



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Expediente número 2360-096083/2014, caratulado “COSTANZO HNOS S.R.L.”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-096083, año 2014, caratulado “**COSTANZO HNOS S.R.L.**”.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fojas 1/19 del Alcance N° 1 agregado a fojas 7676 por el Sr. Alejandro Costanzo por su propio derecho y como socio gerente de la firma “**COSTANZO HNOS S.R.L.**”, y la Sra. Dora Márquez, por su propio derecho, todos con el patrocinio del Cr. Jorge A. Liberman, contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 555, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 7 de junio de 2017.

Por el acto citado, obrante a fs. 7593/7631, se determinan las obligaciones fiscales de la firma **COSTANZO HNOS S.R.L.** (CUIT 33-65197123-9) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), en lo referente al año 2011 (enero a diciembre), estableciéndose los montos de percepciones omitidas y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos cuatro millones setenta y nueve mil novecientos veintidós con sesenta y tres centavos (\$ 4.079.922,63), y de las percepciones efectuadas y no ingresadas durante el mes de febrero (2° quincena) de 2011, que ascienden a Pesos seiscientos cincuenta y tres con sesenta y siete centavos (\$ 653,67). Asimismo, se aplican sendas multas, del 55% del valor del impuesto omitido, por haberse constatado en los periodos involucrados la comisión de la infracción por prevista y penada por el artículo 61, 2° párrafo, y otra del 300% por haber incurrido en la figura de Defraudación Fiscal, prevista y penada en el artículo 62 inc. b), ambos del Código

Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y modificatorias). Se establece por último, la responsabilidad solidaria e ilimitada de los Sres. Alejandro F. Costanzo y Dora Beatriz Márquez, socios gerentes de la firma, de conformidad con los artículos 21 inc. 2 y 4, 24 y 63 del mismo plexo legal.

A fojas 7695 se elevan las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), y a fojas 7698 se informa que la Instrucción de la causa se adjudica a la Vocalía de 1ra. Nominación, radicándose en la Sala I.

Que, a fs. 7702 se procede a dar traslado a la Representación Fiscal del Recurso de Apelación articulado para que conteste agravios, acompañe y/u ofrezca prueba y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fs. 7703/7713 el respectivo responde.

A fojas 7716/7719 el apelante invoca "hecho nuevo", dándose traslado del mismo a la Representación Fiscal, obrando el conteste a fs. 7723/7726. Por su parte, a fs. 7820 y en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley N° 7603/70 (arts. 15 y 20 inc. a) apart. 3), como Medida para Mejor Proveer, se solicita a ARBA/Representación Fiscal que informe, sobre un listado de contribuyentes individualizados (clientes de la empresa de autos), si han presentado las declaraciones juradas para las posiciones correspondientes al período fiscal 2011 - enero a diciembre- y abonado las mismas, en caso de corresponder. A fs. 7827/7871 se anexa la respuesta brindada por el Organismo Fiscal.

Paralelamente, habiéndose detectado la existencia de acogimiento parcial por parte de la firma de marras al régimen de regularización previsto por la Resolución Normativa ARBA N° 11/2021, según constancias anexadas por Secretaría, provenientes del Sistema de Teleprocesamiento de Datos de la Agencia de Recaudación (fs. 3872/3879), a fs. 3880 se intima al apelante para que informe a este Tribunal los conceptos reconocidos e incluidos en el citado plan, sobre los cuales produce allanamiento en los términos reglados por la Normativa referenciada, ello bajo apercibimiento de resolver según las constancias de autos.

Habiendo sido fehacientemente notificados los apelantes, según constancias de fs. 7881, no se produce presentación alguna de los mismos. Que, por último, a fs. 7900 se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Luis Alejandro Mennucci en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 61/23, Acuerdo Extraordinario N° 102/22) y, en atención al estado de las actuaciones, se llama "Autos para Sentencia" (artículos 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: Mediante el recurso de apelación interpuesto, los recurrentes comienzan su relato mencionando los antecedentes del caso y plantean, en primera instancia, la nulidad absoluta del procedimiento como excepción de previo y especial pronunciamiento, por entender que al acto administrativo le falta el elemento esencial de “forma” para que surta efectos jurídicos. Especialmente en la violación al procedimiento en cuanto a la inobservancia por parte de ARBA de los artículos 21 y 24 último párrafo del Código fiscal provincial. Citan doctrina y jurisprudencia.

Esgrimen que el agente, por los gravámenes que omitió retener, es un deudor solidario juntamente con el contribuyente sustituido. Su obligación nace del art. 21 inc. 3) del Código Fiscal y responde en forma solidaria e ilimitadamente con el contribuyente por el pago de gravámenes, conforme el art. 24 del citado plexo normativo.

Sostienen que no hay razón técnica ni jurídica que obligue a la firma a actuar como Agente de Recaudación en operaciones de comercialización de cigarrillos, considerando que se encuentra excluida de dicha actividad. Citan los arts. 320/322 y 339/341 de la Disposición Normativa B 1/2004. Invocan el art. 151 inc. c) del Código Fiscal -actual 191 inc. c), y por ello consideran que no han incurrido en infracción al régimen de percepción. Mencionan que el art. 344 de la Disposición Normativa B 1/2004 define tan solo uno de los elementos que debe existir para el régimen recaudatorio surta efectos, cual es la cuantificación de la suma a percibir; ello de ningún modo implica que siempre deba percibirse. Citan los informes de Técnica Tributaria N° 48/2009, 49/2009, 45/2011 y 35/2013 y la R.N. 2/13.

Rechazan la postura fiscal, en cuanto a que la firma no ha depositado las percepciones practicadas en la segunda quincena de febrero de 2011, manifestando que los montos depositados se condicen con los saldos resultantes de sus declaraciones juradas.

Agregan que si el Fisco tuviera certeza de que ello no fuera así, el procedimiento determinativo de oficio no es hábil para que el Fisco materialice su acreencia, concluyendo que no hay suma determinada pendiente de ser ingresada, lo que comporta que no se ha incurrido en la conducta sancionada.

En subsidio, impugnan la pretensión fiscal por doble imposición y plantean que los sujetos pasibles de las percepciones que no han computado monto alguno contra el impuesto determinado en sus declaraciones, y sostienen que el Fisco está en mejores condiciones operativas y procesales para probar que los sujetos no percibidos han tributado el impuesto correspondiente.

Impugnan la metodología utilizada por la Agencia en cuanto a que las percepciones

deben realizarse sobre el precio de las operaciones, detrayendo percepciones impositivas de todo tipo, IVA débito fiscal e Impuestos Internos.

Aducen que la pretensión fiscal implica una injusta e irrazonable intromisión provincial en disposiciones de orden federal, dado que quien soporta el impuesto interno, sobre el cual recaen las percepciones, ya no es consumidor final, sino el comerciante minorista que se ve obligado a pagar las percepciones y que no puede trasladar a su cliente.

Solicitan, en subsidio, se recalcule la base imponible de las percepciones aplicables a los sujetos no categorizados, de condición fiscal "precaria", en función de lo dispuesto en el art. 191 inciso b) del Código Fiscal vigente y, por lo mismo, se apliquen las alícuotas previstas para la venta de cigarrillos en la Ley impositiva vigente para el período 2011.

Arguyen que la responsabilidad solidaria que pretende imputarse resulta improcedente, dado que los contribuyentes a los cuales se habría omitido percibir, ingresaron el impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Exponen que la pretensión fiscal contraviene lo dispuesto en normas de orden federal y la Constitución Nacional. Además, mencionan que el régimen de percepción implica una violación de la Ley de Coparticipación Federal, Ley de Impuestos Internos, Ley Nacional del Tabaco y la cláusula de desarrollo prevista en el art. 75 inc. 19 de la Constitución Nacional, como así también, principios constitucionales como el de razonabilidad, no confiscatoriedad y el derecho de ejercer toda industria lícita.

Alegan que la aplicación de intereses resarcitorios resulta improcedente, toda vez no existe deuda tributaria, por lo que el reclamo fiscal deviene en abstracto, y dejan planteada la confiscatoriedad de los mismos.

Aducen la improcedencia de las multas, ya que no se ha inobservado o incumplido norma alguna y mencionan su naturaleza penal. Alegan que las diferencias determinadas son la consecuencia de actos y normas jurídicas complejas, por lo que debe tenerse en cuenta, al decidir, la alta probabilidad de interpretación diferente, pero no maliciosa, por ende, no será pasible de multa el que hubiera omitido por un "error excusable".

Consideran que la aplicación de recargos implica una doble sanción por la misma pena.

Por último, manifiestan la improcedencia de la responsabilidad solidaria, aduciendo que no es de carácter objetivo, ya que no es suficiente revestir el carácter de socio

para que se configure. Sostienen que de la lectura del expediente no existe ningún tipo de análisis que permita presumir al Fisco la posible extensión de responsabilidad a los socios. Citan el precedente “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso, Francisco Sucesión y otros s/ apremio” de la S.C.B.A.

Plantean aplicación de la Ley de Sociedades Comerciales.

Hacen Reserva del Caso federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal contesta los agravios, aclarando que los recurrentes reiteran los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados pormenorizadamente por el juez administrativo en los considerandos de la disposición en crisis.

Comienza dando tratamiento al pedido de nulidad opuesto, sobre el cual adelanta su improcedencia dado que esa Agencia se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, es decir que el procedimiento se ha desarrollado enmarcado en la legalidad y respetándose en todas y cada una de sus instancias el debido proceso, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa de agente y de los responsables solidarios, quienes en cada oportunidad se han encontrado habilitados para formular las defensas que entendían hacían a sus derechos, situación que se corrobora con la interposición del recurso de apelación en conteste.

Señala que surge de los considerandos de la disposición en crisis el sustento fáctico y legal exployados de manera tal que brindan fundamento a la causa del ajuste, razón por la cual, la nulidad invocada evidencia más una disparidad con el criterio sentado por el Fisco, que una omisión de motivación, ello aún más cuando el procedimiento fue abierto a prueba.

Al respecto remarca que “no existen nulidades en el mero interés de la ley”, que “no hay nulidad por la nulidad misma” y que “no hay nulidad sin perjuicio”, por lo que se considera que el agravio vertido en tal sentido no puede prosperar.

Por otra parte, en punto al planteo nulitivo sustentado en que la falta de participación en el procedimiento de determinación de oficio de los contribuyentes directos del impuesto, invalidaría a la Disposición en crisis por violación a los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, refiere que resulta impropia la interpretación que realizan los recurrentes.

Así, recuerda que la firma de autos fue fiscalizada en su carácter de Agente de recaudación, y justamente es quien debe cumplir la función recaudatoria asignada por el Fisco, siendo suya la carga probatoria, que en el particular se constituiría por

el ingreso del gravamen por el contribuyente directo. De ahí que, trasladar dicha carga o pretender que esa Agencia realice una verificación sobre cada uno de los clientes de la firma, y más aún dar participación en el procedimiento determinativo y sumarial instado a los mismos, desvirtuaría totalmente la esencia misma del régimen en cuestión. En virtud de los argumentos expuestos, entiende que corresponde el rechazo del planteo nulitivo, por resultar improcedentes.

Seguido, aborda los planteos de fondo y en particular la queja que refiere a la obligación de la firma de actuar como Agente de Recaudación en operaciones de comercialización de cigarrillos, e indica que el juez administrativo se ha expedido a fs. 7612 vta. y sgtes, a las que remite, citando el criterio sentado por esa Agencia a través del Informe Técnico N° 10/2009.

En el mismo sentido, señala que los quejosos traen como argumento citas de los informes de la Dirección de Técnica Tributaria de la ex Dirección Provincial de Rentas N° 48/2009, 49/2009, 45/2011 y 35/2013, lo que no devienen aplicables, en tanto responden a consultas de un interesado en particular sobre el tema, siguiendo las circunstancias allí planteadas. Además, invocan estar comprendidos por el Informe N° 49/2009, el que refiere a la exclusión de percepción respecto a operaciones cuyo objeto son bienes de uso, pero no señalan cuál de las operaciones ajustadas comprende operaciones de este tipo.

Por otra parte, en punto a la cita de la Resolución Normativa N° 02/2013, en la cual se exponen los criterios para la determinación de la alícuota del Padrón General de contribuyentes, como ser inscripción en AFIP, otras actividades, coeficientes de Convenio Multilateral, etc., indica que tales antecedentes no desvirtúan en modo alguno la alícuota aplicada. De esta forma, agrega que no puede interpretar el agente si el sujeto al que no percibió desarrolla otra actividad aparte de la exenta que él conoce, o si ha presentado las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por dichas razones sentencia el Organismo que yerran los recurrentes en el análisis e interpretación de las normas aplicables al presente, en atención a lo cual solicita que se rechace el agravio planteado a su respecto. Ahora bien, en cuanto al ajuste practicado por la fiscalización en base a operaciones con clientes, que a juicio de los quejosos han ingresado el impuesto no percibido en tiempo y forma, trae a colación que en la búsqueda de la verdad material y del debido proceso, tal como lo expone el juez administrativo a fs. 7615, se abrió el proceso a prueba mediante la Disposición delegada (de apertura a prueba N° 477/17).

Concluye que a esa Agencia le basta con acreditar que el agente ha omitido actuar como agente de recaudación, la carga probatoria posterior, no puede sino estar en

cabeza del obligado, bajo riesgo de desvirtuar los fundamentos y objetivos de estos regímenes. Añade 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 ha acreditado respecto de la totalidad del ajuste. Consecuentemente, la firma no ha desempeñado la carga pública de actuar en el marco legal que le compete en su carácter de agente.

En tal sentido agrega que no le asiste razón a los recurrentes en cuanto a que el Fisco se encuentra en mejores condiciones operativas y procesales para probar que los sujetos no percibidos ingresaron el impuesto correspondiente, ello, en tanto no se puede trasladar la carga probatoria de las defensas del agente, ya que la Agencia sólo puede chequear del sistema de información la presentación de las declaraciones juradas de los sujetos no percibidos y el pago del impuesto en forma global, no así, si las respectivas operaciones se encuentran registradas en los correspondientes libros contables, circunstancia que requiere del cotejo de la documentación contable que los clientes del agente aporten. Por ello, la cuestión se circunscribe a un problema de hecho y prueba.

Luego, con relación al planteo relativo a la detracción de percepciones impositivas, IVA débito fiscal e Impuestos Internos, invocando el agente estar comprendido por lo dispuesto por el art. 342 inciso 1) de la Disposición Normativa B 1/2004, indica que el a quo se ha expedido a fs. 7615 vta y sgtes., a cuya lectura remite.

Así, a la luz de lo expuesto destaca que el inciso 1) del artículo 342 de la Disposición normativa Serie B N° 1/04 supone que el Agente de recaudación debe resultar sujeto de derecho de los tributos comprendidos en la prescripción legal en cuestión (art. 188 inc. a) del Código de rito). En efecto, el origen del inciso 1) del actual artículo 342 referido, consideró la situación de los agentes de percepción a quienes en razón de la complejidad que importaba la adaptación de los sistemas operativos, se les permitió deducir los gravámenes nacionales (contemplados en el art. 188 inc. a cit.), en toda operación que se realizara (esto es sin tener en cuenta la condición del sujeto percibido, frente a tales tributos). Cuando se refiere a dicha circunstancia, lógico es razonar que se está frente a sujetos de derecho de los tributos nacionales. En consecuencia, en la especie, al no revestir los distribuidores de cigarrillos la condición de sujetos de derecho de los "Impuestos Internos" (conf. Art. 2° párrafo 7 de la ley N° 24.674), no corresponde detraer dicho concepto de la base de cálculo de la percepción. Menciona que este Tribunal Fiscal se ha expedido al respecto en la sentencia dictada en autos DICVA SRL, citada supra, confirmando en ese caso el ajuste del monto sujeto a percepción establecido por la Agencia, refiriendo que obedece para los responsables inscriptos en IVA al total del importe neto gravado, más impuestos internos de cada operación y para los monotributistas, al total de

importe neto gravado más IVA debito fiscal e impuestos internos.

Con referencia a la queja invocando una supuesta superposición de las obligaciones como Agente de percepción con los Impuestos Internos al consumo que gravan la venta de cigarrillos, consigna que el juez administrativo se ha referido a esta queja a fs. 7616 vta.

Por lo expuesto, concluye que el régimen de percepción no supone una superposición con otros impuestos de orden nacional, lo que así solicita se expida este Tribunal Fiscal.

Como conclusión indica que los quejosos confunden “informalidad” con sujetos no inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que por ende no se encuentran en el padrón general de contribuyentes a los cuales se les aplicó la alícuota del 6% prescripta el art. 1° de la Disposición Normativa N° 10/08, sobre la base imponible determinada por el artículo 342 inc. 1° de la Disposición Normativa Serie B 1/04, o sea el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente.

En cuanto a la queja referida a la violación de normas federales y de la Constitución Nacional, los cuales involucran planteos de inconstitucionalidad, aclara que se trata de una cuestión vedada a la presente instancia revisora, conforme expresa prohibición del art. 12 del Código Fiscal.

Por otro lado, relativo al rechazo por la aplicación de intereses, considera oportuno señalar que ha quedado verificado que la firma de autos debía actuar como Agente de percepción y que ha incumplido con esa obligación fiscal sustancial, por lo cual concluye que corresponde la aplicación de los intereses impuestos. Ello así, pues dicha actitud causa perjuicio al Fisco, en tanto impide el ingreso de los respectivos fondos en forma anticipada al erario provincial, en relación al momento en el cual debiera efectuarlo el contribuyente directo de no mediar la intervención del agente, situación que amerita, conforme a la normativa vigente, la aplicación de intereses.

Así, aclara que los intereses establecidos en el artículo 96 del Código Fiscal son de tipo resarcitorios, constituyendo una reparación pecuniaria por la privación de los fondos que se vio imposibilitado de disponer el Fisco, por la falta de ingreso en término del impuesto. De ahí que, su aplicación no requiere prueba de culpabilidad alguna en el accionar del sujeto, pues corroborado el incumplimiento, corresponde su aplicación hasta el momento de su efectivo pago. Con lo cual se han configurado los requisitos necesarios para su aplicación.

A más, añade que la postura fiscal es la tesitura plasmada por el art. 886 del Código Civil y Comercial -vigente desde el 1° de agosto de 2015-, en cuanto establece la mora del deudor por el mero vencimiento de la obligación, a lo cual agrega el art.

1723 del mismo cuerpo legal que, cuando de las circunstancias de la obligación surge que el deudor debe obtener un resultado determinado, su responsabilidad es objetiva. Por ende, tratándose de una obligación de dar sumas de dinero (art. 765), incumplido ello, se configura la mora automática del deudor, resultando innecesario la prueba de su culpabilidad, atento su carácter objetivo.

Trae a cita que, respecto de la procedencia de los mismos, la SCJBA en la causa C 93.745 “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Obra Social del personal marítimo s/ Apremio” del 3/10/12”, que avala sus dichos.

A su turno, relativo a la sanción impuesta y su naturaleza penal refiere que, siendo que implica un cuestionamiento de la autonomía del derecho tributario, al traer como sustento la aplicación de normas del derecho penal, plantea que se debe tener presente que el sistema sancionatorio del derecho tributario, puede, de algún modo, apartarse de esa rama, en especial respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo de la figura penal, y no por ello encontrarse violentados los principios penales de personalidad de la pena, el debido proceso, etc.

En tal sentido pone de resalto que se ha acreditado que la firma incurrió en la infracción calificada como omisión de tributo, prevista en el art. 61 del Código Fiscal que describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento. Sostiene que, conteste a ello se ha expedido este Tribunal en el Acuerdo Plenario N° 20/09.

A mayor abundamiento, señala que este Tribunal Fiscal ha sostenido que la figura fiscal en examen está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, donde resulta infundado analizar elementos de subjetividad del infractor. La sola violación o incumplimiento de la manda normativa configura la ilicitud del accionar, independientemente del dolo o la culpa del contribuyente.

En cuanto a la solicitada aplicación de la figura del error excusable, declara que este Cuerpo tiene dicho en relación a este instituto que: “esta figura requiere un incumplimiento razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo o debió creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario. Que en el sub-judice no cabe sostener la dispensa de sanción ya que no se advierte la concurrencia de la casual exculpatoria aludida. Por otra parte, y tal como lo advierte la Representación Fiscal, la contribuyente pudo haber hecho uso del instituto de la consulta prevista en el Título V del Código Fiscal, mediante la cual los sujetos pasivos y demás obligados tributarios pueden formular a la Autoridad de Aplicación sus inquietudes respecto de la aplicación del derecho, un régimen impositivo en

particular, la clasificación o la calificación tributaria de una situación de hecho concreta o actual". (sentencia dictada en autos "Petrolera Mar del Plata S.A." de fecha 18/12/03, Sala III). Entiende que ninguno de estos requisitos se configura en autos, por lo que corresponderá desestimar la causal exculpatoria alegada.

Luego, en punto al cuestionamiento relativo al sumario por defraudación respecto a las percepciones practicadas en la 2º quincena de febrero 2011 y no ingresadas señala que el a quo se ha expedido a fs. 7621 vta. y sgtes., a las que remite.

Tampoco deviene procedente el planteo relacionado con la alegada inaplicabilidad de los recargos, atento que éstos surgen directamente del art. 59 del Código fiscal (t.o. 2011) y se aplican ante el retardo del cumplimiento de la obligación a su vencimiento, con prescindencia de la imposición de la multa, por ser institutos de diferente naturaleza jurídica. Aclara que resultan aplicables a los Agentes de Recaudación que no han percibido/retenido y depositado en término el tributo, subsistiendo dicha carga aún en aquellos casos en que el contribuyente u otro responsable hubieren ingresado el gravamen. Por lo tanto, concluye que tales accesorios se ajustan a derecho. Cita jurisprudencia que avala sus dichos.

Concluye señalando que la impugnación referida a la aplicación de los recargos conjuntamente con la multa no procede.

Por otra parte, en punto al instituto de la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, bajo examen y la alusión efectuada a las previsiones de la Ley de Sociedades Comerciales, que también yerran los recurrentes en cuanto sostienen que, por aplicación de las normas contenidas en la ley citada, deviene improcedente la responsabilidad solidaria que se determinara respecto de los directivos mencionados. Señala que el juez administrativo ha resuelto la cuestión con estricta sujeción a su norma madre, esto es el Código Fiscal. A su vez, la facultad de apartamiento en la legislación local de las normas que sobre la solidaridad contiene la Ley de Sociedades Comerciales (Nº 19550 y modif.), encuentra fundamento constitucional válido en el art. 121 (anterior 104) de la Constitución Nacional. Por tal motivo, sostiene que la responsabilidad solidaria de los denominados "dirigentes de sociedades", surge de disposición expresa de la ley provincial.

Asimismo, expresa que la responsabilidad solidaria reconoce su fuente en la ley (arts. 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 directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena.

Aclara que en virtud de tratarse de un instituto que no reviste caracteres de subsidiariedad, los presuntos responsables son traídos al procedimiento desde su inicio, a fin de que puedan ejercer las defensas que hacen a sus derechos en dicho marco, no requiriéndose por lo tanto el previo dictado de una resolución contra el obligado principal como ocurre en el ámbito Nacional (conf. Art. 113 párrafo 2° del C.F.).

Sostiene que los responsables solidarios son aquellos 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.

Agrega que la presunción prevista por la norma, se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad, una de cuyas funciones puede consistir en la representación legal frente a terceros, pero su inexistencia no obsta a la toma de decisiones administrativas respecto del pago del tributo, sustento tomado por la norma para establecer la atribución señalada. Las constancias de marras acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea de que los sindicatos responsables fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma. Caso contrario, cuentan con la posibilidad de acreditar en el marco de las actuaciones que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social. Concluye que la prueba de tales circunstancias se encuentra ausente en autos.

En cuanto a la mención del fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de apremio” de fecha 2 de julio de 2014, señala que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia Buenos Aires no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría compuesta por los Dres. Soria, Hitters, de Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada al respecto de la inconstitucionalidad.

En consecuencia, mal podría sostenerse que la Suprema Corte declaró la inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal (t.o. 2004, actual art. 24), en tanto la mayoría de ese Tribunal ni siquiera se expidió sobre el tema.

Por último, con relación a la reserva del Caso Federal, destaca que los apelantes podrán, en el momento procesal oportuno, ejercer el derecho que le asiste.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL: Que, en este estadio, atañe a la Sala abordar los agravios impetrados por el apelante y la contestación que de ellos

realiza el Fisco Provincial.

Como cuestión preliminar, en tanto resultará condicionante sobre el futuro de todo el intento defensivo traído por los apelantes, corresponde recordar que la firma ha producido formal acogimiento parcial al Régimen de Regularización autorizado por la Ley N° 15.279 y reglamentado por la Agencia de Recaudación mediante la Resolución Normativa N° 11/2021 y modificatorias, en un plan de anticipo y 48 cuotas que no se encuentran todavía canceladas en su totalidad (ver fojas 3872/3879).

El artículo 6° de la citada norma dispuso: *“La presentación del acogimiento por parte de los agentes de recaudación, sus responsables solidarios, o quienes los representen, importa el reconocimiento expreso e irrevocable de la deuda incluida en el plan de pagos, operando como causal interruptiva del curso de la prescripción de las acciones fiscales para determinar y obtener su cobro. Asimismo, implica el allanamiento incondicionado a la pretensión fiscal regularizada, en cualquier instancia en que se encuentre, y la renuncia a la interposición de los recursos administrativos y judiciales que pudieren corresponder con relación a los importes incluidos en la regularización...”*.

Sin embargo, intimados a dar explicaciones de su accionar (vide fs. 3880 y ss.), ninguno de los apelantes se ha presentado a dar cuenta de los conceptos reconocidos e involucrados en la regularización.

Lo cierto es que los agravios traídos se encuentran parcialmente desistidos, al menos hasta los importes incorporados en concepto de percepciones omitidas, intereses y recargos. Corresponde advertir que no existe posibilidad de otorgar a lo actuado consecuencias distintas a las previstas por su marco legal y reglamentario, no existiendo el acogimiento “sin allanamiento”.

1) Comenzando con el tratamiento de los agravios traídos, debo en primer lugar, adelantar el rechazo que ha de tener el planteo de nulidad incoado por falta del elemento “forma” al acto administrativo recurrido.

Al respecto, entiendo que el cuestionamiento relativo a que no se ha dado participación a los contribuyentes directos (clientes de COSTANZO HNOS S.R.L.) está dirigido a poner de manifiesto una supuesta violación del último párrafo del artículo 24 del Código Fiscal, en razón de considerar que al amparo de dicha norma la Autoridad de Aplicación debe extender la iniciación del procedimiento determinativo a todos los involucrados. A efectos de dar respuesta al planteo, vale recordar que la norma citada, en lo que aquí interesa, establece que *“Los responsables indicados en los artículos 21 y 22, responden en forma solidaria e*

ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes...El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo". Como puede fácilmente advertirse, una interpretación literal de la previsión legislativa transcrita indica que solo se obliga al Fisco a sumar a los procedimientos a "quienes se pretende obligar", no resultando en autos la situación requerida por la Agencia, a tenor de lo que constituye el objetivo y razón de ser de un régimen de recaudación.

Tales sujetos alcanzan su función en virtud de la oportuna designación que realiza la Autoridad de Aplicación en el marco de la facultad que le confiere la ley para establecer el régimen de recaudación en la fuente que se trate, con la finalidad de concentrar, como es sabido, la recaudación de los múltiples sujetos que intervienen en la cadena económica en cabeza de unos pocos, facilitando de este modo las tareas de fiscalización que le son inherentes. De coincidirse con ello, no puede admitirse que el legislador caiga en la contradicción de otorgar una herramienta a la Administración (actuales arts. 94, 202 y 203) que lleva ínsita la mencionada finalidad y, a la par, la obligue a promover el proceso para hacer efectiva la solidaridad del agente, que ha omitido actuar, en forma conjunta con los contribuyentes (clientes o proveedores).

En este marco de análisis, no puede sino concluirse que, del juego armónico de las diversas normas implicadas en el ordenamiento fiscal y por aplicación de elementales reglas de hermenéutica integral, el ámbito de aplicación de la estipulación en cuestión (último párrafo del art. 24 CF) no alcanza a los procedimientos que aquí se analizan, pudiendo afirmarse –por el contrario- que la misma está concebida cuando la solidaridad que pretenda atribuirse está dirigida a involucrar a los sujetos a que se refiere, entre otros, el típico supuesto que contemplan los incisos 1 y 2 del art. 21 del CF (los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, los integrantes de los órganos de administración de sociedades), conclusión que se corrobora ni bien se repara en la única causal de exoneración que se prevé en su segundo párrafo (*"se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento..."*), extremo que, por cierto, solamente encuentra cabida en la relación entre aquellas personas y el contribuyente, toda vez que no armoniza, por incompatibilidad, con la actividad que tienen que desplegar los agentes de recaudación, en su rol, con sus eventuales compradores o vendedores de bienes, respecto de los cuales no se advierte cuál sería el supuesto en que éstos (sujetos pasivos de los gravámenes, aquí clientes de COSTANZO HNOS SRL) los

podrían colocar (a los agentes) en la imposibilidad de cumplimiento, pues si se trata de retenciones deben limitarse a amputar una parte del pago que debe efectuar y, en materia de percepciones, la hipotética conducta renuente del contribuyente (cliente) a adicionar el plus de impuesto al precio de la adquisición del bien o prestación del servicio debería obstar -lisa y llanamente- a que se realice la operación.

De conformidad con lo expuesto, entiendo pertinente rechazar la petición de nulidad articulada, lo que así declaro.

2) En cuanto a los agravios vinculados al ajuste propiamente dicho y al alcance otorgado al sistema de exclusiones de percepción, regulado por la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 (y sus modificatorias), sobre todo en relación a la específica actividad ejercida por la empresa apelante y las normas reglamentarias que ella involucra, merece recordarse que este Cuerpo ha emitido opinión respecto al momento en que tales normativas hicieron operativo el cambio de sistema, comenzando el régimen de "padrón" que modifica sustancialmente el alcance, oportunidad y cuantía de las percepciones a realizar. Así, en recientes precedentes de la Sala I que integro (autos "Pedro Balestrino E Hijos SACI", Sentencia del 18 de febrero de 2021, Registro 2273 y "Cerealera Azul SA", Sentencia del 3 de junio de 2021, Registro 2306), tuve oportunidad de recordar cuál ha sido el criterio mayoritario de este Cuerpo sobre el tema en cuestión, es decir, la incidencia que sobre los supuestos de exclusión denominado previstos "sistema padrón", la reglamentación, en el funcionamiento produjo la introducción de los regímenes de recaudación.

La apelante arguye la inexistencia de responsabilidad por las percepciones omitidas, en tanto las mismas no fueron efectuadas en razón de lo establecido en el artículo 322 inc. c) de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004, que refiere a quienes realicen la actividad de "Comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos", se encuentran "excluidos" como sujetos pasibles de percepción. Sin embargo, mediante el dictado de las Disposiciones Normativas N° 70/07 y 74/07, la Agencia realizó modificaciones al artículo 344 de la DN B 01/2004, creando un padrón de alícuotas para sujetos pasibles de retenciones y percepciones, teniendo como único objetivo informar la alícuota a aplicar para la determinación cuantitativa del importe que corresponde retener o percibir en todas aquellas operaciones por las cuales resulten aplicables los regímenes recaudatorios pertinentes.

Del acto recurrido se evidencia, que es en virtud de las mencionadas disposiciones, conjuntamente con lo previsto en los artículos 318 y 320 de la Disposición Normativa 01/2004, que la Autoridad de Aplicación consideró que el agente de autos, se encontraba obligado a actuar como tal respecto a la actividad de "Comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos", aplicando las alícuotas

informadas en el Padrón de contribuyentes para el periodo fiscalizado (2011) según lo establecido en el artículo 344 de la citada Disposición Normativa. La Agencia sostiene que el motivo del cambio efectuado fue para alcanzar el funcionamiento óptimo de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos Brutos, como así también de dotarlos de un mayor grado de simplicidad y certeza, incorporando un padrón con la totalidad de los contribuyentes del referido impuesto, donde establece la alícuota que el agente debe aplicar al percibir/retener a cada uno de ellos.

Sentado lo expuesto corresponde analizar las normativas consideradas por la Agencia, para poder decidir si le asiste razón el apelante en cuanto al alcance de las mismas y de la aplicación del artículo 322 de la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004. Tal como surge de la primera de ellas, Disposición Normativa Serie B 70/07, sustituyó el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04, por el siguiente: *"Artículo 344.- A los fines de liquidar la percepción se deberá aplicar, sobre el monto determinado de conformidad al artículo 342, la alícuota que con relación a cada contribuyente en particular, se consignará en el padrón de contribuyentes que la Autoridad de Aplicación publicará en su página web (www.rentas.gbagov.ar) y al que deberán acceder los agentes de percepción al fin de cumplir con las obligaciones a su cargo. Se incluirá en el padrón a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre los ingresos Brutos. Con relación a aquellos que se encuentren desgravados, exentos o excluidos de la percepción, de manera total, se consignará una alícuota igual a cero..."*. Posteriormente con el dictado de la Disposición Normativa Serie "B" 74/07 se vuelve a modificar el citado artículo 344 de la "B" 01/04, estableciendo en lo que aquí interesa que: *"...Con relación a aquellos contribuyentes que se encuentren exentos o desgravados en más de treinta por ciento de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades desarrolladas, declarada en la última declaración jurada vencida, se consignará una alícuota igual a cero (0). La misma alícuota se consignará con relación a aquellos contribuyentes excluidos de la percepción de manera total y a aquellos del régimen tributario especial para distribuidores de energía eléctrica"*. (Vigente a partir del 14 de noviembre de 2007). Ahora bien, en el año 2008 se procedió al dictado de una nueva disposición que vuelve a modificar lo establecido en las disposiciones ut supra desarrolladas, esta es la Resolución Normativa N° 48/08 (vigente a partir del 24 de abril de 2008). En sus considerandos, que entiendo atinado transcribir para comprender su articulado, manifiesta que *"...resulta necesario dejar expresamente establecido que en el padrón al que se hace referencia en los artículos 344 y 411 Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04 (texto según Disposición Normativa Serie "B" N° 74/07) se consignará una alícuota igual a cero con relación a quienes realicen aquellas actividades que no son pasibles de la percepción o retención del tributo... por así encontrarse previsto en la normativa aplicable, siempre que los ingresos*

constitutivos de la base imponible de las mismas representen más de treinta por ciento de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades desarrolladas por el contribuyente, conforme lo declarado en su última declaración jurada". Tal como surge de las normas mencionadas (Disposiciones Normativas "Serie" B 70/07 y 74/07 y RN 48/08), se introdujeron modificaciones al Régimen de Recaudación, incorporándose en primer lugar un sistema de padrón en el cual se incluyó a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y se indicó la alícuota que se aplicará al percibir el agente, como así también aquella que corresponde aplicar en los casos en que el sujeto a percibir no se encuentre en el citado padrón o se trate de un sujeto exento o desgravado, excluido de percibir o que realice actividades no pasibles de percepción del tributo. La nueva redacción del artículo 344 de la DN B 01/04 no solo modificó el régimen de alícuotas, sino que con ello también varió el régimen de exclusiones, en tanto que si bien las previsiones del artículo 322, en el que se establece la exclusión de ciertos contribuyentes como sujetos pasibles de percepción resulta aplicable, ello se encuentra condicionado a que la actividad, por la cual se lo excluye, represente más del 30% de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades declaradas.

Sentado lo expuesto y conforme lo establecido en las normativas citadas, entiendo que el Agente de autos se encontraba obligado a percibir a los clientes que desarrollaban la actividad señalada en el artículo 191 inc. b) del Código Fiscal T.O. 2011 (actividad de comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos).

En referencia a la modificación realizada por Resolución Normativa N° 02/2013 citada por el apelante, toda vez que el ajuste efectuado en las actuaciones es respecto al periodo fiscal 2011, entiendo que la misma no tiene incidencia para modificar el tratamiento fiscal en el presente, sin embargo, resulta útil para confirmar la interpretación realizada precedentemente; lo que así declaro (En idéntico sentido, Sala III en autos "Copimo S.R.L.", Sentencia del 15 de diciembre de 2017, Registro 3927 y en autos "Copimo S.R.L.", Sentencia del 29 de diciembre de 2017. Registro 3947).

Que, conforme se señala en la disposición impugnada, la normativa no deja en manos del agente de percepción la responsabilidad de apreciar si cada sujeto es o no pasible de percepción, sino que es la propia Agencia la cual, al momento de la confección del Padrón de Alícuotas, considera las distintas actividades realmente desarrolladas/declaradas por cada contribuyente y demás indicadores obrantes en la base de datos del Organismo, determinando qué porcentaje de los establecidos por la norma le corresponde asignar a cada contribuyente, debiendo limitarse el Agente a aplicar las alícuotas indicadas por aquella nómina.

En consonancia con todo lo expuesto, en tanto el sujeto pasible de recaudación no cuenta con un certificado de exclusión válido expedido por la Administración que lo libere de la recaudación, se comprende que el agente debe practicar la percepción correspondiente, aplicando sobre el monto de la operación -determinado conforme el artículo 342 de la Disposición N° 1/2004 en estudio-, la alícuota que para el sujeto de que se trata prevea el padrón suministrado por la Autoridad de Aplicación.

Por consiguiente, de la lectura armónica de los citados artículos de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 (modificatorias y complementarias), no caben dudas que la firma de autos omitió actuar como agente de percepción, lo que así declaro.

No puede obviarse advertir a esta altura, que buena parte de los agravios traídos por los apelantes apuntan a la crítica de medidas generales (legales o reglamentarias) de política o administración tributarias, extremo no "judiciable" ni sujeto a revisión de este Cuerpo. Muchos otros se dirigen al análisis de la situación fiscal de sus clientes frente al tributo, lo que resulta ajeno a las valoraciones que este Tribunal puede realizar en autos.

3) Aclarado lo anterior, distinto es el enfoque que he de dar a la cuestión relativa al eventual pago del impuesto por parte de los contribuyentes directos involucrados en autos, como clientes de la firma apelante.

Corresponde observar que, a fin de eximirse de su responsabilidad por las percepciones omitidas, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo o cualquier otra causal exculpatoria. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional, Sustancial. Administrativo. Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193).

En esa misma línea *"...Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)..."* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos: "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/

DGI").

Y es allí donde gira la controversia, ya que el apelante manifiesta que bastaría con la acreditación por parte de Arba del pago por parte de los contribuyentes directos, basando principalmente su queja en la falta de acción en ese sentido por el Organismo Fiscal y ofreciendo prueba informativa sobre sus clientes.

Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención sufrida.

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que, por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido.

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

Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida

facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por la misma ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto "debido", para que la solidaridad que alcanza al perceptor -que omitió, - se extinga.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre el riesgo que se asume ante una inidónea valoración de la prueba. Que el principio general aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la "teoría de las cargas dinámicas de la prueba", siendo insoslayable que la Autoridad de Aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras.

Ya ha expresado esto la Sala II de este Cuerpo: *"...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema -inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa, la que —como es sabido- procura evitar que una de ellas se apropie de un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones..."* (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 218/2018, 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.

Es necesario advertir a esta altura, que dadas las características propias de un régimen (general o especial) de percepción, no puede realizarse en la instancia un

seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada; actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente “no percibido”, da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la eventual actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta, sobre todo si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo que puede y debe ser constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas devengadas de las operaciones auditadas en autos con clientes que presentaron declaración jurada y abonaron de corresponder el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación al período fiscal involucrado en estas actuaciones, extremos informados por la propia Agencia de Recaudación a fs. 7827/7871, lo que así declaro.

Tal proceder encontrará como límite expreso, los importes quincenales incorporados por la firma al Régimen de Regularización reglamentado por la Resolución Normativa N° 11/2021 (vide fs. 3872/3879), no procediendo detracción alguna por debajo de tales montos reconocidos y regularizados. Por lo demás, recordando la incidencia invalidante que la citada regularización parcial impone sobre los restantes agravios traídos, he tenido oportunidad de rechazar la procedencia de los mismos ante ajustes de naturaleza análoga al presente (Sala II, en autos “QUICK NESS S.R.L.”, del 29/4/2022, Registro N° 3252; en autos “T. HERRERO S.A.C.I.” del 3 de marzo de 2022, Registro N° 3164; en autos “T. HERRERO S.A.C.I.” del 10 de marzo de 2022, Registro N° 3172 y en autos “TABACALERA NECOCHEA S.R.L.”, del 10 de marzo de 2022, Registro N° 3173), a cuyo contenido remito en honor a la brevedad.

4) 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 inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr.

Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c. D.G."). Y este sentido, comparto lo sostenido por la Sala II de este Cuerpo en el antecedente "Destilería Argentina de Petróleo S.A", Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable *"...requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que —en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal..."*. Por el contrario, en el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. 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.

5) En lo que tiene que ver con los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá deducir 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 N° 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 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.

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 cuanto a la aplicación del principio penal del "non bis in idem" debo señalar que, tal como este Tribunal ha expresado en autos RODASER S.R.L. del 19/12/2013, su rechazo se impone pues así resulta de la estricta aplicación de la norma involucrada - penúltimo párrafo del art. 59 del Código Fiscal, de la cual 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 Orgánica TFA). En efecto, éstas últimas únicamente autorizan a aplicar la jurisprudencia que hubiera declarado la inconstitucionalidad de las normas tributarias, en la medida que ella emanara del máximo tribunal nacional o provincial. De más está decir que no es éste el caso de autos, toda vez que no existen precedentes de tales Órganos que hayan arribado a semejante conclusión, respecto de la normativa aquí cuestionada. Como conclusión, corresponde rechazar el planteo de inconstitucionalidad traído a esta instancia, lo que así declaro.

Ahora bien, más allá de cerrarse la discusión del punto en este ámbito del modo anteriormente expuesto, no puedo dejar de mencionar que parte importante de los recargos devengados han sido regularizados por la empresa, operando con ellos la misma limitación expuesta en el punto 3) del presente Considerando.

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

6) En cuanto a los intereses aplicados se advierte que el Código Fiscal ha establecido los 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 transcrita surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. 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...”*.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación al sentenciar la causa “Citibank N.A. c/ D.G.I” (01/06/2000), en referencia al régimen nacional en la materia, análogo al establecido en el Código Fiscal de la Provincia, dijo: *“...Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del Artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del derecho tributario en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (Artículo. 1º de la ley 11.683 t.o. en 1998 y fallos 307:412, entre otros) que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciados han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto*

inferior al debido en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes, en el ya citado de Fallos 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas...”

En virtud de lo expuesto, deben confirmarse los intereses de ley, aunque obviamente solo han de aplicarse sobre los importes aquí confirmados, lo que así se declara.

7) Con respecto a los agravios apuntados contra la extensión 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 el fundamento del instituto de la responsabilidad solidaria 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 empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma.

Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias.

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo

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

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver copia de Contrato Social y actas de fs. 12/27 y 34/35, 342/359). 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”*.

A su vez, 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. Alejandro F. Costanzo y a la Sra. Dora Beatriz Márquez.

Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por la apelante, advierto que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal 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 puediendo 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 y anteriormente el descargo presentado por ambos (fs. 246/294) ante la Disposición de Inicio, describiendo pormenorizadamente y en primera persona la forma dispuesta para liquidar el tributo, la interpretación que otorga a las normas aplicables y el rechazo fundamentado a la pretensión fiscal, dando exacta cuenta de haber decidido el obrar tributario de la empresa, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

Paralelamente, en el caso particular del Sr. Costanzo, se agregan a fs. 46/61 copia de las declaraciones juradas por él suscriptas, presentadas en nombre de la empresa como agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos al Sr. Alejandro F. Costanzo y a la Sra. Dora Beatriz Márquez.

Por el contrario, sí coincido con el criterio resolutivo del antecedente “Toledo” en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse contra el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. 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.

8) En cuanto a los planteos efectuados por los apelantes a posteriori de la presentación recursiva en análisis, a fs. 7716/7719, 7727 y 7823, intentando ingresar extemporáneamente agravios omitidos en el remedio procesal oportunamente presentado (prescripción en particular), se advierte que no corresponde su tratamiento por la presente.

En todos los casos, refieren los presentantes a supuestos “HECHOS NUEVOS”, lo que no eran más que distintos precedentes jurisprudenciales que reiteran doctrinas pretorianas muy anteriores, o no aplicables a los agentes de recaudación y que ninguna novedad introducen en materia de prescripción.

También se mencionan precedentes de este Cuerpo sobre la aplicación de la “Teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo que la misma ha sido debidamente considerada por este Tribunal tal como se detalla supra, y tal como venía siendo aplicado desde mucho tiempo atrás.

Así las cosas, corresponde advertir que este Tribunal no se encuentra obligado al tratamiento de las cuestiones antes referidas, tanto por no haber sido una argumentación y/o defensa introducida en autos en oportunidad de interponerse el recurso de apelación en análisis, como por haber sido planteadas con posterioridad alegando un “hecho nuevo” que no era tal.

Tal conclusión, deviene conforme con la doctrina que emana de los artículos 3962 y 3964 del Código Civil que regulan la oportunidad para oponer la prescripción y la imposibilidad de su declaración de oficio en materia de determinación de obligaciones tributarias (en igual sentido, artículo 344 del C.P.C.C.B.A.).

Asimismo, a mayor abundamiento, y al solo efecto de dejar en claro cuál era el tratamiento a la prescripción en estas actuaciones que hubiera sido aplicable de haber correspondido su análisis, cabe referir, entre otros antecedentes de este Cuerpo, a “COMERCIAL CMP SA”, Sentencia de fecha 22/03/2024, Registro N° 3470 de la Sala II, de cuya lectura se advierte que, habida cuenta de que se trata de un Agente de Recaudación, corresponde aplicar el plazo decenal (artículo 4023 del

CC). Asimismo, no consideran los presentantes la causal suspensiva prevista por el artículo 3986 de aquel ordenamiento, con la oportuna notificación de la vista de diferencias, extremo receptado por la propia receptado por la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación (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”).

9) Por último, 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, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/19 del Alcance N° 1 agregado a fojas 7676 por el Sr. Alejandro Costanzo por su propio derecho y como socio gerente de la firma “COSTANZO HNOS S.R.L.”, y la Sra. Dora Márquez, por su propio derecho, todos con el patrocinio del Cr. Jorge A. Liberman, contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 555, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 7 de junio de 2017. 2º) 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 3) de la presente. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Alejandro Francisco Costanzo y a la Sra. Dora Beatriz Márquez en el artículo 10 del acto apelado, exclusivamente en lo relativo al pago de las sanciones dispuestas en los artículos 5º, 6º y 8º. 4º) Confirmar en las restantes cuestiones la Disposición citada, debiéndose aplicar intereses, recargos y multa sobre las resultas de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEFSC N° 555, dictada con fecha 7 de junio de 2017, por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

Dado en que cómo he de proponer mi voto, entiendo necesario referenciar los antecedentes de la causa.

La Autoridad Fiscal determinó las obligaciones de la firma COSTANZO HNOS. S.R.L. en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen General de Percepción- durante el periodo 2011 (enero a diciembre), estableciendo la existencia de percepciones omitidas de realizar y, por ende, adeudadas al Fisco.

Durante la tramitación de las actuaciones ante esta Alzada, el Vocal Instructor detectó (conforme la información de la Base de Datos de ARBA agregada a fojas 7872/7879) que el Agente se había acogido al plan de regularización de deudas, reglamentado por la Resolución Normativa N° 11/2021, efectuando una incorporación parcial de las sumas reclamadas.

Conforme ello, procedió a solicitar a la apelante información detallada del mismo y que se expidan sobre su incidencia respecto del recurso interpuesto, en el marco de la Normativa referenciada, advirtiéndole que, en su defecto, resolvería con los elementos obrantes en autos. Ante la notificación cursada no se recibió respuesta alguna.

Habida cuenta de ello, a propuesta de este Vocal, a fs. 7883, se ordenó la realización de una Medida para Mejor Proveer consistente en intimar por última vez a la parte apelante para que informe los conceptos y operaciones regularizadas al amparo de la Ley 15.279 (Reglamentada por la Resolución Normativa N°11/2021), montos e incidencia sobre las posiciones ajustadas y determinadas. Asimismo, para que identifique y detalle cuáles de los agravios traídos en los Recursos de Apelación, se mantienen vigentes. (conf. art. 5 de la Ley 15.279 y art. 6 de la R.N. 11/21). –el subrayado me pertenece–

Tras la intimación cursada, el Agente informó a fs. 7887 que "...a) COSTANZO HNOS. SRL se ha acogido al régimen de marras incorporando parcialmente la pretensión fiscal debatida sin ningún tipo de discriminación de conceptos y operaciones toda vez que el sistema no lo requiere. b) El acogimiento se hizo bajo la condición de "sin allanamiento", en el entendimiento que nos asiste la razón conforme los agravios expuestos al deducir el recurso de apelación y expresión de los hechos presentados ante VE en sendas ocasiones.

En virtud de lo expuesto ratificamos y mantenemos todos los agravios contenidos en el recurso de apelación oportunamente deducido integrándose con los hechos nuevos incorporados en el expediente..."

En este punto, es dable destacar que lo afirmado por el recurrente no es correcto, en tanto los agravios planteados en el recurso de apelación oportunamente presentado se encuentran desistidos parcialmente. Ello, de conformidad al acogimiento al Régimen de Regularización autorizado por la Ley N° 15.279 -reglamentado por la Resolución Normativa N° 11/2021-, que fuera plasmado mediante un anticipo y 48 cuotas (que no se encuentran todavía canceladas en su totalidad - ver fojas 7872/7879).

Al respecto, el art. 5° de la Ley 15279 expresa: "*El acogimiento al régimen de*

regularización previsto en este Capítulo implicará el allanamiento incondicionado a la pretensión fiscal regularizada, en cualquier instancia en que se encuentre, la renuncia a la interposición de los recursos administrativos y judiciales que pudieren corresponder con relación a los importes incluidos en la regularización...” Por su parte, y en sentido coincidente, el artículo 6° de la Resolución Normativa explica que: “La presentación del acogimiento por parte de los agentes de recaudación, sus responsables solidarios, o quienes los representen, importa el reconocimiento expreso e irrevocable de la deuda incluida en el plan de pagos, operando como causal interruptiva del curso de la prescripción de las acciones fiscales para determinar y obtener su cobro. Asimismo, implica el allanamiento incondicionado a la pretensión fiscal regularizada, en cualquier instancia en que se encuentre, y la renuncia a la interposición de los recursos administrativos y judiciales que pudieren corresponder con relación a los importes incluidos en la regularización...” (el resaltado me pertenece).

Ergo, no persiste duda alguna de que la suscripción al plan de pagos realizada por la firma implicó el allanamiento a la pretensión fiscal en la proporción de las sumas reconocidas e incorporadas en el mismo y, a su respecto, la renuncia a efectuar reclamo alguno.

Así las cosas, considero que la cuestión debe ser resuelta conforme el criterio que expuse en mi voto in re “JOHNSON CONTROLS AUTOMOTIVE SYSTEMS SRL” (SALA II, sentencia de fecha 8 de marzo de 2023, Registro N°3303), en el que sostuve “...le corresponde al Agente -si pretende conservar vigente el debate en estas actuaciones-... especificar cuáles son los motivos de queja que perduran y que resultan vinculados a la porción de deuda no regularizada, fin de que este Cuerpo pueda dictar una sentencia eficaz, que dirima las cuestiones litigiosas. Ello así, dado que los recaudos de admisibilidad y procedencia de los recursos, deben subsistir en la oportunidad del dictado de la decisión que resuelva los mismos. Ha puntualizado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires que “La ausencia de los “requisitos jurisdiccionales” -así denominados por el máximo Tribunal nacional- puede y debe comprobarse de oficio, y en tal situación, se configuran los “moot cases” que se producen allí donde no hay una discusión real entre el actor y el demandado, ya porque el juicio es ficticio desde el comienzo o porque, a raíz de acontecimientos subsiguientes, se ha extinguido la controversia, o ha cesado de existir la causa de la acción, o las cuestiones a decidir son enteramente abstractas, o se ha tornado imposible para esta Corte acordar reparación efectiva” (SCBA, LP C 124362 S 29/08/2022 Juez TORRES (SD), Carátula: Arias, Jorge Alberto c/ Durañona, Juan Manuel y otro s/ Acción de simulación – Revocatoria, Magistrados Votantes: Torres- Kogan-Soria-Genoud, Tribunal Origen: CC0001AZ). En esa misma línea argumental se ha sostenido que “ Los tribunales de justicia deben

expedirse en los asuntos que llegan a su conocimiento teniendo en consideración las circunstancias existentes al momento de su decisión, aunque sean sobrevinientes a la interposición del remedio extraordinario (arg. art. 163 inc. 6º, 2º párrafo, C.P.C.C.). Cuando esas circunstancias sobrevinientes puestas de manifiesto en la sustanciación, importan la desaparición del conflicto ventilado, queda inhabilitada esta Corte para resolver la materia recursiva sometida a su conocimiento, debiendo declararla abstracta.” (SCBA LP A 70755 RSD-77-15 S 26/03/2015 Juez HITTERS (MA), Carátula: Lizziero, Marcelo J. y ots. c/ Junta Electoral de la Provincia de Buenos Aires s/ Amparo. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley, Magistrados Votantes: Soria-Kogan-Hitters-de Lázzari-Negri-Pettigiani, Tribunal Origen: CA0000LP). En virtud de lo expuesto, ante la ausencia de los requisitos jurisdiccionales, (por la insubsistencia de agravios vigentes que importa la desaparición del poder de juzgar de este Cuerpo), y ante el silencio guardado y sostenido por los recurrentes (a pesar de la intimación cursada), corresponde hacer efectivo el apercibimiento cursado a los mismos y tenerlos por desistidos de los recursos de apelación...”

Concluyo entonces que la parte recurrente ha desistido de su presentación, lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Tener por desistido al agente COSTANZO HNOS S.R.L., y a los Sres. Alejandro F. Costanzo, y Dora Beatriz Márquez del recurso de apelación interpuesto a fs. 1/41 del Alcance N° 1 -que corre como fs. 7676-, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 555, dictada con fecha 7 de junio de 2017, por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires. Regístrese, notifíquese y devuélvase estas actuaciones a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder.

VOTO DEL CONJUEZ LUIS ALEJANDRO MENNUCCI: LLlamado a votar en tercer término y a tenor de los hechos relatados y las normas y demás elementos de derecho analizados, adhiero al criterio resolutivo expuesto por el Vocal instructor, con excepción al tratamiento otorgado a la responsabilidad solidaria declarada, atendiendo a la inconstitucionalidad declarada por la Suprema Corte provincial 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, entre otros. Sin perjuicio de ello, a tenor de la mayoría lograda sobre la cuestión, entiendo inoficioso extender mis consideraciones al respecto, lo que así voto.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/19 del Alcance Nº 1 agregado a fojas 7676 por el Sr. Alejandro Costanzo por su propio derecho y como socio gerente de la firma "COSTANZO HNOS S.R.L.", y la Sra. Dora Márquez, por su propio derecho, todos con el patrocinio del Cr. Jorge A. Liberman, contra la Disposición Delegada (SEFSC) Nº 555, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 7 de junio de 2017. 2º) 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 3) de la presente. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Alejandro Francisco Costanzo y a la Sra. Dora Beatriz Márquez en el artículo 10 del acto apelado, exclusivamente en lo relativo al pago de las sanciones dispuestas en los artículos 5º, 6º y 8º. 4º) Confirmar en las restantes cuestiones la Disposición citada, debiéndose aplicar intereses, recargos y multa sobre las resultas de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número:

Referencia: Expediente número 2360-096083/2014, caratulado “COSTANZO HNOS S.R.L.”

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-28167249-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2651.---