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-2023-52623266-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 26 de Diciembre de 2023

Referencia: VIÑUELA Y CIA SCA 2360-59464/13

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0059464, año 2013, caratulado **"VIÑUELA Y CIA SCA".**

Y RESULTANDO: Que llegaron a esta instancia las presentes actuaciones, con motivo del recurso de apelación articulado a fojas 1/35 del Alcance 4 que corre como foja 1921, por los Sres. Emilio López, en calidad de apoderado de la firma "VIÑUELA y CIA. S.C.A.", y los Sres. Angel Daniel VIÑUELA y Alfredo VIÑUELA, por derecho propio, todos con el patrocinio letrado del Dr. Ricardo Daniel TAPIA, contra la Disposición Delegada N° 1197, dictada por el Departamento de Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.), con fecha 20 de marzo de 2017. Que mediante la citada Disposición, obrante a fojas 1811/1830, se determinan las obligaciones fiscales de la firma "VIÑUELA y CIA. S.C.A.", CUIT 30-52917831-6, en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes a los meses de enero a diciembre 2012. Por su artículo 3°, se establecen los montos de las percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que totalizan la suma de Pesos novecientos mil quinientos veintiséis con treinta y seis centavos ($ 900.526,36) con más los accesorios del artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y modificatorias). En el artículo 4° se establece los montos de las percepciones efectuadas y no ingresadas al Fisco, que totalizan la suma de Pesos veinticinco mil doscientos cincuenta y ocho con treinta y ocho centavos ($ 25.258,38) con más los accesorios del artículo 96 citado. Por su artículo 5°, se aplica una multa equivalente al sesenta y cinco por ciento (65%) 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, por haberse constatado la infracción de "Defraudación Fiscal", prevista y penada en el artículo 62 inciso b) del mencionado plexo legal.

Mediante el artículo 8°, 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 inciso f) del Código Fiscal.

Por último, por su artículo 10 se declara la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago de los gravámenes determinados, sanciones e intereses, a los Sres. Ángel Daniel Viñuela y Alfredo Viñuela, atento a lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del citado plexo fiscal.

A fs. 1930 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del CF) y a fs. 1932 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. 1935, se da traslado del Recurso de Apelación a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días, con remisión de las actuaciones, para que conteste agravios y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 1937/1940 articulación de cuestión previa por parte de dicho Organismo y a fojas 1941/1947, su alegato.

A fs. 1950 se ordena dar traslado de la cuestión previa interpuesta (sin presentación alguna de parte interesada) y a fs. 1955/1957 obra Sentencia de esta Sala de fecha 27 de diciembre de 2017, Registro Nro. 3941, desestimando el planteo articulado por la Representación Fiscal y declarando la competencia de este Cuerpo.

A fs. 1964, se hace saber que por Acuerdo Extraordinario Nº 88/2018, la instrucción de la causa queda a cargo de la Vocalía de 8va. Nominación, manteniéndose la radicación en Sala III.

A fs. 1967 se provee el ofrecimiento probatorio, teniéndose por agregada la documental acompañada y con relación a la prueba informativa ofrecida, se reconduce, 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 I han presentado sus declaraciones juradas y pagado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de las posiciones enero a diciembre de 2012, obrando a fs. 1971/1977, la respuesta del Organismo.

Finalmente, mediante providencia de fojas 1978, 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 la Dra. Irma Gladys Ñancufil ha sido designada Conjueza (conforme Ac. Ord. Nº 59/22 y Ac. Ext. N° 102/22); se tiene por cumplida la medida ordenada a fojas 1967 y consentida que fuera la integración de la Sala, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículo 126 del Código Fiscal t.o. 2011).

Y CONSIDERANDO: **I.-** Mediante el recurso de apelación interpuesto, los recurrentes comienzan por reconocer la existencia de las percepciones efectuadas y no ingresadas al Fisco (determinadas en el artículo 4º del acto recurrido), afirmando que las mismas serán ingresadas mediante acogimiento a un plan de pagos que contiene la condonación de recargos y multas.

Sobre las percepciones no efectuadas, destacan que no existió perjuicio fiscal y que los contribuyentes directos ingresaron los tributos reclamados en el artículo 3º de la Disposición apelada, cuyos importes niegan adeudar. Se agravian sobre la particularidad de exigir al Agente de marras el ingreso de un tributo ajeno, reprochando la postura facilista del Fisco y su rigorismo formal, argumentando la necesidad de un cambio de criterio en búsqueda de la verdad material, toda vez que para conocer si los impuestos fueron ingresados a las arcas fiscales, la Autoridad de Aplicación cuenta con su base de datos a tales fines.

En tal sentido, sostienen que se vulnera el derecho de defensa, el debido proceso y el principio de carga dinámica de la prueba, ante la dificultosa prueba requerida al Agente para acreditar el ingreso por parte de los contribuyentes directos, dando lugar asimismo a un enriquecimiento sin causa por parte de la Agencia. Resaltan que los contribuyentes directos no cumplen con la contestación de los oficios porque carecen de sanción alguna, siendo a su vez costoso para ellos acompañar copias certificadas o certificación contable a fines de acreditar la presentación de sus declaraciones juradas y pagos.

Plantean la improcedencia de los intereses y recargos, por cuanto no existe mora imputable a la empresa. Así también, sostienen la existencia de error excusable como causal eximente de la aplicación de intereses y recargos, ante la ausencia de configuración del elemento subjetivo (intención) por parte del Agente, siendo aplicable lo normado por el art. 509 del Código Civil (Ley 340).

A su vez, plantean la inconstitucionalidad de los recargos, solicitando se declare la nulidad del acto con relación a los mismos por imputación de una norma (art. 59 inc. "f") no vigente en el período fiscal aquí cuestionado (2012), ello en razón del principio de irretroactividad de las leyes.

En torno a la aplicación de la multa por omisión, solicitan su reducción proporcional una vez obtenido el resultado de la prueba a producirse tendiente a demostrar el ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes directos.

Entienden, respecto a la solidaridad endilgada a los socios de "VIÑUELA Y CIA. SCA", que es absolutamente ilegítimo e improcedente responsabilizar de manera automática u objetiva por el solo hecho de ocupar un cargo en la persona jurídica sin analizar la actuación personal de los socios respecto a las supuestas obligaciones incumplidas. Consideran que el ordenamiento local no puede contrariar la Ley Nacional 19.550, en la cual se limita expresamente la responsabilidad de administradores y/o representantes de los entes sociales, salvo culpa grave o dolo, los cuales ninguno está presente en autos.

Citan jurisprudencia, adicionando que se trata de una responsabilidad de tipo represivo, propia del derecho penal, por lo cual reiteran que es menester que los incumplimientos le sean imputables a los socios a título de dolo o culpa.

Por último, plantean que tanto en el presente caso, como también en todas las actuaciones contra Agente de Recaudación, ARBA incumple con las previsiones contenidas en el art. 54 de la Ley de Procedimiento Administrativo que le imponen realizar de oficio o a pedido de parte, los actos de instrucción adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos o datos en virtud de los cuales deba dictarse resolución, por lo cual, consideran que existe una diáfana denegación de justicia y nulidad.

Con cita en doctrina y jurisprudencia, ofrecen prueba informativa tendiente a comprobar el ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes directos.Arguyen que comprobada la inexistencia de la deuda reclamada en el artículo 3° del acto en crisis, se extinguen también las obligaciones accesorias, sin perjuicio de lo cual realizan una profundización del concepto de accesoriedad y de la naturaleza de los recargos, dejando planteada la inconstitucionalidad de los mismos.

Con relación a las multas impuestas, hacen saber que las mismas se extinguirán por acogimiento a planes de pagos, los cuales denunciaran en autos.

Ofrecen prueba documental, instrumental e informativa.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, comienza su relato, y en cuanto a la pretensión nulificante del acto fundada en la aplicación del art. 54 de la Ley de procedimiento administrativo, ante la imposibilidad de cumplimiento de requerimientos de información por los contribuyentes directos, se expresa por su improcedencia señalando que la firma fue fiscalizada en su carácter de Agente de recaudación, siendo suya la carga de la prueba sobre los hechos que alega, no

pudiendo desligarse de la misma argumentando que la agencia cuanta con los medios para hacerlo, siendo impropio realizar una fiscalización a cada uno de los contribuyentes con quienes realizó operaciones.

Agrega que a la Agencia le basta con acreditar que la firma ha omitido actuar como agente de recaudación y que es el mismo agente quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción, lo cual en autos no se halla acreditado.

Recuerda que no obstante ello, en las presentes el Agente ofreció prueba informativa y pericial contable y justamente siendo dicha información la posee la Agencia, se recondujeron las mismas mediante medida para mejor proveer a ser producida por el perito oficial. Por lo que considera que la nulidad articulada no puede tener asidero.

Con relación a la queja sobre el Informe Nº 208/06, se remite a los considerandos del acto apelado y señala que mediante la producción de la medida para mejor proveer dictada, se verificó que los apelantes no han acreditado el efectivo ingreso por parte de los contribuyentes directos, ni desvirtuado las percepciones efectuadas y no ingresadas al Fisco correspondientes a los períodos 1 a 12 del año 2012, encontrándose en consecuencias tipificadas las figuras de omisión y defraudación fiscal. Sobre la aplicación de la multa por omisión, aduce que no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor y señala que por más que el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones.

En relación a la defraudación fiscal y su configuración, cita jurisprudencia advirtiendo que el dinero en cuestión no le pertenecía al Agente, motivo por el cual debió ingresarlo en tiempo oportuno a las arcas fiscales. Agrega que ha sido el Agente quien ha optado por el método de lo devengado y que no demostró no haber percibido a las fechas de vencimiento respectivas, tal como se afirmó en el escrito recursivo.

En cuanto a la aplicación de intereses, aclara que los mismos son de tipo resarcitorios, constituyendo una reparación pecuniaria por la privación de los fondos que se vio imposibilitado de disponer el Fisco, por falta de ingreso en término del impuesto, y de allí que no se requiera prueba de culpabilidad en el accionar del sujeto.

Con relación a los intereses y recargos, manifiesta que tampoco puede alegarse la figura de error excusable, en tanto la conducta reprochable fue verificada

expresamente.

En relación a los agravios dirigidos a cuestionar la responsabilidad solidaria endilgada a los directos, sostiene que el juez administrativo acertadamente ha resuelto la cuestión con estricta sujeción a su norma madre que resutla ser el Código Fiscal, destacando que la facultad de apartamiento sobre las normas de solidaridad que contiene la Ley de Sociedad Comerciales (19.550), encuentra fundamento constitucional válido en el art. 121 de la Constitución Nacional.

Para desestimar los planteos traídos, agrega que la responsabilidad solidaria 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, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente de aquél, en tanto se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena.

Explica que la normativa local, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, estableció una presunción legal, previendo que la prueba del ejercicio del cargo durante los períodos ajustados acreditan tal extremo, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, quienes en el presente caso no han producido actividad al respecto, por lo que solicita se confirme el acto apelado, aclarando finalmente que en esta jurisdicción provincial, la responsabilidad solidaria no reviste el carácter de subsidiaria.

Sobre los planteos de inconstitucionalidad de las normas que preveen la aplicación de recargos, recuerda que por expresa prohibición del art. 12 del ordenamiento fiscal local, resulta ser una cuestión vedada a la presente instancia revisora.

Por todo lo expuesto solicita se desestimen los agravios interpuestos y se confirme en un todo el acto recurrido.

III.- 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 N° 1197/2017, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

1) Con relación al agravio de nulidad articulado, suerte adversa corresponde predicar a la defensa de la parte.

Sabido es que, si bien no de manera taxativa, el artículo 128 del Código Fiscal, circunscribe de alguna manera el ámbito de procedencia de la nulidad, citando los artículos 70 y 114, donde además detallan cuáles son los requisitos ineludibles que debe contener una Resolución a fin de que cause efectos jurídicos y no se encuentre

viciada por ausencia de requisitos formales o sustanciales.

Los apelantes discrepan fundamentalmente con el actuar del Fisco por la carga de la prueba que le hace pesar sobre sí para acreditar el ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes directos y por la falta y/o ausencia de búsqueda de la verdad material por parte de la Agencia, aspectos sobre los cuales profundizaré aún más en el "Considerando" siguiente, destacando previamente que no se advierte violentado el derecho de defensa de los recurrentes ni afectada la validez del procedimiento administrativo y del acto en crisis.

Al respecto, debo subrayar que no puede obviarse que el organismo recaudador procedió a ordenar la apertura a prueba de las actuaciones con una medida para mejor proveer (fojas 239/244), ello con el fin de tornar conducentes los medios propuestos en los términos de la parte apelante. Asimismo, en la misma Disposición la Autoridad de Aplicación designó a un perito de oficio, a los fines que una vez producido el diligenciamiento de oficios, proceda a constatar y auditar la información que fuere aportada con la base de datos de la Agencia, rectificando el ajuste, confeccionando nuevos papeles de trabajo y formularios R-341 (fojas 1792 y 1793/1799, respectivamente). Asimismo, en el marco de las presentaciones realizadas por el agente, la Autoridad de Aplicación dictó la Providencia 36/2016 (fs. 1390) brindando las explicaciones del caso para desestimar una solicitud de intervención de ARBA en el diligenciamiento de oficios, haciendo lugar a su vez a la prórroga del período probatorio peticionada.

Dichas circunstancias lucen suficientes para considerar que el obrar fiscal no puede provocar desmedro irreparable alguno a la parte, siendo oportuno recordar las facultades propias del Juez Administrativo, para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por la recurrente durante el procedimiento determinativo, pudiendo incluso desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código procesal.

A su vez, tal como expresé in re "INDUSTRIAS GUIDI S.A.C.I.F", del 23/11/2017, Reg. 2098 de la Sala I: *"...En efecto, ...el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de la prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en todo el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito..." (C.S.J.N, Sentencia del 16 de diciembre de 2008, en autos "Formosa, provincia de (Banco de la Pcia. De Formosa) c/ Dirección General impositiva s/\ impugnación de la resolución 604/99 (DV RRRE)'). "...En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para*

configurar un vicio de tal entidad como para afectarla validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades, este Tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 2672393; 2731134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)..." (C.S.J.N..., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: "Hidroinvest S.A. (TF 19.368) c/ D.G.I.")...". En igual sentido me he expresado en autos "ARCA DISTRIBUCIONES S.A.", Sentencia del 29 de diciembre de 2017, Registro 2113 de la Sala I.

Es claro entonces que no puede reconocerse vicio o desmedro alguno en el proceder o en el acto en crisis, que claramente cuenta con los elementos necesarios que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación.

En consecuencia, no siendo los motivos esgrimidos por los apelantes constitutivos de aquellos extremos necesarios para decidir una nulidad, entiendo que el acto dictado resulta ajustado a derecho, lo que así se declara.

2) Adentrándome al análisis sobre las cuestiones de fondo introducidas, **comenzaré con la imputación de omisión de percepción**, brindando tratamiento sobre 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 firma 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 -mediante una medida para mejor proveer- a la propia Agencia de Recaudación, informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados de la firma (fs. 1967). 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. 1971/1977, 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, tal como me referiré más adelante.

Que en relación con los restantes clientes informados en la Planilla de fs. 1972/1977, 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.

3) En cuanto a la **defraudación fiscal** endilgada, su determinación y multa obrante en los arts. 4º y 6º de la Disposición Delegada N° 1197/2017, cabe aclarar que los apelantes han reconocido la imputación fiscal y no han presentado agravio al respecto, por lo que corresponde confirmar en este aspecto el acto administrativo. Tampoco se acredita en autos, intento de regularización ni acogimiento a plan de pagos alguno, a pesar de los dichos de los apelantes al respecto.

4) En cuanto a la alegada **inexistencia de mora imputable y error excusable** invocado para eximirse el Agente de Percepción de la aplicación de intereses, recargos y la responsabilidad solidaria declarada, he de adelantar su palmaria improcedencia, en primer lugar por cuanto no se visualiza eximente alguno para la

omisión en que incurriera la firma de marras. A su vez, advierto que dichos planteos se presentan, contradictoriamente, con total prescindencia de lo acontecido con relación a las percepciones realizadas y no depositadas hasta la fecha al Fisco, ello a pesar de su reconocimiento en el escrito recursivo, lo que determina ahora la suerte adversa de cualquier eximente invocado y la confirmación de tales institutos, tal como me explayaré puntualmente a continuación.

4.- I) En cuanto a los **intereses** aplicados se advierte que el Código Fiscal ha establecido los intereses resarcitorios en su artículo 96, que establece: *"La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%). Dicho interés será establecido por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual..."*

De la norma transcripta surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. En relación con la constitución en mora del contribuyente, cabe puntualizar que es necesario la concurrencia de los elementos formal y subjetivo, debiendo el sujeto obligado demostrar la inimputabilidad. El mentado elemento formal está configurado por el mero vencimiento del plazo estipulado, es decir se establece la mora automática. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se *"...devengará sin necesidad de interpelación alguna..."*. El elemento subjetivo se refiere a la inimputablidad del deudor. Éste, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar que la misma no le es imputable (v.gr. caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor), lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida. Es decir, la ponderación del referido elemento subjetivo da lugar a la exoneración del contribuyente deudor en el punto que logre probar que la mora no le es imputable, circunstancia que no ha sido demostrada en autos (Conf. Sala III "Cimaq S.R.L." de fecha 15/08/01, Sala II "Tren de la Costa S.A. del 5/12/02; Sala III in re "MICROMAR S.A. DE TRANSPORTE S/ CONCURSO PREVENTIVO" del 14 de abril de 2005, Registro 557).

Tal doctrina ha sido expresamente confirmada por la Corte Suprema de Justicia de

la Nación al sentenciar la causa "CITIBANK N.A. c/ D.G.I" (01/06/2000).

En virtud de lo expuesto, y siendo que el Agente no ha desmostrado la inimputabilidad, debe confirmarse los intereses de ley, aunque obviamente solo han de aplicarse sobre los importes aquí confirmados, lo que así se declara.

4.- II) Respecto a los **recargos** aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, es de ver que sin perjuicio que los apelantes invocan la nulidad e irretroactividad de la ley, la previsión contenida en el último párrafo de dicha norma que dispone la obligación de abonar recargos incluso cuando el gravamen sea ingresado por el contribuyente directo y/u otro responsable, no ha sido incorporada por la Ley Impositiva Nº 14.653 (para el año 2015) tal como sostuvieren lo recurrentes, sino que la misma previsión legal se encuentra incorporada en el Código Fiscal desde antaño (t.o. 2004), y de allí que corresponda desestimar los agravios interpuestos en tal sentido.

Sin perjuicio de ello, a pesar de lo expresamente previsto por el artículo en cuestión, corresponderá detraer de la base de cálculo 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 artículo 1°: *"...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y 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, aun las que se encuentren (...) en discusión administrativa..."*. Asimismo, a través de su artículo 2º 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.

Que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata S.A.", fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, sólo 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 en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.

En consecuencia, tanto la sanción del artículo 61 como los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, deberán aplicarse sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así voto.

Por lo demás, en cuanto al planteo de la inconstitucionalidad de los recargos, debe recordarse que su tratamiento se encuentra vedado a este Cuerpo por expresa aplicación de los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70.

4.- III) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 5° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos 316:1313; causa "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771"; Fallos 322:519, en causa "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c. D.G.I"). Y este sentido, recuerdo que el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una

razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524). Pero dicho error debe ser probado y, además, invocado en forma precisa, no genérica, lo cual no ocurrió en el caso donde lo que hubo fue una decisión empresaria de no actuar en el carácter legalmente exigido, omitiendo practicar percepciones en la totalidad de las operaciones auditadas. Y si bien la pena ha de aplicarse solo sobre la porción de reclamo subsistente, no se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado.

Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139).

5) En cuanto al instituto de la **responsabilidad solidaria** endilgada a quien voluntariamente asumieron por convención societaria, bajo regulación legal la administración de la empresa en carácter de socios comanditados, 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", 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 TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA 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 de la empresa en su carácter de socios comanditados, no ha sido discutida por los apelantes. 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. Ángel Daniel Viñuela y Alfredo Viñuela, en su carácter de administradores de la empresa, conforme documentación societaria de fs. 16/41.

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 rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de 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 del recurso de apelación en tratamiento, presentado por derecho propio por los solidarios, de donde surge el ineludible conocimiento de los responsables (descripto en primera persona) de todo lo actuado por la empresa que administran, tanto en el período de ajuste como durante todo el procedimiento de autos, circunstancia que me lleva a recordar lo sucedido con relación a las percepciones realizadas y no depositas al Fisco, lo que determina tal como sostuve al inicio del presente (4) la improcedencia de cualquier eximente, y que con relación a la responsabilidad solidaria cuestionada, me lleva a señalar que de manera alguna puede sostenerse, ante dicho accionar y consumación de "infracción defraudatoria", 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 igual sentido, en autos "QUICK NESS S.R.L.", Sentencia del 29 de abril de 2022, Registro 3252).

A lo expuesto cabe agregar, en el caso del Sr. Alfredo Viñuela, la suscripción de las

declaraciones juradas de la firma como agente de percepción, anexadas a fs. 81/95, extremo que termina de acreditar su involucramiento absoluto en la administración impositiva de la empresa.

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.

De esta manera dejo expresado mi voto.

POR ELLO, VOTO: **1°)** Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por los Sres. Emilio López, en calidad de apoderado de la firma "VIÑUELA y CIA. S.C.A.", y los Sres. Angel Daniel VIÑUELA y Alfredo VIÑUELA, por derecho propio, todos con el patrocinio letrado del Dr. Ricardo Daniel TAPIA, contra la Disposición Delegada N° 1197/2017. **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 2) de la presente. **3°)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 10 del acto apelado, solo respecto del pago de las sanciones dispuestas por sus artículos 5°, 6° y 8°. **4°)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar intereses y sanciones 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, a partir de los agravios incoados por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1197/17, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos por el Dr. Ángel C. Carballal, adhiero a lo resuelto bajo los puntos 1 (nulidad), 2 (ingreso del gravamen por parte de los contribuyentes directos), 3 (multa por defraudación fiscal del agente), 4 (ausencia de mora culpable y error excusable como eximentes de los intereses y recargos), 4 I (intereses), 4 II (recargos) y 4 III (multa por omisión), de su voto; lo que así declaro.

Por su parte, 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 5 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 a los apelantes; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto

por los Sres. Emilio López, en calidad de apoderado de la firma "VIÑUELA y CIA. S.C.A.", y Ángel Daniel Viñuela y Alfredo Viñuela, por sus propios derechos, todos con el patrocinio letrado del Dr. Ricardo Daniel Tapia, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1197/17. **2)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de noventa (90) días, practique una nueva liquidación del gravamen determinado, en los términos descriptos en el Considerando III, punto "2" del voto de la instrucción. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida mediante el artículo 10 del acto apelado a los recurrentes. **4)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada, con el alcance expuesto en el voto de la instrucción.

VOTO DE LA DRA. IRMA GLADYS ÑANCUFIL: Que , atento a los fundamentos esgrimidos, por el Sr. Instructor, el Dr. Angel Carlos Carballal, me adhiero con mi voto, dejándolo así expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por los Sres. Emilio López, en calidad de apoderado de la firma "VIÑUELA y CIA. S.C.A.", y los Sres. Angel Daniel VIÑUELA y Alfredo VIÑUELA, por derecho propio, todos con el patrocinio letrado del Dr. Ricardo Daniel TAPIA, contra la Disposición Delegada N° 1197/2017. **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 2) de la presente. **3°)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 10 del acto apelado, solo respecto del pago de las sanciones dispuestas por sus artículos 5°, 6° y 8°. **4°)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar intereses y sanciones sobre las resultas de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.12.26 12:15:33 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.12.26 16:23:44 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ÑANCUFIL Irma Gladys
Date: 2023.12.26 19:11:40 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Irma Gladys Ñancufil
Conjueza Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2023.12.26 19:44:30 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: 2023.12.26 19:44:33 -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-2023-52623648-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 26 de Diciembre de 2023

Referencia: "VIÑUELA Y CIA SCA " - 2360-59464/13

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2023-52623266-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el N° 4683.

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: 2023.12.26 19:51:10 -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: 2023.12.26 19:51:13 -03'00'