirse por el solo hecho de expresar que ha cumplido con sus obligaciones fiscales de acuerdo a la interpretación que hace de las normas tributarias. Cita jurisprudencia.

Señala que lo propio sucede con la multa por defraudación, en tanto para su configuración solo basta la mantención de las percepciones más allá del vencimiento para su ingreso. Cita jurisprudencia conteste emanada de la SCBA.

Con relación a la multa aplicada ante la falta de presentación de las DDJJ, explica que también se trata de una infracción de tipo objetivo que se encuentra arancelada en el Código Fiscal, no incidiendo para su configuración la intencionalidad del Agente.

Rechaza el planteo relacionado a la inaplicabilidad de los recargos en tanto los mismos constituyen una medida accesoria de la obligación del agente - en el caso retener el tributo - no cumple una finalidad represiva o aflictiva que autorice a equipararlo a las sanciones, no tiene las características de una pena fiscal, pero resarce al fisco el ingreso extemporáneo de la obligación. Aclara que la Agencia no gradúa los mismos ni evalúa la conducta del Agente para su aplicación, como es el caso de las sanciones, se hallan establecidos en relación a la demora por el legislador. En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que el instituto reconoce su fuente en la ley (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal), y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquél. Soslaya que se trata de una obligación a título propio por deuda ajena y que los responsables no son deudores subsidiarios, sino ilimitados.

Señala que los responsables solidarios son aquéllos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de culpabilidad cuya ausencia se vislumbra en autos.

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.

Por lo expuesto solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal para el momento procesal oportuno.

II.- VOTO DEL DR. ÁNGEL C. CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC Nº 6026/15, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

1) Con relación a la **prescripción** invocada, suerte adversa corresponde predicar a la defensa de la parte. La apelante alega que en el presente se deben aplicar los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales los artículos 159, 160 y 161 del Código Fiscal.

Al respecto, y contrariamente a lo esbozado por el quejoso, considero que dicho planteo deviene abstracto en autos, ya que si la temática debe dirimirse a la luz de lo prescripto por los artículos del Código Fiscal, la prescripción no ha operado, por los fundamentos que expone en autos la Representante del Fisco.

Ahora bien, tendríamos que llegar a idéntica conclusión, si siguiéramos el complejo de antecedentes jurisprudenciales traídos, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); y asumida por la Suprema Corte bonaerense, a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

Decididamente me resulta refractaria tal solución. Ello así, entre muchos otros motivos, por la gran desvirtuación arriesgada bajo el entonces vigente Código Civil, para el que sería decenal el plazo de prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC).

Pero yendo a lo que aquí interesa, debe recordarse que el mismo criterio (prescripción decenal - artículo 4023 CC) ha sido aplicado por la jurisprudencia en relación con la determinación de las obligaciones del agente de recaudación (conforme Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/

Apremio Provincial", sentencia del 16.09.2008).

Y ello sin entrar a analizar el efecto suspensivo que bajo el artículo 3986 del entonces vigente Código Civil, entraña la notificación de la Vista de Diferencias (fs. 347/352), diligencia que entraña la puesta en mora efectiva, efectivizada el 29 de enero de 2014 (C.S. Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: "Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento"). Asimismo, posteriormente, el efecto que en el marco de la dispensa propuesta por el artículo 3980 del C.C. (actual artículo 2550 del C.C. y C.U.) genera la imposibilidad asumida por el Fisco de ejecutar su crédito, a raíz de la suspensión de la obligación de pago provocada por la interposición del recurso bajo tratamiento, el 19 de enero de 2016 (fs. 2 del alcance de fs. 1264.

En definitiva, es opinión de este Vocal, que la defensa de prescripción intentada no puede prosperar, lo que así declaro.

2) Adentrándome al análisis sobre las cuestiones de fondo introducidas, **comenzaré con la imputación de omisión de percepción**, en el entendimiento que el peso en estas actuaciones está relacionado en este extremo, con la carga probatoria en materia de ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes directos.

Que, se encuentra fuera de debate, al no haber sido objeto de agravio por la apelante, su condición de agente de percepción 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 N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de actuación durante el mismo. Todo esto incluso ya ha sido analizado y pormenorizadamente fundado por la fiscalización actuante y el juez administrativo en los considerandos del acto ahora apelado.

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

Siendo entonces una obligación sustantiva la que alcanza a estos sujetos, de lo hasta aquí dicho se desprende además que, el conocimiento de los plazos para realizar el depósito de lo recaudado es obligación específica del agente de percepción, así como la de actuar en los casos, formas y condiciones, contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda Contencioso Administrativa").

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

Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, la actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.

Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención.

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien 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. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido.

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

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

Volviendo al análisis del caso de autos, que el principio general, aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la "teoría de las cargas dinámicas de la prueba", siendo insoslayable que la Autoridad de Aplicación

cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras. El obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

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

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, informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados de la firma. A esta altura, es necesario advertir 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 documentado por el apelante y constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

De lo dicho precedentemente, y en el marco de la medida para mejor proveer dictada por esta Instrucción se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas con respecto a los clientes que presentaran declaración jurada y abonaran el impuesto de corresponderles, de acuerdo con el informe de fs. 1306/1312, así como de los accesorios y recargos que se aplicaran por tales omisiones, siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado 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, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae; lo que así voto.

Debe agregarse que cualquier especulación que pudiera efectuarse sobre la subsistencia de los recargos dispuestos (artículo 59 C.F.) chocaría con la extinción que sobre los mismos produjo la Ley N° 14.890.

Que en relación con los restantes clientes informados en la Planilla de fs. 1307/1312, y respecto de los cuales se aprecia un incumplimiento total o parcial de la presentación de las declaraciones juradas y pagos del impuesto, corresponde mantener el ajuste por las percepciones del impuesto omitidas, confirmando en este sentido, los accesorios y recargos que se dispusieran por tales omisiones, lo que así también voto.

Sin perjuicio de lo expuesto y en cuanto a lo alegado con relación a las notas de crédito y el monto de las operaciones celebradas con monotributistas, entiendo que el Fisco no se apartó de las disposiciones legales (Resolución Normativa Nº 10/2008 y modificatorias y artículo 342 de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/2004 y modificatorias), habiendo procedido conforme a derecho en estos puntos, ello sin perjuicio de la incidencia que sobre tales ajustes tenga lo decidido precedentemente.

3) En cuanto a la **defraudación fiscal** endilgada, se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata S.A.", fallado el 02/09/68,

publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre constitucional. Ahora bien, tal extremo no impide la existencia de particulares estructuras en lo que el legislador entienda como conductas disvaliosas en pos de generar y sancionar infracciones tributarias específicas. Tal especificidad es también una característica evidente y presente en el derecho tributario penal o infraccional. Tal es así, que ha dicho la Suprema Corte provincial *"...en la especie, al señalar la actora que a través de la doctrina elaborada por la Corte Suprema nacional resulta imprescindible la comprobación del elemento subjetivo para la configuración de la defraudación fiscal, desconoce que dicho Tribunal fijó el requisito genérico de la culpabilidad en materia de infracciones fiscales, comprensivo tanto del dolo como de la mera culpa (causa "Parafina del Plata", Fallos 271:297), y decidió sobre el dolo necesario para consumar la defraudación fiscal tipificada por una norma que exigía que la retención indebida fuese "fraudulenta" (causa "Usandizaga", sent. del 15-X-1981; "Jurisprudencia Argentina", 1982-111-388)..."* (S.C.B.A.; en causas B. 62.652 y B. 62.648, "Banco de la Pampa contra Provincia de Buenos Aires. Demanda contencioso administrativa", Sentencia del 30 de setiembre de 2009).

Sentado ello, corresponde aclarar que el apelante plantea dos defensas contra la pretensión fiscal. Mientras, en primer lugar, alega de forma totalmente injustificada que "...*la situación se explica atento que el concepto que figura en las facturas fue formalmente incluido atento la inscripción como agente de percepción; sin perjuicio de lo cual implicaba para los proveedores parte del precio de la venta, y no un plus agregado al mismo a los efectos de pago a cuenta del tributo.*" (sic), lo cual no merece mayor tratamiento, en la medida que de prosperar tal argumento, significaría no solamente convalidar el incumplimiento del Agente a sus obligaciones, sino también, el consecuente perjuicio fiscal, en la medida que esas operaciones implican, como lógica consecuencia, que los sujetos percibidos puedan tomarse dichos importes como pagos a cuenta en sus respectivas DDJJ.

En segundo orden, se presenta como agravio, la ausencia del elemento subjetivo necesario para configurar la infracción. Ante ello, debo dejar aclarado a esta altura que el artículo 62 del Código Fiscal contempla bajo la genérica denominación "defraudación fiscal", en sus dos incisos, ilicitudes diferentes: el inciso a) contempla la realización, por parte de los contribuyentes, responsables o terceros, de cualquier hecho, omisión, simulación, ocultación o maniobra con el propósito de producir la evasión total o parcial de obligaciones fiscales y el inciso b) el mantenimiento en su poder de impuestos retenidos o percibidos por los agentes de recaudación, después de haber vencido cierto plazo en que debieron ingresarlos al Fisco. Resulta

importante advertir al apelante que la defraudación del Agente de Recaudación se constituye por un elemento material u objetivo, consistente en el mantenimiento del dinero fiscal en su poder luego de vencido cierto plazo fijado para su depósito, y que la retención o percepción se pueda imputar al agente. La infracción prevista en el inciso b), más arriba citado, no requiere la concurrencia de las circunstancias enunciadas en el inciso a) de la misma norma. (En idéntico sentido S.C.J.B.A.: B 62.652, "Banco de La Pampa", del 30-9-2009; "Safontas de Schmidt" del 18-5-2011, y recientemente en la causa B63.340, caratulada "Renault Argentina S.A. c/ Provincia -de Buenos Aires s/ Demanda contencioso administrativa" del 27-05-2015).

Desde antiguo la Suprema Corte de la Provincia tiene dicho que la defraudación fiscal del Agente de Recaudación del Código Fiscal establece al menos una presunción "juris tantum"de la intencionalidad nacida de la omisión del depósito en tiempo oportuno, del impuesto retenido o recaudado (S.C.B.A., Causas B 49.133, "La Perseverancia del Sur", Sentencia del 19-08-1986; Causa B 49.344, "Giles Cereales S.R.L.", Sentencia del 16-09-1986; Causa B 49,181, "Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada", Sentencia del 28-11-1986).

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

Por lo expuesto hasta aquí, entiendo que se encuentra correctamente endilgadas las figuras de Omisión y Defraudación Fiscal, ante las conductas acreditadas por el Fisco.

4) 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 al Sr. Héctor Miguel Di Doménico, en su carácter de presidente del directorio social, durante el período 01/01/2010 a 19/04/2010, según se acredita con la documentación societaria de fs. 84/99 (actas de directorio y asamblea y acto constirutivo).

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 de 25 años de vigencia (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 considerarla inaplicable al caso, 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 del recurso de apelación en tratamiento, como asimismo el descargo oportunamente presentado por derecho propio por el Sr. Di Doménico (vide fs. 1/11 del Alcance Nº 2 anexado a fs. 515, 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 administra, 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.

5) Con respecto a los **recargos** establecidos por el articulo 59 del Codigo Fiscal, corresponde advertir en primer lugar que corresponderá detraer de su base de calculo, aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley Nº 14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente

reclamada en autos. Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su articulo 1°: "*...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y de Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas ... Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aún las que se encuentren en proceso de fiscalización, en discusión administrativa...*" Asimismo, a través de su articulo 2° dispone: "*En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8°, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley...*".

Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo.

En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, solo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen de regularización en cuestión, aun en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.

En consecuencia, los recargos del art. 59, deberán aplicarse sobre la porción de reclamo subsistente.

Por lo demás, cabe señalar que de manera alguna la aplicación de esta segunda sanción pecuniaria implica una violación a principio penal o constitucional alguno. Ha de recordarse que el propio art. 59 del CF (t.o. 2011) establece en su parte pertinente: "*..La aplicación de los recargos no obsta a lo dispuesto en los artículos 61 y 62 de este Código y la obligación de pagarlos subsiste a pesar de la falta de reserva por parte de la Autoridad de Aplicación al recibir la deuda principal...*".

Claramente entonces se concluye que en esta instancia no existe el mínimo resquicio que permita el apartamiento del juzgador en el marco de competencia jurisdiccional —acotada- que tiene asignada este Tribunal (conf. Art. 12 del CF y 14 de la Ley Organica TFA).

Ahora bien, mas allá de cerrarse la discusión del punto en este ámbito del modo expuesto, corresponde señalar que la aplicación de los recargos no importa necesariamente la violación al principio "*non bis in idem*", en tanto entiendo que la doble persecución vedada constitucionalmente es aquella que se efectúa en forma sucesiva (un mismo hecho ya juzgado y castigado), mas no cuando se trata de aplicación simultanea de penalidades (conf. argumento del Dr. Boggiano en causa "Moño Azul S.A.", CSJN del 15/4/93), siendo esta ultima la situacion que aquí se presenta (en igual sentido, Sala I en autos "AURELIA SACIF.", Sentencia del 03/11/2016; en autos "COOP. AGROP. LTDA. DE CARABELAS', Sentencia del 15/06/2018, entre otras).

6) En relación al **beneficio de litigar sin gastos** solicitado por el recurrente, es necesario resaltar el acceso gratuito a la jurisdicción de este Tribunal, toda vez que no debe tributar tasa administrativa alguna a efectos de interponer el Recurso de Apelación previsto en el artículo 115 inc. b) del Código Fiscal T.O. 2011. Razón por la cual debe desestimarse este pedido en el marco de la actuación de este Tribunal, lo que así finalmente declaro.

7) 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 por el Dr. Emilio Sarmiento en carácter de apoderado de la firma FRIGORÍFICO DE LA COSTA S.A. y como letrado patrocinante del Sr. Héctor Miguel Di Doménico, quién se presenta por derecho propio, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6026/15, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a la citada Agencia que practique nueva liquidación, conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III Punto 2) de la presente; **3°)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 12° del acto apelado, solo con relación a las sanciones dispuestas por sus artículos 5°, 6°, 7° y 9°; **4°)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar la multa por omisión, los intereses y los recargos de ley, sobre las resultas de la nueva liquidación ordenada.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, corresponde establecer si -a partir de los

agravios incoados por la parte apelante- la Disposición Delegada SEFSC Nº 6026/15, se ajusta a derecho.

Así, debo señalar en primer término que comparto el rechazo resuelto por mi colega preopinante, respecto de la prescripción planteada por la apelante contra la vigencia de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación (punto 1 del Considerando III de su voto).

En este sentido, destaco que, en mi voto para la causa "Total Austral S.A. Sucursal Argentina" (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217; a cuyas consideraciones remito en honor a la brevedad), he tenido oportunidad de pronunciarme en torno al régimen jurídico aplicable al caso y la limitación de las potestades locales a la hora de regular la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada "Cláusula de los Códigos" (Conf. artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional).

Conforme ello, y teniendo en consideración que, en casos como los de autos (determinación de oficio de las obligaciones fiscales de un agente de recaudación, por el período 2010) corresponde aplicar el plazo decenal de prescripción contemplado en el artículo 4023 del Código Civil (y no el quinquenal previsto en el artículo 4027 Inc. 3 de dicho código; Ley N° 340) computado desde el vencimiento previsto para la presentación de las declaraciones juradas vinculadas a cada una de las posiciones fiscales determinadas (esto es, enero a diciembre de dicho año), debe rechazarse el planteo formulado, toda vez que la Disposición Delegada SEFSC Nº 6026/15 fue notificada el 16 de diciembre del año 2015 (conforme surge de la constancia agregada a fojas 1261). Esto es, en tiempo oportuno; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, debo seguidamente señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, bajo los puntos 2 (ingreso del tributo reclamado por parte de los contribuyentes directos de tal gravamen), 3 (defraudación del agente de recaudación), 5 (recargos; sin perjuicio de señalar que, a juicio del suscripto, el rechazo del planteo por el cual se alega la vulneración de la garantía del *non bis in idem* se impone como consecuencia de la estricta aplicación de la norma involucrada -artículo 59 del Código Fiscal- y la incompetencia de este Tribunal para analizar y, eventualmente, declarar la inconstitucionalidad de las leyes -Conf. artículos 12 de dicho código y 14 de la Ley Orgánica TFABA-), 6 (beneficio de litigar sin gastos) y 7 (reserva del caso federal), de su voto; lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos de conformidad con lo dispuesto por los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente (punto 4 del voto de la instrucción), advierto que,

dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso -en los términos previstos por los artículos 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70- la doctrina fijada por la SCJBA en autos "Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión" (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, "Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71078) y "Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente "Distribución Masiva S.A." (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de "economía procesal".

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el "subjetivo" -atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente- y, por el otro, el carácter "subsidiario" del reclamo de pago de la obligación resultante -intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo-.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado, concluyeron que los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Emilio Sarmiento, en carácter de apoderado de la firma "Frigorífico de la Costa S.A.", y por el Sr. Héctor Miguel Di Doménico, por su propio derecho, con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6026/15, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Ordenar a la citada agencia que practique una nueva liquidación del gravamen determinado, conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, punto "2", del voto de la instrucción. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante mediante el artículo 12 de la referida disposición. **4)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, el acto recurrido a este Tribunal, con el alcance expuesto en el voto de la instrucción.

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 al Recurso de Apelación interpuesto por el Dr. Emilio Sarmiento en carácter de apoderado de la firma FRIGORÍFICO DE LA COSTA S.A. y como letrado patrocinante del Sr. Héctor Miguel Di Doménico, quién se presenta por derecho propio, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6026/15, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a la citada Agencia que practique nueva liquidación, conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III Punto 2) de la presente; **3°)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 12° del acto apelado, solo con relación a las sanciones dispuestas por sus artículos 5°, 6°, 7° y 9°; **4°)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar la multa por omisión, los intereses y los recargos de ley, sobre las resultas de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.12.12 14:19:49 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.12.12 18:10:44 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MATINATA Jorge Saverio
Date: 2023.12.15 19:04:32 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

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

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2023.12.19 11:48:50 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: 2023.12.19 11:49:01 -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-2023-51787545-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 19 de Diciembre de 2023

Referencia: "FRIGORÍFICO DE LA COSTA S.A." - 2360-0363390/11

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2023-51780909-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el Nº 4677.

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: 2023.12.19 12:04:02 -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: 2023.12.19 12:04:03 -03'00'